

**EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN  
FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL DE LAS  
ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO**

**Historia del Marco Conceptual**

Los capítulos 1 a 4 del *Marco Conceptual* fueron emitidos en enero de 2013.

# EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

## ÍNDICE

---

	Página
Introducción .....	26–27
Capítulo 1: El papel y autoridad del Marco Conceptual .....	28–31
Capítulo 2: Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general .....	32–49
Capítulo 3: Características cualitativas .....	50–68
Capítulo 4: Entidad que informa .....	69–74

## Introducción

El *Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público* (el Marco Conceptual) establece y explicita los conceptos que han de aplicarse en el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público.

Las NICSP se desarrollan para aplicarse en países y jurisdicciones con sistemas políticos diferentes, distintas formas de gobierno y diversos acuerdos administrativos e institucionales para la prestación de servicios a los electores. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) reconoce la diversidad de formas de gobierno, tradiciones culturales y sociales, y mecanismos de prestación de servicios que existen en muchas jurisdicciones que pueden adoptar las NICSP. En el desarrollo este Marco Conceptual, el IPSASB ha tratado de responder y abarcar esa diversidad.

### La base contable de acumulación (devengo)

El Marco Conceptual trata conceptos que son de aplicación a la información financiera con propósito general (información financiera) según la base contable de acumulación (devengo).

Según la base contable de acumulación (devengo), las transacciones y otros sucesos se reconocen en los estados financieros cuando ocurren (y no solo cuando se recibe o paga el efectivo su equivalente). Por ello, las transacciones y sucesos se registran en los libros contables y reconocen en los estados financieros de los periodos a los que hacen referencia.

Los estados financieros preparados según la base contable de acumulación (devengo) informan a los usuarios de esos estados de transacciones pasadas que involucran el pago y cobro de efectivo durante el periodo sobre el que se informa, obligaciones de pagar efectivo o de sacrificar otros recursos de la entidad en el futuro, los recursos de la entidad en la fecha de presentación y cambios en esas obligaciones y recursos durante el periodo sobre el que se informa. Por ello, proporcionan información sobre transacciones pasadas y otros sucesos que son más útiles a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y como datos de entrada para la toma de decisiones que la información proporcionada por la base contable de efectivo u otras bases contables o información financiera.

### El Marco Conceptual: Capítulos 1 a 4

El IPSASB se encuentra actualmente desarrollando el Marco Conceptual. Aunque todos los componentes del Marco Conceptual están interconectados, el proyecto de Marco Conceptual se está desarrollando en fases. La fase 1 está en este momento completada. Comprende los Capítulos 1 a 4 del Marco Conceptual. Estos capítulos tratan:

- Capítulo 1: El papel y autoridad del Marco Conceptual
- Capítulo 2: Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general
- Capítulo 3: Características cualitativas
- Capítulo 4: Entidad que informa

Las otras fases del Marco Conceptual que están en desarrollo tratan:

- Fase 2 - La definición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros
- Fase 3 - La medición de los elementos que se reconocen en los estados financieros
- Fase 4 - La presentación de la información en los informes financieros con propósito general

Enero de 2013

**CAPÍTULO 1: EL PAPEL Y AUTORIDAD DEL MARCO  
CONCEPTUAL****ÍNDICE**

---

	Página
El papel del Marco Conceptual.....	29
Autoridad del Marco Conceptual.....	29
Informes financieros con propósito general .....	29–30
Aplicabilidad del Marco Conceptual .....	30
Fundamentos de las conclusiones .....	31

---

## **Capítulo 1: El papel y autoridad del Marco Conceptual**

### **El papel del Marco Conceptual**

- 1.1 *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) establece los conceptos que sustentan la información financiera con propósito general (información financiera) de las entidades del sector público que adoptan la base contable de acumulación (devengo). El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IPSASB) aplicará estos conceptos en el desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general (IFPG) de las entidades del sector público.

### **Autoridad del Marco Conceptual**

- 1.2 El Marco Conceptual no establece requerimientos normativos para la información financiera de las entidades del sector público que adoptan las NICSP, ni anula los requerimientos de las NICSP o GPR. Los requerimientos normativos relativos al reconocimiento, medición y presentación de las transacciones y otros sucesos y actividades sobre los que se informa en los IFPG se especifican en las NICSP.
- 1.3 El Marco Conceptual puede proporcionar guías para tratar las cuestiones de información financiera no contempladas en las NICSP y GPR. En estas circunstancias, los preparadores y otros pueden referirse y considerar la aplicabilidad de las definiciones, criterios de reconocimiento, principios de medición, y otros conceptos identificados en el Marco Conceptual.

### **Informes financieros con propósito general**

- 1.4 Los IFPG son un componente central de la información financiera transparente de los gobiernos y otras entidades del sector público, que la apoyan y mejoran. Los IFPG son informes financieros que pretenden satisfacer las necesidades de información de los usuarios que no tienen capacidad de requerir la preparación de informes financieros concretos para satisfacer sus necesidades de información específicas.
- 1.5 Algunos usuarios de la información financiera pueden tener autoridad para requerir la preparación de informes concretos para satisfacer sus necesidades específicas de información. Aunque estas partes pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útiles para sus propósitos, los IFPG no se desarrollan para responder específicamente a sus necesidades de información particulares.
- 1.6 Los IFPG probablemente comprenden informes múltiples, cada uno de los cuales responde más directamente a ciertos aspectos de los objetivos de la información financiera y temas incluidos en el alcance de la información

financiera. Los IFPG engloban estados financieros incluyendo sus notas (de aquí en adelante referidas a los estados financieros, a menos que se especifique otra cosa), y la presentación de información que mejora, completa y amplía los estados financieros.

- 1.7 El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. El alcance de la información financiera se determina por las necesidades de información de los usuarios principales de los IFPG y los objetivos de la información financiera. Los factores que determinan qué puede incluirse en el alcance de la información financiera se describen en el siguiente capítulo del Marco Conceptual. (Véase el Capítulo 2: *Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general.*)

### **Aplicabilidad del Marco Conceptual**

- 1.8 El Marco Conceptual se aplica a la información financiera de las entidades del sector público que aplican las NICSP. Por ello, se aplicará a los IFPG de gobiernos nacionales estatales/provinciales y locales. También se aplicará a un amplio rango de otras entidades del sector público, incluyendo:
- ministerios, departamentos, programas, consejos, comisiones, agencias gubernamentales;
  - fondos de la seguridad social, fideicomisos, fondos de inversión del sector público, y organismos públicos; y
  - organizaciones gubernamentales internacionales.

## **Fundamentos de las conclusiones**

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.*

### **El papel y autoridad del Marco Conceptual**

FC1.1 El Marco Conceptual identifica los conceptos que el IPSASB aplicará para desarrollar las NICSP y GPR con objeto de ayudar a los preparadores y otros a tratar cuestiones de la información financiera. Las NICSP especifican los requerimientos normativos. Las NICSP y las GPR se desarrollan tras la aplicación de un procedimiento a seguir que proporciona la oportunidad a las partes interesadas de facilitar información sobre requerimientos específicos propuestos, incluyendo su compatibilidad con las prácticas actuales en jurisdicciones diferentes.

FC1.2 El Marco Conceptual sustenta el desarrollo de las NICSP. Por ello, tiene relevancia para todas las entidades que aplican las NICSP. Los IFPG preparados a nivel del gobierno global de acuerdo con las NICSP pueden también consolidar todas las entidades gubernamentales tanto si esas entidades han cumplido con las NICSP en la elaboración de sus IFPG como si no lo han hecho.

### **Informes financieros con cometido específico**

FC1.3 Los emisores de normas, a menudo, describen como "informes financieros con cometido específico" los informes financieros preparados para responder a los requerimientos de usuarios que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros que revelen la información que necesitan para sus propósitos particulares. El IPSASB es consciente de que los requerimientos de las NICSP han sido (y pueden continuar siendo) aplicados de forma efectiva y útil en la preparación de algunos informes financieros con cometido específico.

### **Informes financieros con propósito general**

FC1.4 El Marco Conceptual reconoce que, para responder a las necesidades de información de los usuarios, los IFPG pueden incluir información que mejore, complemente y amplíe los estados financieros. Por ello, el Marco Conceptual refleja un alcance de la información financiera que es más integral que la abarcada por los estados financieros. El siguiente capítulo de este Marco Conceptual (Capítulo 2: *Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general*) identifica los objetivos de la información financiera y los usuarios principales de los IFPG. También describe las consecuencias de las necesidades de información probables de los usuarios principales que podrían incluirse dentro del alcance de la información financiera.

## CAPÍTULO 2: OBJETIVOS Y USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

### ÍNDICE

	Página
Objetivos de la información financiera .....	33
Usuarios de los informes financieros con propósito general .....	33–34
Rendición de cuentas y toma de decisiones .....	34–35
Necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos .....	35–37
Información proporcionada por los informes financieros	
con propósito general .....	37–40
Situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo .....	37–38
Información presupuestaria, y cumplimiento con la legislación u otra normativa que regula la captación y uso de recursos .....	38–39
Logros en la prestación de servicios .....	39
Información financiera y no financiera prospectiva .....	39–40
Información explicativa .....	40
Estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros .....	40
Otras fuentes internas de información .....	41
Fundamentos de las conclusiones .....	42–49

## **Capítulo 2: Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general**

### **Objetivos de la información financiera**

- 2.1 Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y a efectos de toma de decisiones (de aquí en adelante referida como "útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones").
- 2.2 La información financiera no es un fin en sí misma. Su propósito es proporcionar información útil para los usuarios de los IFPG. Los objetivos de la información financiera se determinan, por ello, por referencia a los usuarios de los IFPG y sus necesidades de información.

### **Usuarios de los informes financieros con propósito general**

- 2.3 Los gobiernos y otras entidades del sector público captan recursos de los contribuyentes, donantes, prestamistas y otros suministradores de recursos para su uso en la prestación de servicios a los ciudadanos y otros destinatarios de servicios. Estas entidades tienen que rendir cuentas de su gestión y uso de recursos a los que les proporcionan dichos recursos, y a los que dependen de ellas para utilizar esos recursos para prestar servicios necesarios. Los que proporcionan los recursos y reciben, o esperan recibir, los servicios también requieren información como dato de entrada para propósitos de toma de decisiones.
- 2.4 Por consiguiente, los IFPG de las entidades del sector público se desarrollan principalmente para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos que no tienen autoridad para requerir a una entidad del sector público que revele la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. El legislativo (u organismo similar) y los miembros del parlamento (o un organismo representativo similar) son también usuarios de los IFPG, y realizan un uso amplio y continuado de los IFPG cuando actúan en su condición de representantes de los intereses de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos. Por ello, a efectos del Marco Conceptual, los usuarios principales de los IFPG son los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes (de aquí en adelante referidos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos, a menos que se identifiquen de otra forma).
- 2.5 Los ciudadanos reciben servicios del gobierno y otras entidades públicas y les suministran recursos. Por ello, los ciudadanos son usuarios principales de los IFPG. Algunos destinatarios de servicios y algunos suministradores de recursos que confían en los IFPG para obtener la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden no ser

ciudadanos –por ejemplo, residentes que pagan impuestos o reciben prestaciones pero no son ciudadanos; agencias donantes bilaterales o multilaterales y muchos prestamistas y corporaciones que suministran recursos a un gobierno o realizan transacciones con él; y los que financian los servicios prestados por organizaciones gubernamentales internacionales, o se benefician de dichos servicios. En la mayoría de los casos, los gobiernos que suministran recursos a organizaciones gubernamentales internacionales dependen de los IFPG de esas organizaciones para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

- 2.6 Los IFPG preparados para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden proporcionar también información útil a otras partes y para otros propósitos. Por ejemplo, estadísticos gubernamentales, analistas, medios de comunicación, asesores financieros, interés del público y grupos de presión y otros pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útil para sus propios intereses. Las organizaciones que tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros concretos para satisfacer sus necesidades de información específicas propias pueden también utilizar la información proporcionada por las IFPG para sus propios propósitos –por ejemplo, organismos de supervisión y regulación, instituciones de auditoría, subcomités del legislativo u otros organismos gubernamentales, agencias centrales y directores de la oficina presupuestaria, gerencia de la entidad, agencias de calificación crediticia y, en algunos casos, instituciones de crédito y suministradores de desarrollo y otra ayuda. Aunque estas otras partes pueden encontrar la información proporcionada por los IFPG útil, no son los usuarios principales de los IFPG. Por ello, los IFPG no se desarrollan para responder de forma específica a sus necesidades de información particulares.

### **Rendición de cuentas y toma de decisiones**

- 2.7 La principal función de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios que mejoran o mantengan el bienestar de los ciudadanos y otros residentes que cumplan los requisitos. Esos servicios incluyen, por ejemplo, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa. En la mayoría de los casos, estos servicios se proporcionan como resultado de transacciones sin contraprestación<sup>1</sup> y en un entorno no competitivo.
- 2.8 Los gobiernos y otras entidades del sector público tienen que rendir cuentas a los que les suministran recursos, y a los que dependen de ellos para utilizar esos recursos para prestar servicios durante el periodo sobre el que informa y

<sup>1</sup> Transacciones con contraprestación son aquellas en las que una entidad recibe activos o servicios, o ha cancelado pasivos, y entrega directamente a cambio aproximadamente un valor equivalente a otra entidad. Transacciones sin contraprestación son aquellas en las que una entidad recibe valor de otra entidad sin entregar directamente a cambio aproximadamente un valor equivalente.

a largo plazo. El cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas requiere el suministro de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que le han confiado para la prestación de servicios a los miembros de la comunidad y otros, y su cumplimiento con la legislación, regulación u otra normativa que regule su prestación de servicios y otras operaciones. Dada la forma en que se financian los servicios prestados por las entidades del sector público (principalmente mediante ingresos por impuestos u otras transacciones sin contraprestación) y la dependencia de los destinatarios de los servicios de la prestación de dichos servicios a largo plazo, el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas requerirá también la presentación de información sobre temas tales como los logros en la prestación de servicios por parte de la entidad durante el periodo sobre que se informa, y su capacidad para continuar prestando servicios en periodos futuros.

2.9 Los destinatarios de los servicios y los suministradores de recursos también requerirán información como dato de entrada para la toma de decisiones. Por ejemplo:

- Prestamistas, acreedores, donantes y otros que proporcionan recursos de forma voluntaria, incluyendo en una transacción de intercambio, toman decisiones sobre si suministrar recursos para apoyar actividades presentes y futuras del gobierno u otra entidad del sector público. En algunas circunstancias, los miembros del legislativo u organismo de representación similar que dependen de los IFPG para obtener la información que necesitan, pueden tomar o influir en decisiones sobre los objetivos de prestación de servicios de departamentos, agencias o programas gubernamentales y los recursos asignados a apoyar su logro; y
- los contribuyentes no proporcionan habitualmente fondos al gobierno u otra entidad del sector público de forma voluntaria o como resultado de una transacción de intercambio. Además, en muchos casos, no tienen la capacidad de elegir si aceptan o no los servicios prestados por una entidad de sector público o para elegir un suministrador del servicio alternativo. Por consiguiente, tienen poca capacidad directa o inmediata para tomar decisiones sobre si suministrar o no recursos al gobierno, los recursos a asignar a la prestación de servicios por una entidad del sector público concreta o para comprar o consumir o no los servicios prestados. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden tomar decisiones sobre sus preferencias de voto, y propuestas que hacen a los cargos electos u otros organismos representativos -estas decisiones pueden tener consecuencias sobre la asignación de recursos para ciertas entidades del sector público.

2.10 La información presentada en los IFPG a efectos de rendición de cuentas contribuirá e informará la toma de decisiones. Por ejemplo, información sobre

los costos, eficiencia y eficacia de las actividades de prestación de servicios pasadas, el importe y fuentes de recuperación del costo, y los recursos disponibles para mantener actividades futuras será necesaria para el cumplimiento con la rendición de cuentas. Esta información también será útil para la toma de decisiones de los usuarios de los IFPG, incluyendo decisiones que los donantes y otros suministradores de apoyo financiero toman sobre el suministro de recursos a la entidad.

### **Necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos**

2.11 A efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos necesitarán información que apoye las evaluaciones de temas tales como:

- El rendimiento de la entidad durante el periodo sobre el que se informa para, por ejemplo:
  - cumplir con sus objetivos de prestación de servicios y otros objetivos operativos y financieros;
  - gestionar los recursos de los que es responsable; y
  - cumplir con la normativa presupuestaria, legislativa, y otra normativa relevante que regulan la captación y uso de recursos;
- la liquidez (por ejemplo, capacidad para cumplir con las obligaciones presentes) y solvencia (por ejemplo, capacidad para cumplir con sus obligaciones a largo plazo) de la entidad;
- la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad y otras operaciones a largo plazo, y los cambios habidos como resultado de las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa incluyendo por ejemplo:
  - La capacidad de la entidad para continuar financiando sus actividades y para cumplir sus objetivos operativos en el futuro (su capacidad financiera), incluyendo las fuentes probables de financiación y la medida en que la entidad depende de la financiación, y por ello vulnerable a ésta, o de presiones de demanda fuera de su control; y
  - los recursos físicos y de otro tipo actualmente disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros (su capacidad operativa); y
- la capacidad de la entidad para adaptarse a cambios en las circunstancias, en el caso de que se produzcan cambios en la demografía o en las condiciones económicas globales o nacionales que tengan

probablemente impacto en la naturaleza o composición de las actividades que lleva a cabo y los servicios que presta.

2.12 La información que necesitan los destinatarios de los servicios y suministradores de recursos para estos propósitos se solapa probablemente en muchos aspectos. Por ejemplo, los destinatarios de servicios requerirán información como datos de entrada para la evaluación de temas tales como si:

- la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente y eficaz y como estaba previsto, y si este uso es en su propio beneficio;
- el rango, volumen y costo de los servicios prestados durante el periodo sobre el que se informa son apropiados, y los importes y fuentes de sus recuperaciones de costos;<sup>y</sup>
- los niveles actuales de impuestos u otros recursos captados son suficientes para mantener el volumen y calidad de los servicios actualmente prestados.

Los destinatarios de servicios también requerirán información sobre las consecuencias de las decisiones tomadas, y las actividades realizadas por la entidad durante el periodo sobre el que se informa sobre los recursos disponibles para mantener la prestación de servicios en periodos futuros, los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad y los importes y fuentes de recuperación de costos necesarios para mantener esas actividades.

2.13 Los suministradores de recursos requerirán información como datos de entrada para la evaluación de temas tales como si la entidad:

- está logrando los objetivos establecidos como justificación de los recursos captados durante el periodo sobre el que se informa;
- financió la operaciones presentes con fondos captados en el periodo actual de los contribuyentes, de préstamos o de otras fuentes; y
- necesitará, probablemente, recursos adicionales (o menos) en el futuro, y la fuentes probables de esos recursos.

Los prestamistas y acreedores requerirán información como datos de entrada para la evaluación de la liquidez de la entidad y, por ello, si el importe y calendario del reembolso será el acordado. Los donantes requerirán información para apoyar las evaluaciones de si la entidad está utilizando los recursos de forma económica, eficiente, eficaz y como estaba previsto. También requerirán información sobre las actividades de prestación de servicios futuras anticipadas de la entidad y los recursos necesarios.

## **Información proporcionada por los informes financieros con propósito general**

### *Situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo*

- 2.14 La información sobre la situación financiera de un gobierno u otra entidad del sector público permitirá a los usuarios identificar los recursos de la entidad y los derechos a esos recursos en la fecha de presentación. Esto proporcionará información útil como datos de entrada para la evaluación de temas tales como:
- la medida en que la gerencia ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad;
  - la medida en que los recursos están disponibles para mantener las actividades de prestación de servicios futuras, y los cambios durante el periodo sobre el que se informa en el importe y composición de los recursos y derechos sobre éstos; y
  - los importes y calendario de los flujos de efectivo futuros necesarios para pagar los intereses y reembolsar derechos existentes sobre los recursos de la entidad.
- 2.15 La información sobre el rendimiento financiero de un gobierno u otra entidad del sector público documentará las evaluaciones de temas tales como si la entidad ha adquirido recursos de forma económica, y los ha utilizado de forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos de prestación de servicios. La información sobre los costos de la prestación de servicios y los importes y fuentes de recuperación de costos durante el periodo sobre el que se informa ayudará a determinar si los costos operativos se recuperaron de, por ejemplo, impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o estaban financiados con incrementos en el nivel de endeudamiento de la entidad.
- 2.16 La información sobre los flujos de efectivo de un gobierno, u otra entidad del sector público contribuye a la evaluación del rendimiento financieros y la liquidez y solvencia de la entidad. Indica la forma en que la entidad captó y utilizó el efectivo durante el periodo, incluyendo sus préstamos y reembolso de préstamos y su adquisición y venta de, por ejemplo, propiedades, planta y equipo. También identifica el efectivo recibido de, por ejemplo, impuestos e inversiones y las transferencias de efectivo realizadas a otros gobiernos, agencia gubernamentales u organizaciones internacionales o recibidas de éstos. La información sobre los flujos de efectivo puede también apoyar la evaluación del cumplimiento de la entidad con los mandatos de gasto expresados en términos de flujos de efectivo, y documentar la evaluación de los importes probables y fuentes de flujos de efectivo necesitados en periodos futuros para mantener los objetivos de prestación de servicio.
- 2.17 La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo se presentan habitualmente en los estados financieros. Para ayudar a los usuarios a comprender, interpretar y situar mejor en contexto la

información presentada en los estados financieros, los IFPG pueden también proporcionar información financiera y no financiera que mejora, completa y amplía los estados financieros, incluyendo información sobre estos temas tales como:

- el cumplimiento con los presupuestos aprobados y otra normativa que regula las operaciones del gobierno u otra entidad del sector público;
- las actividades y logros de prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa del gobierno u otra entidad del sector público; y
- las expectativas con respecto a la prestación de servicios y otras actividades en periodos futuros, y las consecuencias a largo plazo de decisiones tomadas y actividades realizadas durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo las que pueden impactar en las expectativas sobre el futuro del gobierno u otra entidad del sector público.

Esta información puede presentarse en las notas a los estados financieros o en informes separados incluidos en los IFPG.

*Información presupuestaria y cumplimiento con la legislación u otra normativa que regula la captación y uso de recursos.*

2.18 Habitualmente, un gobierno u otra entidad del sector público prepara, aprueba y hace disponible de forma pública un presupuesto anual. La aprobación del presupuesto proporciona a las partes interesadas información financiera sobre los planes operativos de la entidad para el siguiente periodo, sus necesidades de capital y, a menudo, sus objetivos y expectativas de prestación de servicios. Se utiliza para justificar la captación de recursos de los contribuyentes y otros suministradores de recursos, y establece la normativa para el desembolso de dichos recursos.

2.19 Algunos recursos para mantener las actividades de las entidades del sector público pueden recibirse de donantes, prestamistas o como resultado de transacciones de intercambio. Sin embargo, los recursos para mantener las actividades de las entidades del sector público se suministran predominantemente en transacciones sin contraprestación por contribuyentes y otros, de forma congruente con las expectativas reflejadas en un presupuesto aprobado.

2.20 Los IFPG proporcionan información sobre los resultados financieros (tanto si se describen como “resultado (ahorro o desahorro)”, “resultados”, o por otros términos), desempeño y flujos de efectivo de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, sus activos y pasivos en la fecha de presentación y los cambios habidos durante el periodo sobre el que se informa, y sus logros en la prestación de servicios.

2.21 La incorporación dentro de los IFPG de información que ayuda a los usuarios a evaluar la medida en que los ingresos, gastos, flujos de efectivo y resultados

financieros de la entidad cumplen con las estimaciones reflejadas en los presupuestos aprobados, y la observancia de la entidad de la legislación relevante u otra normativa que regula la captación y uso de recursos, es importante para determinar en qué medida una entidad del sector público ha cumplido sus objetivos financieros. Esta información es necesaria para el cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de los gobiernos u otras entidades del sector público a los miembros de su comunidad, mejora la evaluación del rendimiento financiero de la entidad e informará la toma de decisiones.

### *Logros en la prestación de servicios*

- 2.22 El objetivo principal de los gobiernos y la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios necesarios a los miembros de la comunidad. Por consiguiente, el rendimiento financiero de los gobiernos y la mayoría de las entidades del sector público no se reflejará total o adecuadamente en cualquier medición de los resultados financieros. Por ello, sus resultados financieros necesitarán evaluarse en el contexto del logro de los objetivos de la prestación de servicios.
- 2.23 En algunos casos, las mediciones cuantitativas del resultado e impacto de las actividades de prestación de servicios de la entidad durante el periodo sobre el que se informa proporcionará información relevante sobre el logro de los objetivos de la prestación de servicios –por ejemplo, información sobre el costo, volumen, y frecuencia de la prestación de servicios, y la relación de los servicios prestados con base en los recursos de la entidad. En otros casos, el logro de los objetivos de la prestación de servicios puede necesitar comunicarse mediante una explicación de la calidad de los servicios prestados particulares o el resultado de ciertos programas.
- 2.24 La información no financiera, así como la información financiera sobre las actividades de prestación de servicios, logros o resultados durante el periodo sobre el que se informa proporcionará datos de entrada para la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones de la entidad. La presentación de esta información es necesaria para que un gobierno u otra entidad del sector público cumpla con su obligación de rendir cuentas –esto es, rendir cuentas de los recursos captados de los miembros de la comunidad o en nombre de éstos y la justificación de su uso. Las decisiones que los donantes realizan sobre la asignación de recursos a entidades concretas y programas son también realizadas, al menos en parte, en respuesta a información sobre los logros de la prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa, y los objetivos de prestación de servicios futuros.

### *Información financiera y no financiera prospectiva*

- 2.25 Dada la longevidad de los gobiernos y de muchos programas gubernamentales, las consecuencias financieras de muchas decisiones

realizadas en el periodo sobre el que se informa solo quedan claras muchos años después en el futuro. Los estados financieros que presentan información sobre la situación financiera en un momento dado y el rendimiento financiero y flujos de efectivo a lo largo del periodo sobre el que se informa necesitarán entonces a ser evaluados en el contexto del largo plazo.

- 2.26 Las decisiones tomadas por un gobierno u otra entidad del sector público en un periodo particular sobre programas para la prestación y financiación de servicios en el futuro pueden tener consecuencias significativas para:
- los miembros de la comunidad que dependerán de esos servicios en el futuro; y
  - las generaciones presentes y futuras de contribuyentes y otros suministradores de recursos involuntarios que proporcionarán los impuestos y gravámenes para financiar las actividades de prestación de servicios previstas y compromisos financieros relacionados.
- 2.27 Será necesaria información sobre los objetivos y actividades de prestación de servicios futuros anticipados de la entidad, su impacto probable sobre las necesidades futuras de recursos de ésta y las probables fuentes de financiación de estos recursos, como datos de entrada para realizar cualquier evaluación de la capacidad del gobierno u otra entidad del sector público para cumplir con sus compromisos financieros y de prestación de servicios en el futuro. Revelar esta información en los IFPG ayudará a las evaluaciones de la sostenibilidad de la prestación de servicios por un gobierno u otra entidad del sector público, mejorará la rendición de cuentas de la entidad y proporcionará información adicional útil a efectos de la toma de decisiones.

#### *Información explicativa*

- 2.28 La información sobre los factores más importantes que subyacen en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad durante el periodo sobre el que se informa y las suposiciones que sustentan las expectativas de desempeño futuro de la entidad, y los factores que probablemente influyen en éste, pueden presentarse en los IFPG en las notas a los estados financieros o en informes separados. Esta información ayudará a los usuarios a comprender mejor y situar en contexto la información financiera y no financiera incluida en los IFPG, y mejorará el papel de los IFPG en el suministro de información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

#### **Estados financieros e información que mejora, completa y amplía los estados financieros**

- 2.29 El alcance de la información financiera establece los límites de las transacciones y otras actividades y sucesos que pueden presentarse en los IFPG. Para dar respuesta a las necesidades de información de los usuarios, el

Marco Conceptual contempla un alcance para la información financiera que es más global que el abarcado por los estados financieros. Proporciona información adicional para su presentación en los IFPG que mejora, completa y amplía dichos estados.

- 2.30 Aunque el Marco Conceptual contempla un alcance de la información financiera que es más global que el abarcado por los estados financieros, la información presentada en los estados financieros se mantiene en el núcleo de dicha información financiera. La forma en que se definen, reconocen y miden los elementos de los estados financieros, y las formas de presentación y comunicación que pueden adoptar en la información incluida en los IFPG, se considera en otros componentes del Marco Conceptual y en el desarrollo de NICSP o GPR individuales, según proceda.

### **Otras fuentes internas de información**

- 2.31 Los IFPG juegan un papel significativo en la comunicación de la información necesaria para ayudar al cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de un gobierno u otra entidad del sector público, así como a proporcionar información útil como dato de entrada a efectos de toma de decisiones. Sin embargo, no es probable que los IFPG proporcionarán toda la información que los usuarios necesitan a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por ejemplo, aunque las comparaciones de la información real con la presupuestada para el periodo sobre el que se informa pueden incluirse en los IFPG, los presupuestos y las previsiones financieras emitidas por los gobiernos proporcionan información financiera y no financiera más detallada sobre las características financieras de los planes de los gobiernos u otras entidades del sector público sobre el corto y medio plazo. Los gobiernos y agencias independientes también emiten informes sobre la necesidad y sostenibilidad de las iniciativas de prestación de servicios existentes y la anticipación de condiciones y cambios económicos en la demografía de las jurisdicciones en el medio y largo plazo que influirán en los presupuestos y en las necesidades de prestación de servicios en el futuro. Por consiguiente, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos pueden también necesitar la consideración de información de otras fuentes, incluyendo informes sobre condiciones económicas presentes y anticipadas, presupuestos y previsiones del gobierno e información sobre las iniciativas de política gubernamental no presentada en los IFPG.

## Fundamentos de las conclusiones

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.*

### Grupos de usuarios principales

FC2.1 En el desarrollo del Marco Conceptual, el IPSASB recabó opiniones sobre si en éste se debían identificar los usuarios principales de los IFPG. Muchos de quienes respondieron al documento de consulta<sup>2</sup> inicial expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debería identificar los usuarios principales de los IFPG y el IPSASB debería centrarse en las necesidades de información de esos usuarios principales para desarrollar las NICSP. Estas opiniones convencieron al IPSASB.

### Identificación de los grupos de usuarios principales

FC2.2 El proyecto de norma de Marco Conceptual 1, *Marco Conceptual de la Información Financiera con Propósito General de las Entidades de Sector Público: Papel, Autoridad y Alcance; Objetivos y usuarios; Características cualitativas; e Entidad que Informa* (el proyecto de norma) identificaron a los destinatarios de servicios y sus representantes y a los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG. Se explicaba que, aunque el IPSASB desarrollará NICSP y GPR sobre los contenidos de los IFPG para dar respuesta a las necesidades de información de estos usuarios principales, los IFPG aún pueden utilizarse por otros con interés en la información financiera, y pueden proporcionar información de utilidad a esos otros usuarios.

FC2.3 Muchos entre quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su apoyo a la identificación de los destinatarios de los servicios y sus representantes y de los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG. Sin embargo, otros eran de la opinión de que el público, los ciudadanos o el legislativo deben identificarse como los usuarios principales o más importantes de los IFPG de las entidades del sector público. Explicaron que esto es así porque los gobiernos tienen obligación de rendir cuentas principalmente a los ciudadanos o su representantes y, en muchas jurisdicciones, el legislativo y miembros individuales del parlamento (u órgano de representación similar) que actúan en nombre de los ciudadanos son los principales usuarios de los IFPG. Algunos de los que respondieron expresaron la opinión de que solo los suministradores de recursos y sus representantes deben identificarse como usuarios principales de los IFPG de

---

<sup>2</sup> Documento de consulta, Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público. Los objetivos de la información financiera; *El alcance de la información financiera; Las características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general; La entidad que informa.*

las entidades públicas. Explicaron que es improbable que los IFPG fueran capaces de dar respuesta a las necesidades de información de todos los usuarios, y los suministradores de recursos son probablemente los que tienen el mayor interés en los IFPG. Por ello, la identificación de los suministradores de recursos como el grupo de usuarios principal permitirá al IPSASB centrarse con mayor claridad en las necesidades de información de un único grupo de usuarios. Destacaron también que los IFPG preparados para dar respuesta a las necesidades de información de los suministradores de recursos probablemente también proporcionan información útil a otros usuarios potenciales.

FC2.4 El IPSASB reconoce que muchas de las propuestas realizadas por quienes respondieron son valiosas en lo que respecta a la identidad de los usuarios principales de los IFPG de las entidades del sector público, en particular por aplicarse a los gobiernos de muchas jurisdicciones. Sin embargo, dados los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público, el IPSASB mantiene la opinión de que los usuarios principales de los IFPG de las entidades del sector público deben identificarse como los destinatarios de servicios y sus representantes y los suministradores de recursos y sus representantes. Esto se debe a que:

- los gobiernos y otras entidades del sector público tienen obligación de rendir cuentas a los que dependen de ellos para utilizar recursos para prestar los servicios necesarios, así como a los que les proporcionan los recursos que permiten la prestación de esos servicios; y
- los IFPG tienen un papel significativo en el cumplimiento de esa obligación de rendir de cuentas y en la provisión de información útil a los usuarios a efectos de toma de decisiones.

Como tales, los IFPG deben desarrollarse para dar respuesta a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales. Además, el Marco Conceptual se aplicará a los gobiernos y a un rango amplio potencial de otras entidades del sector público en muchas jurisdicciones diferentes, y a organizaciones gubernamentales internacionales. Por consiguiente, no está claro que la identificación de otros grupos de usuarios como usuarios principales de los IFPG será relevante, y operará de forma efectiva, para todas las entidades del sector público a lo largo de todas las jurisdicciones.

FC2.5 El IPSASB acepta que alguna información de los IFPG puede ser de mayor uso e interés para algunos usuarios que para otros. El IPSASB también acepta que, para el desarrollo de las NICSP y las GPR, necesitará considerar y, en algunos casos, compensar las necesidades de los grupos distintos de usuarios principales. Sin embargo, el IPSASB no considera que estas cuestiones invaliden la identificación de los destinatarios de servicios y sus

representantes y los suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG.

FC2.6 La opinión del IPSASB sobre la relación entre los grupos de usuarios principales identificados por quienes respondieron, y los destinatarios de servicios y suministradores de recursos se detalla más adelante.

### *Ciudadanos*

FC2.7 El IPSASB reconoce la importancia de los ciudadanos, el público y sus representantes como usuarios de los IFPG, pero es de la opinión que clasificar a los ciudadanos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos proporciona una base para evaluar sus necesidades de información potenciales. Esto es así porque los ciudadanos abarcan muchos individuos con un rango amplio potencial de necesidades de información diversa –centrarse en las necesidades de información de los ciudadanos como destinatarios de servicios y suministradores de recursos permite al IPSASB reunir los diversos intereses y explorar a qué necesidades de información debe intentar dar respuesta. El IPSASB es también de la opinión de que, para el desarrollo de las NICSP, es adecuado que tenga la capacidad de considerar las necesidades de información de un rango de destinatarios de servicios y suministradores de recursos que pueden no ser los ciudadanos (incluyendo donantes y prestamistas) y no poseen autoridad para requerir a la entidad de sector público que revele la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

### *Suministradores de recursos*

FC2.8 El IPSASB está de acuerdo en que los IFPG dirigidos a la presentación de información para satisfacer las necesidades de información de los suministradores de recursos también proporcionará información útil a otros usuarios potenciales de los IFPG. Sin embargo, el IPSASB es de la opinión de que el Marco Conceptual debería dejar claro su expectativa de que los gobiernos u otras entidades del sector público deben rendir cuentas a los que les proporcionan recursos y a los que dependen de ellos para utilizar esos recursos para prestar servicios necesarios o prometidos. Además, tiene que destacarse que en algunas jurisdicciones los suministradores de recursos son los donantes o prestamistas principales que pueden tener autoridad para requerir la preparación de informes financieros con cometido específico para proporcionar la información que necesitan.

FC2.9 Como se destaca en el párrafo FC2.4, el IPSASB se ha formado la opinión de que los destinatarios de servicios y los suministradores de recursos y sus representantes son usuarios principales de los IFPG. El IPSASB es de la opinión de que el Marco Conceptual no debería excluir a los ciudadanos, que pueden estar interesados en los IFPG en su condición de destinatarios de servicios, de los usuarios potenciales de los IFPG, o identificar sus

necesidades de información como menos importantes que las de los suministradores de recursos. El IPSASB también es de la opinión de que no es apropiado que los donantes, prestamistas y otros que suministran recursos de forma voluntaria o involuntaria al gobierno y otras entidades del sector público se excluyan de los usuarios potenciales de los IFPG, o que se identifiquen sus necesidades de información como menos importante que las de los destinatarios de servicios.

### *El legislativo*

FC2.10 El IPSASB es de la opinión de que el legislativo u órganos de gobierno similar es un usuario principal de los IFPG en su condición de representante de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos. El legislativo, parlamentos, consejos y órganos similares también requieren información a efectos de su propia rendición de cuentas y toma de decisiones específicas, y habitualmente tienen autoridad para requerir la preparación de informes financieros con cometido específico detallado y de otro tipo para proporcionar esa información. Sin embargo, pueden también utilizar la información proporcionada por los IFPG, así como información proporcionada por informes financieros con cometido específico como datos de entrada para la evaluación de si los recursos se utilizaron de forma eficiente y en la forma prevista y para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos a entidades, programas o actividades gubernamentales concretos.

FC2.11 Los miembros individuales del legislativo u otro órgano de gobierno, si los miembros del gobierno o de la oposición, pueden habitualmente requerir revelar la información que necesitan para el cumplimiento de sus responsabilidades oficiales como se prescribe por el legislativo u órgano de gobierno. Sin embargo, pueden no tener autoridad para requerir la preparación de informes financieros que proporcionen la información que requieren para otros propósitos, o en otras circunstancias. Por consiguiente, son usuarios de los IFPG, si en su condición de representantes de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos en su electorado o circunscripción, o en su condición personal de ciudadanos y miembros de la comunidad.

### *Otros grupos de usuarios*

FC2.12 En el desarrollo del Marco Conceptual, el IPSASB consideró un rango amplio de otros potenciales usuarios de los IFPG, incluyendo si los grupos de interés especial y sus representantes o los que negocian con las entidades del sector público sobre una base comercial o no comercial o sobre una base voluntaria o no voluntaria (tales como suministradores de recursos del sector público y privado) deben identificarse como grupos de usuarios separados. El IPSASB es de la opinión de que esa identificación de los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes como usuarios principales de los IFPG responderá

adecuadamente a las necesidades de información de subgrupos de destinatarios de servicios y suministradores de recursos.

FC2.13 La información proporcionada por los IFPG puede ser útil para compilar las cuentas nacionales, como datos de entrada de los modelos de información financiera estadística, para la evaluación del impacto de las políticas gubernamentales sobre la actividad económica y para otros propósitos de análisis económico. Sin embargo, los IFPG no se desarrollan específicamente para responder a las necesidades de los que requieren información para estos propósitos. De forma similar, aunque los que actúan como asesores de los destinatarios de servicios o de los suministradores de recursos (tales como grupos de defensa ciudadana, agencias de calificación crediticia de bonos, analistas de crédito y grupos de interés público) van a encontrar probablemente la información presentada en los IFPG útil para sus propósitos, los IFPG no se preparan de forma específica para responder a sus necesidades de información particulares.

### **Los objetivos de la información financiera**

FC2.14 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma estuvieron de acuerdo en que la provisión de información útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones debe identificarse como los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. Algunos de quienes respondieron recomendaban que solo se identificara la rendición de cuentas como el objetivo único o dominante de la información financiera de las entidades del sector público; otros proponían que debe identificarse la toma de decisiones como el único objetivo. Sin embargo, el IPSASB mantiene la opinión de que los usuarios de los IFPG de las entidades del sector público requerirán información tanto a efectos de rendición de cuentas como toma de decisiones.

FC2.15 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma recomendaron que el vínculo entre rendición de cuentas y toma de decisiones fuera más articulado de forma más clara y que debían identificarse las características del sector público que sustentaban las opiniones del IPSASB sobre los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. El IPSASB ha respondido de forma positiva a estas propuestas. Se ha reestructurado el Marco Conceptual y añadido aclaraciones.

FC2.16 También se ha fortalecido la explicación de la rendición de cuentas y su relación con la toma de decisiones y los IFPG. En este contexto, el IPSASB reconoce que el concepto de rendición de cuentas reflejado en este Marco Conceptual es amplio. Incluye la provisión de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que le han confiado, e información útil para los usuarios para evaluar la sostenibilidad de las actividades de la entidad y la continuidad de la provisión de servicios a largo plazo. El IPSASB es de la opinión de que este concepto amplio de rendición de cuentas en apropiado

porque los ciudadanos y otros miembros de la comunidad proporcionan recursos a los gobiernos y otras entidades del sector público de forma involuntaria y, en su mayoría, dependen de que los gobiernos y otras entidades del sector público presten los servicios necesarios a largo plazo. Sin embargo, el IPSASB también reconoce que es improbable que los IFPG proporcionarán toda la información que necesitan los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

### **El alcance de la información financiera -estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros**

FC2.17 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma apoyaron el alcance de la información financiera y su explicación tal como propuso el IPSASB, con algunos que identificaban cuestiones a aclarar y otros que destacaban que se necesitarían proyectos que traten cuestiones del alcance más amplio para proporcionar guías sobre la aplicación de las características cualitativas tales como verificabilidad y comparabilidad. Otros entre quienes respondieron no apoyaron que el alcance de la información fuera más amplio que el de los estados financieros, planteando su preocupación porque:

- el alcance amplio propuesto trataba temas que quedaban fuera de los Términos de referencia del IPSASB que estaban en vigor en ese momento; y
- las guías sobre temas que quedaban fuera de los estados financieros, tales como información prospectiva y no financiera, sean propiamente un tema de gobiernos individuales u organismos gubernamentales u otras autoridades.
- Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también expresaron su preocupación porque el alcance estaba centrado demasiado claramente en los estados financieros, y que se incluyeran en el Marco Conceptual las guías adicionales sobre información no financiera e información sobre sostenibilidad.

FC2.18 El IPSASB mantiene su opinión de que es necesario que el Marco Conceptual refleje un alcance de la información financiera que es más global que el abarcado por los estados financieros. Esto se debe a que:

- el objetivo principal de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios a los miembros de la Comond en lugar de generar beneficios;
- los ciudadanos y otros residentes que cumplen los requisitos dependen de los gobiernos y otras entidades del sector público para que les proporcionen un amplio rango de servicios sobre una base continuada a largo plazo. Las actividades de los gobiernos y otras entidades del

sector público y las decisiones tomadas por todos ellos en un periodo sobre el que se informa concreto pueden tener consecuencias significativas sobre las generaciones futuras de destinatarios de servicios y generaciones futuras de contribuyentes y otros suministradores de recursos involuntarios; y

- la mayoría de gobiernos y otras entidades del sector público operan dentro de los mandatos de gasto y restricciones financieras establecidas de a través del proceso presupuestario. La implementación del seguimiento de los presupuestos aprobados es el método principal por el que el legislativo ejerce la supervisión, y los ciudadanos y sus representantes electos hacen que los gobiernos cumplan con su obligación de rendir cuentas sobre su gestión financiera.

FC2.19 Por consiguiente, desempeño de las entidades del sector público para lograr sus objetivos financieros y de prestación de servicios pueden ser evaluados solo parcialmente mediante el examen de su situación financiera en la fecha de presentación, y su rendimiento financiero y flujos de efectivo durante el periodo sobre el que se informa. El IPSASB opina que, para responder a las necesidades de los usuarios de la información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones, el Marco Conceptual debería permitir que los IFPG incorporaran la presentación de información que permita a los usuarios evaluar y situar mejor en contexto los estados financieros. Esta información puede comunicarse en informes separados que presenten información financiera y no financiera sobre el logro de los objetivos de prestación de servicios de la entidad durante el periodo sobre el que se informa; su cumplimiento con los presupuesto aprobados y legislación u otra normativa que regule la captación y uso de recursos; e información financiera y no financiera prospectiva sobre sus actividades de prestación de servicios futuras, objetivos y necesidades de recursos. En algunos casos, puede también presentarse información sobre estos temas en las notas a los estados financieros.

FC2.20 Para tomar decisiones sobre los requerimientos de información financiera o guías que amplíen la información presentada en los IFPG más allá de los estados financieros, el IPSASB considerará los beneficios de la información para los usuarios y los costos de reunir y presentar dicha información.

#### *Limitación del alcance de la información financiera*

FC2.21 Algunos de quienes respondieron que estaban de acuerdo en que el alcance de la información financiera debería ampliarse más allá de los estados financieros expresaron su preocupación porque el alcance tal como se proponía en el proyecto de norma fuera demasiado abierto o no adecuadamente explicado o justificado -en algunos casos proponiendo que el

alcance se limitase a la mejora de temas reconocidos en los estados financieros.

FC2.22 El IPSASB ha respondido a estas preocupaciones aclarando los vínculos entre el alcance de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios, e incluyendo explicaciones adicionales de la relación entre las necesidades de información de los usuarios y la información que los IFPG pueden proporcionar para dar respuesta. Además, el IPSASB ha aclarado que el alcance de la información financiera con propósito general se limita a los estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Por consiguiente, lo que se incluya en el alcance más global de la información financiera se derivará de los estados financieros, y limitará a los temas que ayuden a los usuarios a comprender mejor y poner en contexto la información incluida en esos estados.

#### *Contraprestaciones de recursos, requerimientos normativos y estatus de la auditoría*

FC2.23 Muchos de quienes respondieron, tanto los que apoyaban como los que se oponían a las propuestas del proyecto de norma plantearon su preocupación porque el tratamiento de cuestiones de "alcance amplio" absorbieran demasiado los recursos del IPSASB y limitaran su capacidad para abordar cuestiones relacionadas con los estados financieros. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también:

- recomendaron que el Marco Conceptual clarificara que los requerimientos normativos se desarrollaran solo para temas de estados financieros, siendo las cuestiones de alcance amplio objeto de guías; y
- expresaron su preocupación sobre las implicaciones para la auditoría de la incorporación de información prospectiva e información no financiera en los IFPG.

FC2.24 Aunque el IPSASB puede desarrollar NICSP que incluyan requerimientos normativos, no es inevitable que eso sea así. Por ejemplo, las publicaciones del IPSASB también incluyen las GPR y otros documentos que pretenden ayudar al ámbito de información financiera a responder a cuestiones de información financiera concretas. Todos los documentos del IPSASB que incluyen requerimientos normativos o guías sobre la presentación de información en los IFPG, tanto como parte de los estados financieros o como mejoras a estos estados, estará sujeta al procedimiento a seguir completo. Por ello, al desarrollar guías normativas o de otro tipo sobre la presentación de información que amplía el alcance de la información financiera, el IPSASB necesitará responder a las preocupaciones de los miembros de la comunidad sobre el contenido técnico propuesto y exigibilidad de la guía.

FC2.25 El IPSASB reconoce la preocupación de quienes respondieron con respecto la utilización de recursos del IPSASB en cuestiones del "alcance amplio". Sin embargo, la información presentada en los estados financieros se

mantiene en el centro de la información financiera y, por ello, permanecerá el núcleo principal de las NICSP y GPR desarrolladas por el IPSASB. Por consiguiente, el programa de trabajo de desarrollo de las normas del IPSASB continuará para responder a las necesidades de los usuarios de una mejor información financiera de las transacciones y otros sucesos que se presenten en los estados financieros.

FC2.26 El IPSASB opina que no es papel del Marco Conceptual o de las NICSP y GPR que puedan desarrollarse de forma congruente con los conceptos reflejados en el Marco Conceptual, pretender el establecimiento del nivel de seguridad de la auditoría que debe proporcionarse a aspectos concretos de los IFPG. Las características cualitativas proporcionan alguna seguridad a los usuarios sobre la calidad de la información incluida en los IFPG. Sin embargo, la responsabilidad de la auditoría de los estados financieros y otros componentes de los IFPG se establecerá por temas tales como el marco de regulación en vigor en jurisdicciones concretas y el mandato de auditoría acordado o que se aplica a la entidad.

**CAPÍTULO 3: CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS****ÍNDICE**

	Página
Relevancia .....	51–52
Representación fiel .....	52–53
Comprensibilidad .....	54
Oportunidad .....	54
Comparabilidad.....	54–55
Verificabilidad .....	55–57
Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general .....	57–59
Materialidad o Importancia relativa.....	57
Costo-beneficio.....	57–58
Equilibrio entre las características cualitativas .....	58–59
Fundamentos de las conclusiones .....	60–68

### **Capítulo 3: Características cualitativas**

- 3.1 Los IFPG presentan información financiera y no financiera sobre fenómenos económicos y de otro tipo. Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG son los atributos que hacen esa información útil a los usuarios y apoya el logro de los objetivos de la información financiera. Los objetivos de la información financiera son proporcionar información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.
- 3.2 Las características cualitativas de la información incluida en los IFPG de las entidades del sector público son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad.
- 3.3 Las restricciones dominantes de la información incluida en los IFPG son materialidad o importancia relativa, costo-beneficio, y el logro de un equilibrio adecuado entre las características cualitativas.
- 3.4 Cada una de las características cualitativas es parte integral de las otras características y actúan en forma conjunta para proporcionar en los IFPG información útil para lograr los objetivos de la información financiera. Sin embargo, en la práctica, todas las características cualitativas pueden no lograrse por completo, y puede ser necesario un equilibrio o compensación entre algunas de ellas.
- 3.5 Las características cualitativas se aplican a toda la información financiera y no financiera presentadas en los IFPG incluyendo información prospectiva e histórica, e información explicativa. Sin embargo, la medida en que las características cualitativas puedan lograrse puede diferir dependiendo del grado de incertidumbre y evaluación u opinión subjetivas involucradas al reunir la información financiera y no financiera. La necesidad de guías adicionales para interpretar y aplicar las características cualitativas a la información que amplía el alcance de la información financiera más allá de los estados financieros se considerará en el desarrollo de las NICSP y GPR que traten esos temas.

#### **Relevancia**

- 3.6 La información financiera y no financiera es relevante si es capaz influir en el logro de los objetivos de la información financiera. La información financiera y no financiera es capaz de influir cuando tiene valor confirmatorio, valor predictivo o ambos. La información puede ser capaz de influir, y por ello ser relevante, incluso si algunos usuarios deciden no aprovecharla o son ya conocedores de ella.
- 3.7 La información financiera y no financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia expectativas pasadas (o presentes). Por ejemplo, la información será relevante a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones, si confirma expectativas sobre estos temas en la medida en que los gestores

hayan cumplido con sus responsabilidades sobre el eficiente y eficaz uso de recursos, el logro de objetivos de prestación de servicios especificados, y cumplimiento con los requerimientos presupuestarios, legislativos u otros que correspondan.

- 3.8 Los IFPG pueden presentar información sobre actividades, objetivos y costos de prestación de servicios futuros anticipados y el importe y fuentes de recursos que se pretende asignar a la prestación de servicios en el futuro. Esta información orientada al futuro tendrá valor predictivo y será relevante a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Información sobre los fenómenos económicos y de otro tipo que existan o hayan ocurrido ya puede también tener valor predictivo para ayudar formar expectativas sobre el futuro. Por ejemplo, información que confirma o refuta expectativas pasadas puede reforzar o cambiar expectativas sobre los resultados financieros y resultados de la prestación de servicios que puedan tener lugar en el futuro.
- 3.9 Los papeles confirmatorios y predictivos de la información están interrelacionados –por ejemplo, información sobre el nivel actual y estructura de los recursos y los derechos de una entidad a esos recursos ayuda a los usuarios a confirmar el resultado de las estrategias de gestión de los recursos durante el periodo, y para predecir la capacidad de una entidad para responder a circunstancias que cambian y las necesidades de prestación de servicios futuras anticipadas. La misma información ayuda a confirmar o corregir predicciones y expectativas pasadas de los usuarios sobre la capacidad de la entidad para responder a estos cambios. También ayuda a confirmar o corregir información financiera prospectiva incluida en IFPG anteriores.

### **Representación fiel**

- 3.10 Para ser útil la información financiera debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo. La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal.
- 3.11 En la práctica, puede no ser posible conocer o confirmar si la información presentada en los IFPG está completa, neutral y libre de error significativo. Sin embargo, la información debe ser tan completa, neutral y libre de error como sea posible.
- 3.12 La omisión de alguna información puede causar la representación de un fenómeno económico o de otro tipo que sea falso o engañoso, y, por ello, no útil para los usuarios de los IFPG. Por ejemplo, una descripción completa de la partida “planta y equipo” en los IFPG incluirá una representación numérica del importe agregado de la planta y equipo junto con otra información

cuantitativa, descriptiva y explicativa necesaria para representar fielmente esa clase de activos. En algunos casos, esto puede incluir revelar información sobre temas tales como las clases principales de planta y equipo, factores que han afectado su uso en el pasado o puede impactar en su uso en el futuro, y la base y proceso para determinar su representación numérica. De forma similar la información financiera y no financiera prospectiva e información sobre el logro de los objetivos y resultados de la prestación de servicios incluidos en los IFPG necesitará presentarse con las suposiciones clave que subyacen en esa información y cualquier explicación que sea necesaria para asegurar que su descripción sea completa y útil para los usuarios.

- 3.13 La neutralidad en la información financiera es la ausencia de sesgo. Eso significa que la selección y presentación de la información financiera y no financiera no se realiza con la intención de conseguir un resultado predeterminado concreto –por ejemplo, influir de una forma concreta en la evaluación de los usuarios del cumplimiento con la obligación de rendir cuentas de la entidad o de una decisión o un juicio que vaya a realizar o inducir una conducta concreta.
- 3.14 La información neutral representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Sin embargo, requerir que la información incluida en los IFPG sea neutral no significa que no tenga propósito o que no influirá conductas. La relevancia es una característica cualitativa y, por definición, la información relevante es capaz de influir en las evaluaciones y decisiones de los usuarios.
- 3.15 Los fenómenos económicos y de otro tipo representados en los IFPG generalmente ocurren en condiciones de incertidumbre. La información incluida en los IFPG incluirá por ello, a menudo, estimaciones que incorporen juicios de la gerencia. Para representar fielmente un fenómeno económico o de otro tipo, una estimación debe basarse en datos de entrada apropiados, y cada dato de entrada debe reflejar la mejor información disponible. Deberá tenerse precaución al tratar con la incertidumbre. En algunos casos puede ser necesario revelar de forma explícita el grado de incertidumbre de la información financiera y no financiera para representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo.
- 3.16 Libre de riesgo significativo no quiere decir exactitud completa en todos los sentidos. Libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales o tengan importancia relativa de forma individual o colectiva en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha aplicado como se describe. En algunos casos, puede ser posible determinar la exactitud de alguna información incluida en los IFPG –por ejemplo, el importe de una transferencia de efectivo a otro nivel del gobierno, el volumen de servicios prestados o el precio pagado por la adquisición de planta o equipo. Sin embargo, en otros casos puede no serlo –por ejemplo, la exactitud de una

estimación del valor o costo de una partida o la eficacia de un programa de prestación de servicios puede no ser posible determinarse. En estos casos, la estimación estará libre de error significativo si el importe se describe con claridad como una estimación, se explica la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han identificado errores significativos en la selección y aplicación del proceso adecuado para desarrollar la estimación.

### **Comprensibilidad**

- 3.17 La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios comprender su significado. Los IFPG de las entidades del sector público deberían presentar información de forma que responda a las necesidades y base de conocimientos de los usuarios, y a la naturaleza de la información presentada. Por ejemplo, las explicaciones de la información financiera o no financiera y los comentarios sobre la prestación de servicios y otros logros durante el periodo sobre el que se informa y expectativas sobre periodos futuros debe redactarse en lenguaje llano, y presentarse de forma que sea fácilmente comprensible para los usuarios. La comprensibilidad se mejora cuando la información se clasifica, describe y presenta de forma clara y concisa. La comparabilidad también mejora la comprensibilidad.
- 3.18 Se supone que los usuarios de los IFPG tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en el que opera, son capaces y están preparados para leer los IFPG, y revisar y analizar la información presentada con diligencia razonable. Algunos fenómenos económicos y de otro tipo son particularmente complejos y difíciles de representar en los IFPG, y algunos usuarios pueden necesitar buscar el apoyo de un asesor para ayudarles a comprenderlos. Deben llevarse a cabo todos los esfuerzos para representar fenómenos económicos y de otro tipo incluidos en los IFPG de forma que sean comprensible para un amplio rango de usuarios. Sin embargo, la información no debe excluirse de los IFPG únicamente porque puede ser para algunos usuarios demasiado compleja o difícil de comprender sin apoyo.

### **Oportunidad**

- 3.19 La oportunidad significa tener información disponible para los usuarios ante de que pierda su capacidad para ser útil a efectos de la rendición de cuentas y la toma de decisiones. Tener información relevante disponible antes puede mejorar su utilidad como datos de entrada para evaluar la rendición de cuentas y su capacidad para informar e influir las decisiones que necesiten tomarse. Una ausencia de oportunidad puede proporcionar información menos útil.
- 3.20 Algunos elementos de información pueden continuar siendo útiles mucho después del periodo sobre el que se informa o fecha de presentación. Por ejemplo, a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los usuarios de los IFPG pueden necesitar evaluar tendencias en el rendimiento financiero y desempeño de la prestación de servicios de la entidad y su cumplimiento

con los presupuestos a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa. Además, el resultado y efectos de algunos programas de prestación de servicios pueden no ser determinables hasta periodos futuros –por ejemplo, esto puede ocurrir con respecto a programas pensados para mejorar el bienestar económico de los miembros de la comunidad, reducir la incidencia de una enfermedad concreta o incrementar los niveles de alfabetización de ciertos grupos de edad.

### **Comparabilidad**

- 3.21 La comparabilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos. La comparabilidad no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien una cualidad de la relación entre dos o más partidas de información.
- 3.22 La comparabilidad difiere de la congruencia. La congruencia hace referencia al uso de los mismos principios o políticas contables y base de preparación, de periodo a periodo dentro de una entidad o en un único periodo entre más de una entidad. La comparabilidad es la meta y la congruencia ayuda a lograr esa meta. En algunos casos, los principios o políticas contables adoptados por una entidad pueden revisarse para representar mejor una transacción o suceso concreto en los IFPG. En estos casos, puede ser necesario incluir información a revelar o explicaciones adicionales para satisfacer las características de la comparabilidad.
- 3.23 La comparabilidad difiere también de la uniformidad. Para que la información sea comparable, cosas similares deben verse parecidas y cosas distintas deben verse diferentes. El énfasis excesivo de la uniformidad puede reducir la comparabilidad haciendo que cosas diferentes se vean similares. La comparabilidad de la información de los IFPG no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas, ni con que las cosas similares se vean distintas.
- 3.24 La información sobre la situación financiera, rendimiento financiero, flujos de efectivo, cumplimiento con los presupuestos aprobados y legislación relevante u otra normativa que regula la captación y uso de recursos, logros en la prestación de servicios de la entidad y sus planes futuros es necesaria a efectos de rendición de cuentas y útil como datos de entrada a efectos de toma de decisiones. La utilidad de esta información se mejora si puede compararse con, por ejemplo:
- información financiera y no financiera prospectiva anteriormente presentada para ese periodo sobre el que se informa o fecha de presentación;
  - información similar sobre la misma entidad para algún otro periodo o algún otro momento en el tiempo; y

- información similar sobre otras entidades (por ejemplo, entidades del sector público que proporcionan servicios similares en diferentes jurisdicciones) para el mismo periodo sobre el que se informa.
- 3.25 La aplicación congruente de los principios contables, políticas y base de preparación de información financiera y no financiera prospectiva y resultados reales mejorará la utilidad de cualquier comparación de resultados reales y proyectados. La comparabilidad con otras entidades puede ser menos significativa para explicar la percepción u opinión de la gerencia de los factores que subyacen en el rendimiento presente de la entidad.

### **Verificabilidad**

- 3.26 La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La soportabilidad es algunas veces utilizada para describir esta cualidad cuando se aplica con respecto a la información explicativa y a la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva revelada en los IFPG –esto es, la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva o explicativa representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Si se le hace referencia como verificabilidad o soportabilidad, la característica implica que observadores independientes y conocimientos diferentes podrían alcanzar un acuerdo general, aunque no necesariamente acuerdo completo, que:
- la información representa los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar sin error o sesgo significativo; o
  - se ha aplicado un método de reconocimiento, medición o representación apropiados sin error o sesgo significativo.
- 3.27 La información no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes y las probabilidades relacionadas.
- 3.28 La verificación puede ser directa o indirecta. Con la verificación directa, un importe u otra representación es en sí misma verificable, tal como través de (a) contar efectivo, (b) observar títulos cotizables y sus precios cotizados, o (c) confirmar que los factores identificados como influyentes en el rendimiento de la prestación de servicios pasados estaban presentes y operaron con el efecto identificado. Con la verificación indirecta, el importe u otra representación se verifica comprobando los datos de entrada y recalculando los resultados utilizando la misma convención contable o metodología. Un ejemplo es verificar el importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final

utilizando la misma suposición de flujo del costo (por ejemplo, el costo promedio o el método primera entrada, primera salida).

- 3.29 La cualidad de verificabilidad (o soportabilidad si se usa este término para describir esta característica) no es absoluta -alguna información puede ser más o menos susceptible de verificación que otra. Sin embargo, cuanto más verificable es la información incluida en los IFPG, más asegurará a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretende representar.
- 3.30 Los IFPG de las entidades del sector público pueden incluir información financiera y de otro tipo cuantitativa y explicaciones sobre (a) influencias clave sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo, (b) los efectos futuros anticipados o resultados de los programas de prestación de servicios realizados durante el periodo sobre el que se informa, e (c) información financiera y no financiera prospectiva. Puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones de esta información hasta un periodo futuro, si lo fuera posible.
- 3.31 Para ayudar a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva y explicaciones incluidas en los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretenden representar, deben ser transparentes las suposiciones que subyacen en la información revelada, las metodologías adoptadas para reunir esa información, y los factores y circunstancias que apoyan las opiniones expresadas o reveladas. Esto permitirá a los usuarios formar juicios sobre la adecuación de esas suposiciones y el método de reunir, medir y representar e interpretar la información.

### **Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general**

#### *Materialidad o Importancia relativa*

- 3.32 La información es material o con importancia relativa si su omisión o inexactitud podría influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los IFPG de la entidad preparados para ese periodo sobre el que se informa. La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad. Los IFPG pueden abarcar información cuantitativa y cualitativa sobre los logros de prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa, y las expectativas sobre la prestación de servicios y resultados financieros en el futuro. Por consiguiente, no es posible especificar un umbral cuantitativo uniforme a partir del cual un tipo concreto de información pasa a ser significativo.

- 3.33 Las evaluaciones de materialidad o importancia relativa se realizarán en el contexto del entorno legislativo, institucional y operativo dentro del cual opera la entidad y, con respecto a la información financiera y no financiera prospectiva, el conocimiento y expectativas de los preparadores sobre el futuro. La información a revelar sobre el cumplimiento o no con la legislación, regulación u otra normativa puede ser significativa por su naturaleza –independientemente de la magnitud de cualesquiera importes involucrados. Para determinar si un elemento es material o con importancia relativa en estas circunstancias, se considerarán temas tales como la naturaleza, legalidad, sensibilidad y consecuencias de transacciones y sucesos pasados o anticipados, las partes involucradas en cualquiera de estas transacciones y las circunstancias que les han hecho surgir.
- 3.34 La materialidad o importancia relativa se clasifica, en este Marco Conceptual, como una restricción sobre la información incluida en los IFPG. Para desarrollar las NICSP y GPR, el IPSASB considerará la materialidad o importancia relativa de las consecuencias de la aplicación de una política contable particular, base de preparación o información a revelar de una partida concreta o tipo de información. Sujetas a los requerimientos de cualquier NICSP, las entidades que preparan los IFPG considerarán también la materialidad o importancia relativa de, por ejemplo, la aplicación de una política contable concreta y la información a revelar separada de elementos particulares de información.

#### *Costo-beneficio*

- 3.35 La información financiera impone costos. Los beneficios de la información financiera deberían justificar esos costos. La evaluación de si los beneficios de proporcionar información justifican los costos relacionados es, a menudo, un tema de juicio profesional, porque con frecuencia no es posible identificar o cuantificar todos los costos y todos los beneficios de la información incluida en los IFPG.
- 3.36 Los costos de proporcionar información incluyen los costos de reunir y procesar la información, los costos de verificarla o de presentar las suposiciones y metodologías que la soportan, y los costos de difundirla. Los usuarios incurren en los costos de análisis e interpretación. La omisión de información útil también impone costos, incluyendo los costos en que incurren los usuarios para obtener la información necesitada de otras fuentes y los costos que proceden de la toma de decisiones utilizando información incompleta proporcionada por los IFPG.
- 3.37 Los preparadores gastan la mayoría del esfuerzo para proporcionar información en los IFPG. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos soportan en última instancia el costo de esos esfuerzos –porque los recursos se redirigen de las actividades de prestación de servicios a la preparación de información para su incorporación a los IFPG.

- 3.38 Los usuarios cosechan la mayoría de los beneficios de la información proporcionada por los IFPG. Sin embargo, la información preparada por los IFPG puede ser también utilizada de forma interna por la gerencia y da lugar a una mejor toma de decisiones por parte de ésta. La información a revelar en los IFPG es congruente con los conceptos identificados en el Marco Conceptual y en las NICSP y GPR derivadas de ellos, y mejorará y reforzará las percepciones de transparencia de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público y contribuirá a la más exacta fijación del precio de la deuda del sector público. Por ello, las entidades del sector público pueden también beneficiarse en diversas formas de la información proporcionada por los IFPG.
- 3.39 La aplicación de la restricción del costo-beneficio, involucra la evaluación de si los beneficios de presentar información probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Al realizar esta evaluación, es necesario considerar si una o más características cualitativas pueden sacrificarse en algún grado para reducir costos.
- 3.40 Para desarrollar las NICSP, el IPSASB considera la información de preparadores, usuarios, académicos y otros, sobre la naturaleza y cantidad esperadas de los beneficios y costos de los requerimientos propuestos. La información a revelar y otros requerimientos que dan lugar a la presentación de información útil para los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y el cumplimiento con las características cualitativas se prescriben por las NICSP cuando los beneficios del cumplimiento con esa información a revelar y otros requerimientos han sido evaluados por el IPSASB para justificar sus costos.

*Equilibrio entre las características cualitativas*

- 3.41 Las características cualitativas trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. Por ejemplo, ni una descripción que representa fielmente un fenómeno irrelevante, ni una que no representa fielmente un fenómeno relevante, da lugar a información útil. De forma similar, para ser relevante, la información debe ser oportuna y comprensible.
- 3.42 En algunos casos, puede ser necesario un equilibrio o compensación entre características cualitativas para lograr los objetivos de la información financiera. La importancia relativa de las características cualitativas en cada situación es un tema de juicio profesional. El objetivo es lograr un equilibrio apropiado entre las características para cumplir los objetivos de la información financiera.

## Fundamentos de las conclusiones

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.*

### **Características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general**

- FC3.1 Para desarrollar las NICSP, el IPSASB recibe datos de entrada de los miembros de la comunidad sobre la información que mejor satisface los objetivos de la información financiera y que debe incluirse en los IFPG, y realiza juicios sobre ésta. Para realizar esos juicios, el IPSASB considera la medida en que puede lograrse cada una de las características cualitativas. La información a revelar y otros requerimientos se incluyen en las NICSP solo cuando la información procedente de su aplicación se considera que satisface las características cualitativas y la restricción costo-beneficio identificada en el Marco Conceptual.
- FC3.2 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación sobre la aplicación de las características cualitativas a todos los temas que pueden presentarse en los IFPG, en particular los temas que pueden presentarse en informes fuera de los estados financieros. El IPSASB comprende esta preocupación. El IPSASB reconoce que las NICSP y las GPR que tratan sobre la presentación en los IFPG de información fuera de los estados financieros pueden necesitar incluir guías adicionales sobre la aplicación de las características cualitativas a los temas tratados.
- FC3.3 Las NICSP y GPR emitidas por el IPSASB no tratarán toda la información financiera y no financiera que puede incluirse en los IFPG. En ausencia de una NICSP o GPR que trate fenómenos económicos o de otro tipo concretos, los preparadores que recopilen los IFPG realizarán las evaluaciones de si un elemento de información satisface las características cualitativas y restricciones identificadas en el Marco Conceptual, y por ello, cumple los requisitos para su incorporación a los IFPG. Las evaluaciones se realizarán en el contexto del logro de los objetivos de la información financiera, que a su vez han sido desarrollados para responder a las necesidades de información de los usuarios.
- FC3.4 Tener implantados sistemas y procesos contables que estén diseñados adecuadamente y operados efectivamente permitirá a la gerencia reunir y procesar la evidencia para respaldar la información financiera. La calidad de estos sistemas y procesos es un factor clave para asegurar la calidad de la información financiera que la entidad incluye en los IFPG.

### **Otras características cualitativas consideradas**

FC3.5 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron la opinión de que deben identificarse características cualitativas adicionales. Las características cualitativas incluían “sinceridad”, “imagen fiel”, “credibilidad”, “transparencia” y “regularidad”.

FC3.6 El IPSASB destacó que “sinceridad” en la forma en que usa en la información financiera tiene un significado similar a “imagen fiel”. El IPSASB es de la opinión de que “sinceridad”, “imagen fiel”, “credibilidad” y “transparencia” son expresiones importantes de las cualidades generales que la información financiera tiene que lograr o aspirar a lograr. Sin embargo, no existen características cualitativas únicas como tales –más bien, el logro de estas cualidades es el producto de la aplicación del conjunto completo de características cualitativas identificadas en el Marco Conceptual, y las NICSP que tratan cuestiones específicas de la información. Por consiguiente, aunque son características importantes de los IFPG, no están identificadas como características cualitativas individuales separadas en sí mismas. El IPSASB es también de la opinión de que el concepto de “regularidad” como destacan algunos de quienes respondieron está relacionado con el concepto de “cumplimiento” tal como se usa en el Marco Conceptual -por ello, regularidad no se identifica como una característica cualitativa adicional.

### **Relevancia**

FC3.7 El Marco Conceptual explica que la información financiera y no financiera es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la información financiera. Como parte de su procedimiento a seguir el IPSASB busca datos de entrada sobre si los requerimientos de una NICSP o cualquier GPR propuestas son relevantes para el logro de los objetivos de la información financiera –esto es, es relevante para el cumplimiento de la obligación de la entidad de rendir cuentas y para las decisiones que pueden realizar los usuarios.

### **Representación fiel**

FC3.8 El Marco Conceptual explica que la información para ser útil debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos o de otro tipo que se propone representar. Un fenómeno económico o de otro tipo único puede ser representado fielmente de muchas formas. Por ejemplo, el logro de objetivos de prestación de servicios concretos puede describirse (a) de forma cualitativa a través de una explicación de los resultados inmediatos y a más largo plazo anticipados y los efectos del programa de prestación del servicio, (b) de forma cuantitativa como una medida del volumen y costo de los servicios prestados por el programa de prestación del servicio, o (c) por una combinación de información cuantitativa y cualitativa. De forma adicional, una descripción única de los IFPG puede representar varios fenómenos económicos. Por

ejemplo, la presentación de la partida “planta y equipo” en un estado financiero puede representar un agregado de todas las plantas y equipo de una entidad, incluyendo las partidas que tienen diferentes funciones, que están sujetas a riesgos y oportunidades distintos y que se llevan como importes basados en estimaciones que pueden ser más o menos complejas y fiables.

- FC3.9 La integridad y neutralidad de las estimaciones (y datos de entrada de esas estimaciones) y la libertad de error significativo son deseables, y algún nivel mínimo de exactitud es necesario para que una estimación represente fielmente un fenómeno económico o de otro tipo. Sin embargo, la representación fiel no implica la integridad absoluta o neutralidad en la estimación, ni la libertad total de error en el resultado. Para la representación de un fenómeno económico o de otro tipo que implique un grado de integridad, neutralidad, o libertad de error que le sea impracticable lograr, disminuiría la medida en que la información representa fielmente el hecho económico o de otro tipo que se propone representar.

#### *Representación fiel o fiabilidad*

- FC3.10 Al tiempo de emitir el proyecto de norma, el Apéndice A de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* identificó “fiabilidad” como una característica cualitativa. Describe la información fiable como la que la hace “libre de error significativo y sesgo, y de la que pueden depender los usuarios para representar fielmente lo que pretende representar o podría esperarse razonablemente que represente.” La representación fiel, esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia e integridad fueron identificadas como componentes de la fiabilidad. El Marco Conceptual utiliza el término “representación fiel” en lugar de “fiabilidad” para describir lo que es sustancialmente el mismo concepto. Además, no identifica explícitamente la esencia sobre la forma y prudencia como componentes de la representación fiel.
- FC3.11 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma apoyaron el uso de representación fiel y su explicación en dicho proyecto de norma, explicando en algunos casos que la representación fiel es una expresión mejor de la naturaleza del concepto que se pretende representar. Algunos de quienes respondieron no apoyaron la sustitución de fiabilidad por el término representación fiel, expresando su preocupación de que incluir esa representación fiel implica la adopción de la contabilidad del valor razonable o del valor de mercado, y fiabilidad y representación fiel no son términos intercambiables.
- FC3.12 El uso del término representación fiel, o fiabilidad para ese tema, para describir esta característica cualitativa en el Marco Conceptual no determinará la base de medición a adoptar en los IFPG, costo histórico, valor de mercado, valor razonable u otra base de medición. El IPSASB no pretende que el uso de la representación fiel se interprete tal cual. La base de medición o bases de

medición que pueden adoptarse para los elementos de los estados financieros se consideran en un Capítulo separado del Marco Conceptual. Las características cualitativas operarán entonces para asegurar que los estados financieros representan fielmente la base o bases de medición reflejadas en los IFPG.

FC3.13 El IPSASB comprende la preocupación de algunos entre quienes respondieron de que el uso de un término diferente puede interpretarse como que refleja cualidades distintas, e incluso menores, de las transmitidas por el término fiabilidad. Sin embargo, el IPSASB opina que la explicación en el Marco Conceptual de que “La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo”, y que la elaboración de estas características clave protegerán contra la pérdida de cualquiera de las cualidades que se reflejaban anteriormente en el uso del término fiabilidad.

FC3.14 Además, se ha aconsejado al IPSASB que el término fiabilidad es en sí mismo abierto a interpretaciones diferentes y juicios subjetivos, con consecuencias para la calidad de la información incluida en los IFPG. El IPSASB es de la opinión de que el uso del término representación fiel superará los problemas de interpretación y aplicación de la fiabilidad que se han experimentado en algunas jurisdicciones sin una disminución de las cualidades pretendidas por el término, y es más fácilmente traducible, y comprensible, en un amplio rango de idiomas.

#### *Esencia sobre la forma y prudencia*

FC3.15 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación de que la esencia sobre la forma y prudencia no se identificaran como características cualitativas o que su importancia no se explique o reconozca suficientemente. Algunos también destacaron que prudencia no necesita ser incompatible con el logro de la neutralidad y la representación fiel.

FC3.16 El Marco Conceptual explica que “La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal”. Por ello, la esencia sobre la forma permanece con una cualidad clave que debe poseer la información incluida en los IFPG. No se identifica como una característica cualitativa adicional o separada porque ya está implícita en el concepto de representación fiel.

FC3.17 El IPSASB opina que el concepto de prudencia está reflejado también en la explicación de neutralidad como un componente de la representación fiel, y el reconocimiento de la necesidad actuar con precaución al tratar con la incertidumbre. Por ello, al igual que la esencia sobre la forma, prudencia no

se identifica como una característica cualitativa separada porque su objeto e influencia en la identificación de la información a incluir en los IFPG ya se encuentra implícita en el concepto de representación fiel.

### **Comprensibilidad**

FC3.18 Aunque la presentación de la información de forma clara y concisa ayuda a los usuarios a entenderla, la comprensión o entendimiento real de la información depende en gran medida de los usuarios de los IFPG.

FC3.19 Algunos fenómenos económicos y de otro tipo son particularmente complejos y difíciles de representar en los IFPG. Sin embargo, el IPSASB opina que la información que es, por ejemplo, relevante, no debe excluirse de los IFPG una representación fiel de lo que se propone representar, de forma oportuna y verificable, solo porque pueda ser demasiado compleja o difícil de comprender sin ayuda para algunos usuarios. El reconocimiento de que puede ser necesario para algunos usuarios buscar ayuda para comprender la información presentada en los IFPG no quiere decir que la información incluida en éstos no necesite ser comprensible o que no deban tomarse todos los esfuerzos para presentar la información en los IFPG de forma que sea comprensible para un rango amplio de usuarios. Sin embargo, eso refleja que, en la práctica, la naturaleza de la información incluida en los IFPG es tal que todas las características cualitativas pueden no ser totalmente alcanzables en todo momento para todos los usuarios.

### **Oportunidad**

FC3.20 El IPSASB reconoce el potencial de la información oportuna de incrementar la utilidad de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, y que el retraso indebido en la provisión de información puede reducir su utilidad para estos propósitos. Por consiguiente, la oportunidad se identifica como una característica cualitativa en el Marco Conceptual.

### **Comparabilidad**

FC3.21 Algún grado de comparabilidad puede conseguirse maximizando las características cualitativas de la relevancia y representación fiel. Por ejemplo, la representación fiel de un fenómeno económico o de otro tipo por una entidad del sector público es probable que sea comparable con una representación fiel de un fenómeno económico o de otro tipo relevante por otra entidad del sector público. Sin embargo, un mismo fenómeno económico o de otro tipo puede, a menudo, ser representado fielmente de formas diversas, y permitir métodos de contabilización alternativos para el mismo fenómeno disminuye la comparabilidad y, por ello, puede ser no deseable.

FC3.22 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación porque la explicación de la relación entre comparabilidad y congruencia puede interpretarse como que presenta un obstáculo al desarrollo

continuado de la información financiera. Esto es porque las mejoras en la información financiera a menudo involucran una revisión o cambio de los principios contables, políticas o base de preparación presentes adoptados por la entidad.

FC3.23 La aplicación congruente de los mismos principios contables, políticas, y base de preparación de un periodo al siguiente ayudará a los usuarios a evaluar la situación financiera, rendimiento financiero y logros de prestación de servicios de la entidad comparados con periodos anteriores. Sin embargo, en los casos en que los principios contables, o políticas que tratan transacciones concretas u otro tipo de sucesos no se prescriban por las NICSP, el logro de la característica cualitativa de la comparabilidad no debe interpretarse como que prohíbe a la entidad cambiar sus principios o políticas contables para representar mejor esas transacciones y sucesos. En estos casos, la incorporación en los IFPG de información a revelar adicional o explicación del impacto de cambios en políticas puede aún satisfacer las características de la comparabilidad.

### **Verificabilidad**

FC3.24 La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los IFPG representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Aunque estrechamente vinculada a la representación fiel, la verificabilidad se identifica como una característica cualitativa separada porque la información puede representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo aún cuando puede no ser verificada con absoluta certeza. Además, la verificabilidad puede operar de formas distintas con la representación fiel y otras características cualitativas para contribuir a la utilidad de la información presentada en los IFPG -por ejemplo, puede ser necesario tener un equilibrio apropiado entre el grado de verificabilidad que un elemento de la información puede poseer y otras características cualitativas para asegurar que se presenta en un lapso de tiempo adecuado y es relevante.

FC3.25 Para desarrollar las características cualitativas identificadas en el Marco Conceptual, el IPSASB consideró si “soportabilidad” debe identificarse como una característica separada para su aplicación a la información presentada en los IFPG fuera de los estados financieros. El IPSASB opina que la identificación tanto de la verificabilidad como de la soportabilidad como características cualitativas separadas con, esencialmente, las mismas características puede ser confuso para los preparadores y usuarios de los IFPG y otros. Sin embargo, el Marco Conceptual reconoce que la soportabilidad es algunas veces utilizada para referirse a la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información explicativa e información financiera y no financiera prospectiva incluida en los IFPG representa

fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar.

FC3.26 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación sobre la aplicación de la verificabilidad a un rango amplio de temas que puedan presentarse en los IFPG fuera de los estados financieros, información explicativa en particular sobre los logros de prestación de servicios durante el periodo sobre el que se informa y la información financiera y no financiera prospectiva cuantitativa y cualitativa. El IPSASB opina que el Marco Conceptual proporciona guías adecuadas sobre la aplicación de la verificabilidad con respecto a estos temas –por ejemplo, explica que la verificabilidad no es algo absoluto y puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones hasta un periodo futuro. El Marco Conceptual también reconoce que la información a revelar de las suposiciones subyacentes y metodologías adoptadas para reunir la información financiera y no financiera prospectiva y explicativa es fundamental para el logro de la representación fiel.

### **Clasificación de las características cualitativas y orden de su aplicación**

FC3.27 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron la opinión de que el Marco Conceptual debe identificar:

- la relevancia y la representación fiel como características cualitativas fundamentales, y explicar el orden de su aplicación; y
- la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, y comprensibilidad como que mejoran de las características cualitativas.

Destacaron que esto proporcionaría guías útiles sobre la secuencia de aplicación de las características cualitativas y reflejaría el enfoque adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

FC3.28 Para desarrollar las características cualitativas, el IPSASB consideró si algunas características deben identificarse como fundamentales y otras como que las mejoran. El IPSASB también consideró si el orden de aplicación de las características debe identificarse o explicarse. El IPSASB opina que no debe adoptarse este enfoque porque, por ejemplo:

- Los temas identificados como “fundamentales” pueden percibirse que son más importantes que los identificados como “que mejoran” incluso si esta distinción no se pretende en el caso de las características cualitativas. Como resultado, puede haber consecuencias no previstas por identificar algunas características cualitativas como fundamentales y otras como que mejoran;
- todas las características cualitativas son importantes y trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. La importancia relativa

de una característica cualitativa concreta en circunstancias diferentes es un tema de juicio profesional. Así, no es apropiado identificar ciertas características cualitativas como que siempre son fundamentales y otras como que tienen solo un papel de apoyo o mejora o especificar la secuencia de su aplicación, no importa qué información se esté considerando incluir en los IFPG, e independientemente de las circunstancias de la entidad y su entorno. Además, es cuestionable si la información que no es comprensible o se proporciona un tiempo después del evento que ya no sea útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, pueda considerarse como información relevante –por ello, estas características son en sí mismas fundamentales para el logro de los objetivos de la información financiera; y

- los IFPG de las entidades del sector público pueden abarcar información histórica y prospectiva sobre el rendimiento financiero y el logro de los objetivos de prestación de servicios a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa. Esto proporciona los datos de entrada necesarios para la evaluación de las tendencias de las actividades de prestación de servicios y recursos comprometidos relacionados –para estas tendencias, información sobre una base comparable puede ser tan importante como, la representación fiel de la información y no puede separarse de ésta.

### **Restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general**

#### *Materialidad o Importancia relativa*

FC3.29 En el momento de la emisión del proyecto de norma, el Apéndice A de la NICSP 1 describía la materialidad o importancia relativa con características similares a las descritas en el Marco Conceptual, pero identificaba la materialidad o importancia relativa como un factor a considerar al determinar solo la relevancia de la información. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma destacaron que la materialidad o importancia relativa puede identificarse como un aspecto de la relevancia.

FC3.30 el IPSASB ha considerado si la materialidad o importancia relativa debe identificarse como un aspecto específico de una entidad de la relevancia en lugar de una restricción de la información incluida en los IFPG. Como se explica en el Marco Conceptual, y sujeto a los requerimientos de una NICSP, la materialidad o importancia relativa se considerará por los preparadores para determinar si, por ejemplo, debe adoptarse una política contable concreta o debe revelarse un elemento de la información de forma separada en los estados financieros de la entidad.

FC3.31 Sin embargo, el IPSASB opina que la materialidad o importancia relativa tiene un papel más dominante que se reflejaría en su clasificación solo como un aspecto específico de la relevancia de una entidad. Por ejemplo, la materialidad o importancia relativa se relaciona con un número de características cualitativas de la información incluida en los IFPG y puede impactar en éstas. Por ello, debe considerarse la materialidad o importancia relativa de un elemento al determinar si la omisión o presentación errónea de un elemento de la información debilitaría no solo la relevancia, sino también la representación fiel, comprensibilidad o verificabilidad de la información financiera y no financiera presentada en los IFPG. El IPSASB también opina que si los efectos de la aplicación de una política contable concreta o base de preparación o el contenido informativo de la información a revelar separada de ciertos elementos de la información son probablemente significativos deben considerarse al establecer NICSP y GPR. Por consiguiente, el IPSASB opina que la materialidad o importancia relativa se refleja mejor como una restricción amplia de la información a incluir en los IFPG.

FC3.32 El IPSASB consideró si el Marco Conceptual debería reflejar que la legislación, regulación u otra normativa puede imponer requerimientos de información financiera a las entidades del sector público además de los impuestos por las NICSP. El IPSASB opina que, en tanto que sea una característica del entorno en que operan muchas entidades del sector público (y muchas del sector privado), el impacto que la legislación u otra normativa puede tener sobre la información incluida en los IFPG no es en sí mismo un concepto de información financiera. Por consiguiente, no se ha identificado como tal en el Marco Conceptual. Los preparadores necesitarán, naturalmente, considerar estos requerimientos al preparar los IFPG. En particular, la legislación puede prescribir que elementos particulares de información se revelen en los IFPG aún cuando no se juzgue que satisfagan un umbral de materialidad o importancia relativa (o restricción costo-beneficio) como se identifica en el Marco Conceptual. De forma similar, la información a revelar de algunos temas puede prohibirse por legislación, porque, por ejemplo, se relacione con temas de seguridad nacional, a pesar de que sean significativos y cumplirían en otro caso la restricción costo-beneficio.

#### *Costo-beneficio*

FC3.33 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma expresaron su preocupación porque el texto del Marco Conceptual propuesto no especifica que las entidades no pueden decidir dejar de aplicar las NICSP sobre la base de sus evaluaciones propias de los costos y beneficios de requerimientos particulares de una NICSP. El IPSASB opina que esta especificación no es necesaria. Esto es así porque, como destaca el párrafo 1.2 del Marco Conceptual, en las NICSP se especifican los requerimientos normativos relacionados con el reconocimiento, medición y presentación de los IFPG.

Los IFPG se desarrollan para proporcionar información útil a los usuarios y las NICSP prescriben requerimientos solo cuando los beneficios para los usuarios del cumplimiento con dichos requerimientos se han evaluado por el IPSASB para justificar sus costos. Sin embargo, los preparadores pueden considerar los costos y beneficios, por ejemplo, para determinar si incluir o no en los IFPG información a revelar adicional a la requerida por las NICSP.

FC3.34 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma también expresaron su preocupación porque el Marco Conceptual propuesto no reconoce que las compensaciones costo-beneficio pueden diferir para entidades del sector público distintas. Son de la opinión de que el reconocimiento de esto puede proporcionar un principio útil a aplicar al considerar cuestiones de información diferencial. El IPSASB ha considerado estos temas y determinado que el Marco Conceptual no tratará cuestiones relacionadas con la información diferencial, incluyendo si los costos y beneficios de requerimientos particulares pueden diferir para entidades distintas.

FC3.35 En el proceso de desarrollo de una NICSP o GPR, el IPSASB considera y busca datos de entrada sobre los costos y beneficios probables de proporcionar información en los IFPG de las entidades del sector público. Sin embargo, en algunos casos, puede no ser posible para el IPSASB identificar o cuantificar todos los beneficios que surgirán probablemente, por ejemplo, de la incorporación de información a revelar concreta, incluyendo la que pueda requerirse porque es de interés público, u otro requerimiento de una NICSP. En otros casos, el IPSASB puede opinar que los beneficios de un requerimiento particular pueden ser marginales para los usuarios de los IFPG de algunas entidades del sector público. Al aplicar la prueba del costo-beneficio para determinar si deben incluirse en una NICSP requerimientos particulares en estas circunstancias, las deliberaciones del IPSASB pueden también contemplar la consideración de si es probable que la imposición de estos requerimientos a las entidades del sector público involucre un costo y esfuerzo indebido para las entidades que apliquen los requerimientos.

## CAPÍTULO 4: ENTIDAD QUE INFORMA

### ÍNDICE

---

	Página
Características clave de una entidad que informa .....	70–71
Fundamentos de las conclusiones .....	72–74

---

## Capítulo 4: Entidad que informa

- 4.1 Una entidad que informa del sector público es un gobierno u otra organización, programa o área identificable de actividad del sector público (de aquí en adelante se le hará referencia como entidad o entidad del sector público) que prepara IFPG.
- 4.2 Una entidad que informa del sector público puede comprender dos o más entidades separadas que presentan IFPG como si fueran una sola entidad –a esta entidad que informa se hace referencia como una entidad que informa del grupo.

### Características clave de una entidad que informa

- 4.3 Las características clave de una entidad que informa del sector público son:
  - es una entidad que capta recursos de los miembros de la comunidad o en su nombre, o usa los recursos para llevar a cabo actividades en beneficio de esos miembros de la comunidad, o en su nombre; y
  - existen destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de la entidad para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.
- 4.4 Un gobierno puede establecer u operar a través de unidades administrativas tales como ministerios o departamentos. También puede operar a través fideicomisos, organismos públicos, corporaciones gubernamentales y otras entidades con una identidad legal separada o autonomía operativa para llevar a cabo o apoyar de otra forma la prestación de servicios a los miembros de la comunidad. Otras organizaciones del sector público, incluyendo organizaciones del sector público internacionales y organismos municipales, pueden llevar a cabo también ciertas actividades a través de entidades con una identidad legal separada o autonomía operativa y pueden beneficiarse de una carga o pérdida financiera, o estar expuestas a ésta, como resultado de dichas actividades.
- 4.5 Los IFPG se preparan para presentar información útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los destinatarios de servicios y suministradores de recursos son los usuarios principales de los IFPG. Por consiguiente, una característica clave de una entidad que informa, incluyendo un entidad que informa del grupo es la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de esa entidad o grupo de entidades para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.
- 4.6 Los IFPG incorporan los estados financieros e información que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Los estados financieros presentan información sobre los recursos de la entidad que informa o entidad que informa del grupo y derechos a esos recursos en la fecha de presentación,

y cambios en esos recursos y derechos y flujos de efectivo durante el periodo sobre el que se informa. Por ello, para permitir la preparación de estados financieros, una entidad que informa captará recursos o usará recursos anteriormente captados para llevar a cabo actividades en beneficio o en nombre de sus electores.

- 4.7 Los factores que son probablemente señal de la existencia de usuarios de los IFPG de una entidad del sector público o grupo de entidades incluyen una entidad que tiene la responsabilidad o capacidad de captar o hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos, incurrir en pasivos o llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios. Cuanto mayores son los recursos que una entidad del sector público capta, gestiona o tiene la capacidad de utilizar, cuanto mayores son los pasivos en que incurre y mayor es el impacto social y económico de sus actividades, más probable es que existirán destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. En ausencia de estos factores o cuando no sean significativos, será poco probable que existan usuarios de los IFPG de estas entidades.
- 4.8 La preparación de los IFPG no es un proceso sin costo. Por ello, si la imposición de requerimientos de información financiera ha de ser eficiente y eficaz, es importante que solo se requiera preparar IFPG a las entidades de sector público para las que existan estos usuarios.
- 4.9 En muchos casos, estará claro si existen o no destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de las IFPG de una entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por ejemplo, es probable que existan estos usuarios para los IFPG de un gobierno a nivel nacional, estatal o local y para organizaciones del sector público internacionales. Esto es así porque estos gobiernos y organizaciones generalmente tienen la capacidad de captar recursos importantes de sus miembros de la comunidad o hacer uso de recursos importantes en nombre de éstos, o incurrir en pasivos, e influir en el bienestar económico o social de las comunidades que dependen de ellos para la prestación de servicios.
- 4.10 Sin embargo, puede no estar siempre claro que existan destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG de, por ejemplo, departamentos y agencias gubernamentales individuales, programas concretos o áreas identificables de actividad para obtener información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. La determinación de si estas organizaciones, programas o actividades deben identificarse como entidades que informan, y consiguientemente, requerírseles que preparen IFPG involucrará el ejercicio de juicio profesional.

- 4.11 El gobierno y algunas entidades del sector público tienen una identidad separada o personalidad jurídica (una identidad legal). Sin embargo, organizaciones, programas y actividades del sector público sin una identidad legal separada pueden también captar o hacer uso de recursos, adquirir o gestionar activos públicos, incurrir en pasivos, llevar a cabo actividades para lograr objetivos de prestación de servicios o implementar de otra forma políticas gubernamentales. Los destinatarios de servicios y suministradores de recursos dependen de los IFPG de estas organizaciones, programas y actividades para obtener información a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Por consiguiente, una entidad que informa del sector público puede tener un identidad legal separada o ser, por ejemplo, una organización, acuerdo administrativo o programa sin una identidad legal separada.

## Fundamentos de las conclusiones

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual.*

### Características clave de una entidad que informa

- FC4.1 El concepto de entidad que informa se deriva de los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público. Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los IFPG a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.
- FC4.2 Las entidades que informan preparan IFPG. Los IFPG incluyen los estados financieros, que presentan información sobre temas tales como la situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad, e información financiera y no financiera que mejora, complementa y amplía los estados financieros. Por ello, una característica clave de una entidad que informa del sector público es la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependan de los IFPG de un gobierno u otra entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones.

### Legislación, regulación u otra normativa

- FC4.3 El proyecto de norma no especificaba qué entidades del sector público deben identificarse como una entidad que informa o entidad que informa del grupo y, por ello, se le requiere que prepare IFPG. Destacaba que las organizaciones y programas del sector público que tienen que preparar IFPG se especificarán en la legislación, regulación u otra normativa, o se determinará por los órganos normativos correspondientes de cada jurisdicción.
- FC4.4 Algunos de quienes respondieron expresaron la opinión de que aunque la legislación u otra normativa puede, en la práctica, especificar qué entidades tienen que preparar IFPG, el Marco Conceptual debería centrarse en el concepto de entidad que informa, identificar las características clave de ese concepto y proporcionar guías sobre los principios y factores que deben considerarse para determinar si existe una entidad que informa. Estos argumentos persuadieron al IPSASB y ha reenfocado su argumentación sobre una explicación del concepto de entidad que informa.

### Interpretación y aplicación

- FC4.5 Algunos de quienes respondieron expresaron su preocupación porque las características de una entidad que informa tal como se explicaban en el proyecto de norma puedan interpretarse para identificar actividades o segmentos de una organización como entidades que informan separadas. Estos segmentos o actividades se requerirían entonces para preparar los IFPG

de acuerdo con todas las NICSP. Algunos de quienes respondieron también destacaron que no estaba claro la forma en que las guías del proyecto de norma se aplicaban a organizaciones del sector público distintas de los gobiernos incluyendo, por ejemplo, organizaciones del sector público internacionales.

FC4.6 El IPSASB ha respondido de forma positiva a estas preocupaciones. El Marco Conceptual explica que la preparación de los IFPG no es un proceso sin costo. También:

- incluye guías adicionales sobre los factores que probablemente indican la existencia de destinatarios de servicios o suministradores de recursos que dependen de los IFPG de un gobierno u otra entidad del sector público para obtener información a efectos de rendición de cuentas o toma de decisiones; y
- destaca las implicaciones probables de estos factores para la identificación de un rango de organizaciones, programas y actividades del sector público como entidades que informan, incluyendo departamentos y agencias gubernamentales y organizaciones del sector público internacionales.

FC4.7 El Marco Conceptual reconoce que en algunos casos puede ser necesario ejercer el juicio profesional para determinar si deben identificarse como una entidad que informa entidades del sector público concretas. Para ejercer ese juicio, debe destacarse que, en ciertas circunstancias, las NICSP responden a las necesidades de los usuarios de obtener información sobre programas o actividades concretos llevados a cabo por un gobierno u otra entidad que informa del sector público, proporcionando información a revelar separada dentro de los IFPG de ese gobierno u otra entidad que informa del sector público<sup>3</sup>. Factores jurisdiccionales tales como el marco legislativo y de regulación en vigor y acuerdos administrativos e institucionales para la captación de recursos y la prestación de servicios es probable que informen también las consideraciones sobre si es probable que existan destinatarios de servicios y suministradores de recursos que dependan de los IFPG de entidades del sector público concretas.

### **La entidad que informa del grupo**

FC4.8 El proyecto de norma describía las circunstancias que justificarían la incorporación de una entidad o actividad dentro de la entidad que informa del grupo del sector público. Explicaba que:

---

<sup>3</sup> Por ejemplo, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) tales como la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos* y la NICSP 22 *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General* proporcionan un mecanismo para satisfacer la necesidad de los usuarios de obtener información sobre segmentos o sectores concretos de una entidad sin su identificación como entidades que informan separadas.

- un gobierno u otra entidad del sector público puede (a) tener la autoridad y capacidad de dirigir las actividades de una o más entidades distintas de forma que se beneficie de la actividades de dichas entidades, y (b) esté expuesta a una carga o pérdida financiera que pueda surgir como resultado de las entidades de esas entidades; y
- que para satisfacer los objetivos de la información financiera, los IFPG de una entidad que informa del grupo preparados con respecto a un gobierno u otra entidad deberían incluir ese gobierno (u otra entidad del sector público) y las entidades cuyas actividades tiene la autoridad o capacidad de dirigir, cuando los resultados de esta dirección puedan (a) generar beneficios financieros o de otro tipo para el gobierno (u otra entidad del sector público), o (b) exponerle a una carga o pérdida financiera.

FC4.9 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma destacaron su acuerdo con la opinión del IPSASB sobre los criterios a satisfacer para incorporarse a una entidad que informa del grupo del sector público. Sin embargo, otros entre quienes respondieron expresaron su preocupación sobre la interpretación potencial y aplicación de dichos criterios en circunstancias particulares. En algunos casos, destacaron que el Marco Conceptual necesitaría proporcionar guías de aplicación adicionales si quería ser eficaz al tratar las circunstancias no consideradas en las NICSP. Un número de quienes respondieron también expresaron la opinión de que los criterios a satisfacer para la incorporación a una entidad que informa del grupo se abordaban y resolvían de forma más adecuada a nivel de norma, donde esos criterios y sus consecuencias podrían comprobarse en un rango de circunstancias, y apoyarse con ejemplos específicos de las circunstancias que probablemente existan en muchas jurisdicciones.

FC4.10 El Consejo encontró convincentes tales preocupaciones. Ha reconstruido y diseñado conjuntamente sus consideraciones sobre la entidad que informa y la entidad que informa del grupo para centrarse en los principios que subyacen en la identificación de una entidad que informa del sector público -si esta entidad que informa comprende una entidad del sector público sola o un grupo de entidades. La identificación de los criterios a satisfacer para la incorporación a una entidad que informa del grupo congruente con estos principios, entonces, se desarrollará y explorará en su totalidad a nivel de norma.