

PARTE 2: INFORMACIÓN FINANCIERO SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO—INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

Esta parte de la Norma no es obligatoria. Señala la recomendación de información a revelar adicional para la información elaborada según la base de efectivo. Debe leerse conjuntamente con la Parte 1 de esta Norma, que establece los requerimientos de la información elaborada según la base contable de efectivo. La información a revelar recomendada, que está en cursiva, debe interpretarse en el contexto de los párrafos comentados en esta parte de la Norma, que están en letra normal.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO PARTE 2: INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

2.1 Información a revelar adicional recomendada

Definiciones

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

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

Activos (Assets) son recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.

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

Tasa de cambio de cierre (Closing rate) es el cambio existente a la fecha de presentación.

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

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

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

Un activo financiero (Financial asset) es cualquier activo que sea:

- (a) *efectivo;*

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

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

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

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

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

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

- 2.1.2 Los activos, que incluyen el efectivo y otros recursos, son los medios que poseen las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un “potencial de servicio”. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de beneficios económicos futuros. *Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”, término que describe la característica esencial de los activos*

Negocio en marcha

- 2.1.3 *Cuando se preparan los estados financieros de una entidad se recomienda a los responsables de prepararlos realizar una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Cuando estos responsables sean conscientes, al realizar la evaluación de incertidumbres materiales relativas a hechos o condiciones, que pueden suponer dudas razonables acerca de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, se recomienda la revelación de esas incertidumbres.*

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

Partidas extraordinarias

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

Distintas a las actividades ordinarias

- 2.1.8 El hecho de que el suceso o transacción en cuestión sea claramente diferente del resto de las actividades ordinarias de la entidad, viene determinado más por la naturaleza del mismo en relación con las actividades que ordinariamente la

entidad lleva a cabo, que por la frecuencia con que se espera que los sucesos ocurran. Un hecho o transacción puede ser extraordinario para una entidad o nivel del gobierno, pero no extraordinario para otra entidad o nivel del gobierno, a consecuencia de las diferencias entre sus respectivas actividades ordinarias. En el contexto de la presentación de información del gobierno en su conjunto, la aparición de partidas extraordinarias se dará en muy raras ocasiones.

No se espera que se repitan en un futuro previsible

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

Fuera del control o influencia de la entidad

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

Identificación de partidas extraordinarias

- 2.1.11 Si una partida es o no extraordinaria se considerará en el contexto del entorno en que opera la entidad y en su nivel gubernamental. En cada caso se aplicará el juicio profesional.
- 2.1.12 Ejemplos de flujos de efectivo asociados a hechos o transacciones que pueden, aunque no necesariamente, dar lugar a partidas extraordinarias en algunas entidades públicas o niveles gubernamentales son:
- (a) los flujos de efectivo a corto plazo asociados con la prestación de servicios para refugiados, cuya necesidad de tales servicios era imprevisible al principio del periodo, fuera del alcance ordinario de las actividades de la entidad y de su control. Si dichos servicios fueran predecibles u ocurrieran en más de un periodo sobre el que se informa generalmente no deberían clasificarse como extraordinarios; y
 - (b) los flujos de efectivo asociados con el suministro de servicios tras un desastre natural o humano, por ejemplo, la prestación de refugio a personas sin hogar tras un terremoto. Para que un terremoto en particular, se califique como un hecho extraordinario debe ser de una magnitud que normalmente no se espera en el área geográfica en que ocurrió o en el área geográfica asociada a la entidad y la prestación de servicios de emergencia o la restauración de los servicios esenciales

debe ser necesario que estén fuera del alcance de las actividades ordinarias de la entidad correspondiente. Donde una entidad tiene responsabilidad de facilitar asistencia a los afectados por desastres naturales, los costes asociados con esta actividad generalmente no cumplen la definición de una partida extraordinaria.

- 2.1.13 La reestructuración de actividades es un ejemplo de un hecho que normalmente no sería extraordinario ni para, la entidad pública individual ni a nivel de todo el gobierno que incorpora el organismo gubernamental. Para que una partida pueda ser clasificada como extraordinaria, deben cumplirse los tres criterios de la definición de partida extraordinaria. Una reestructuración puede ser claramente distinta a las actividades ordinarias de la entidad. Sin embargo, a nivel del gobierno en su conjunto, una reestructuración puede ocurrir con frecuencia. Más importante aún, una reestructuración está, normalmente, bajo el control o influencia del gobierno en su conjunto. Solo en circunstancias cuando la reestructuración es impuesta por otro nivel gubernamental o por un regulador externo u otra autoridad externa, podrá ser clasificada fuera del control o influencia del gobierno en su conjunto.
- 2.1.14 La información a revelar sobre la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria puede incluirse en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros que sean preparados o en las notas a aquellos estados financieros. Una entidad puede decidir, también, si revela solo el importe total de las partidas extraordinarias en el estado financiero de cobros y pagos en efectivo, y los detalles en las notas.

Transacciones administradas

- 2.1.15 *Se recomienda que una entidad revele en las notas de los estados financieros, el importe y naturaleza de los flujos y saldos de efectivo, resultantes de transacciones administradas por la entidad como un agente por cuenta de otros, en aquellos importes que están fuera del control de la entidad.*
- 2.1.16 Los flujos de efectivo asociados a las transacciones administradas por una entidad, que actúa como agente por cuenta de otros, puede no pasar a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa. En estos casos, la entidad no puede usar, o aprovechar de forma alguna, la disponibilidad del efectivo que administra en la búsqueda de sus objetivos. Estos flujos de efectivo no están controlados por la entidad y por lo tanto, no están incluidos en el total mostrado en el estado de cobros y pagos en efectivo o de otros estados financieros que puedan prepararse. Sin embargo, se recomienda que se revele el importe y naturaleza de estas transacciones por tipo principal, ya que proporciona información muy útil sobre el alcance de las actividades de la entidad y es relevante para la evaluación del rendimiento de la misma.
- 2.1.17 Cuando tales cobros y pagos en efectivo pasan a través de la cuenta bancaria controlada por la entidad, se tratan como flujos y saldos de efectivo de la

entidad y se incluyen en los totales mostrados en el estado de cobros y pagos en efectivo. El párrafo 1.3.13(a) de la Parte 1 de esta Norma permite que se informe de tales cobros y pagos en efectivo en términos netos. Los párrafos 2.1.18 a 2.1.22 siguientes, proporcionan guías sobre los cobros, pagos y saldos en efectivo, que:

- (a) puedan ser controlados por un gobierno o entidad gubernamental, y se informe en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con la Parte 1 de esta Norma; y y
- (b) sean transacciones administradas que no se incluyan en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros que puedan prepararse pero cuya revelación es recomendada.

Recaudación de ingresos

2.1.18 Las entidades del sector público pueden controlar el efectivo o administrar los cobros y pagos en efectivo por cuenta del gobierno u otros gobiernos o entidades gubernamentales. Por ejemplo, un Departamento de Recaudación de Impuestos (o agencia tributaria) puede constituirse con su propia cuenta bancaria y dotado con una asignación presupuestaria para financiar sus operaciones. Las operaciones del Departamento incluirán la administración de ciertos aspectos de la Ley de Recaudación de Impuestos y puede incluir la recaudación de impuestos en nombre del gobierno.

2.1.19 El Departamento de Recaudación de Impuestos puede usar el efectivo que se le ha asignado y depositarlo en una cuenta bancaria que controla, para lograr sus objetivos operativos autorizados, y excluir a otros de su uso o de beneficiarse de ese efectivo. En estos casos, el Departamento controlará el efectivo asignado para su uso propio. Sin embargo, el efectivo que el Departamento cobra en nombre del gobierno, a través de las actividades de recaudación de impuestos, se deposita habitualmente en un fondo fiduciario del gobierno específico o transferido a una cuenta bancaria administrada por el Tesoro o un departamento similar. En estos casos, el efectivo recaudado no se puede usar para apoyar el logro de los objetivos del Departamento de Recaudación de Impuestos, o gestionarlos de cualquier forma a voluntad de la dirección del Departamento sin asignación presupuestaria específica u otra autorización del gobierno o cuerpo relevante. Por lo tanto, el efectivo recaudado no es controlado por el Departamento de Recaudación de Impuestos y no forma parte de los cobros o saldos en efectivo del Departamento. Como consecuencia de una decisión gubernamental, algunos de los importes recaudados pueden ser asignados presupuestariamente, o distribuidos de otra forma, para uso del Departamento. Sin embargo, es decisión del gobierno autorizar los desembolsos de los fondos del Departamento de Recaudación de Impuestos, más que la recaudación, que da lugar al control.

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

Flujos de efectivo para “transferir”

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

Cuando las entradas de efectivo de las transacciones administradas pasan a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa, los cobros, transferencias y saldos de efectivo que surgen de la actividad de recaudación serán incluidos en el estado de cobros y pagos en efectivo de la entidad de acuerdo con el párrafo 1.3.4(a)(i) de la Parte 1 de esta Norma. El párrafo 1.3.13(a) de la Parte 1 de esta Norma especifica que los cobros y pagos en efectivo que surgen de las transacciones que la entidad administra en nombre de otras partes y que están reconocidos en el estado financiero, pueden informarse en términos netos.

Pagos de transferencia

- 2.1.22 Congruentemente con los objetivos de un gobierno y la legislación u otra autoridad, los importes presupuestariamente asignados a una entidad gubernamental (un departamento, agencia o similar) pueden incluir cantidades a ser transferidas a terceros respecto a, por ejemplo, subsidios al desempleo, pensiones por edad o invalidez, prestaciones a las familias y otros pagos de seguridad social y pagos de beneficios comunitarios. En algunos casos, estos

importes pasarán a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad. Cuando esto ocurra, la entidad reconocerá el efectivo asignado para transferir durante el periodo sobre el que se informa como un pago de efectivo y cualquier cantidad mantenida al final del periodo de información para transferirla en el futuro constituirá parte del saldo de efectivo al cierre.

Información a revelar sobre las principales clases de flujos de efectivo

2.1.23 *Se recomienda que una entidad revele, bien en los estados de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros o en las notas a dichos estados:*

- (a) *un análisis del total de pagos y pagos por terceros usando una clasificación basada tanto en la naturaleza de los pagos como en su función en la entidad, según sea apropiado; y*
- (b) *efectivo recibido por préstamos. Adicionalmente, el importe de los préstamos debe ser clasificado en tipos y fuentes.*

2.1.24 La sub-clasificación recomendada en el párrafo 2.1.23(a) puede presentarse en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 1.3.12 y 1.3.24 de la Parte 1 de esta Norma. Cuando se adopta una base de clasificación diferente en el estado de cobros y pagos en efectivo, sugiere realizar las revelaciones de desagregación adicionales que recoge la recomendación del párrafo 2.1.23(a) anterior, como un estado separado o como una nota.

2.1.25 Las partidas de pagos y los pagos por terceros pueden ser adicionalmente sub-clasificados para mejorar la rendición de cuentas identificando los principales propósitos para los que se realizaron los pagos. También se sub-clasifican para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. Se recomienda que una entidad presente esta información en al menos, una de las dos formas siguientes.

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

	Pagos en efectivo	Pagos de terceros
Sueldos y salarios	(X)	(X)
Costos de transporte	(X)	(X)
Adquisiciones de capital	(X)	(X)

Costos por préstamos	(X)	(X)
Otras	(X)	(X)
Total de pagos	(X)	(X)

- 2.1.27 El segundo método, llamado el método de clasificación funcional, agrupa los pagos de acuerdo con el programa o propósito para el que fueron realizados. Esta presentación proporciona, a menudo, información más relevante a los usuarios, aunque la asignación de pagos a las funciones puede ser arbitraria y puede implicar llevar a cabo supuestos considerables. Un ejemplo de la clasificación funcional de los pagos es la siguiente:

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

- 2.1.28 Según este método, los pagos asociados a las funciones principales tomadas por una entidad se muestran por separado. En este ejemplo, la entidad tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos. La entidad debería presentar los pagos en efectivo por líneas de partida para cada una de estas funciones.
- 2.1.29 Se recomienda a las entidades que clasifican los pagos por funciones que revelen información adicional sobre la naturaleza de los pagos, incluyendo los pagos realizados por salarios u otros beneficios de los trabajadores.
- 2.1.30 El párrafo 1.3.12 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación del total de los cobros de la entidad mostrando por separado una sub-clasificación de los cobros totales usando una base de clasificación apropiada a las operaciones de la entidad. La sub-clasificación de los cobros en clases apropiadas dependerá del tamaño, naturaleza y función de los importes implicados. Además de la revelación de los importes procedentes de asistencia externa y préstamos, pueden ser apropiadas las siguientes sub-clasificaciones:
- (a) cobros por impuestos (estos pueden ser sub-clasificados adicionalmente por tipo de impuestos);
 - (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;

- (c) cobros por transacciones con contraprestación incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando éstas se clasifican como transacciones con contraprestación);
- (d) Los propósitos para los cuales se suministran subvenciones de ayuda externa y préstamos, los proveedores de esta asistencia y el importe suministrado;
- (e) cobros por otras subvenciones, transferencias, o asignaciones presupuestarias (posiblemente clasificadas por origen y propósito);
- (f) cobros por intereses y dividendos; y
- (g) cobros de regalos y donaciones.

Información a revelar sobre partes relacionadas

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

2.1.32 La NICSP 20, en la serie de las NICSP basadas en la acumulación (o devengo), define las partes relacionadas y otros términos relevantes, requiere revelar información acerca de transacciones de partes relacionadas, incluyendo información acerca de la remuneración agregada de personal de gestión clave.

Información a revelar sobre activos, pasivos y comparación con presupuestos

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

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

2.1.34 Los gobiernos y entidades gubernamentales controlan recursos significativos además del efectivo y utilizan estos recursos en el logro de los objetivos de prestación de servicios. También se endeudan para financiar sus actividades, incurren en otras deudas y pasivos en el curso de sus operaciones y contraen compromisos para gastar dinero en el futuro, en la adquisición de activos de capital. No se informará sobre activos y pasivos no monetarios en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros que puedan prepararse según la base contable de efectivo. Sin embargo, los gobiernos mantienen el registro, supervisión y gestión de su deuda y otros pasivos y de sus activos distintos al efectivo. La información a revelar acerca de activos y pasivos y los costos de programas y actividades particulares, mejorará la rendición de cuentas, siendo recomendada por esta Norma.

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

Mientras tales revelaciones no sean globales en primera instancia, se recomienda a las entidades su desarrollo progresivo y definición. Para cumplir con los requerimientos de los párrafos 1.3.5 y 1.3.37 de la Parte 1 de esta Norma, estas revelaciones necesitarán observar las características cualitativas de información financiera y deberán ser claramente descritas y comprensibles. La base de acumulación (o devengo) de las NICSP incluyendo la NICSP 13 *Arrendamientos*, la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NICSP 19 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes* pueden proporcionar a las entidades guías adecuadas para que revelen información adicional acerca de activos y pasivos.

Comparación con presupuestos

- 2.1.36 Las entidades públicas son típicamente objeto de límites presupuestarios en la forma de asignaciones presupuestarias u otras fórmulas presupuestarias, las cuales pueden haber entrado en vigor a través de la legislación que las autoriza. Uno de los objetivos de la información financiera de las entidades públicas es informar si el efectivo fue obtenido y utilizado de acuerdo a los presupuestos legalmente adoptados. En algunas jurisdicciones, estos requisitos se reflejan en la legislación. Se requiere que las entidades que pongan a disposición del público sus presupuestos aprobados cumplan con los requerimientos de los párrafos 1.9.1 a 1.9.48 de la Parte 1 de esta Norma. Esta Norma recomienda que otras entidades (es decir, entidades que no mantienen su presupuesto aprobado públicamente disponible) incluyan en sus estados financieros la revelación de una comparación de los importes presupuestados y los realizados para el periodo sobre el que se informa si los estados financieros y el presupuesto se elaboran a partir de la misma base contable. La información sobre los presupuestos de estas otras entidades puede presentarse en diferentes formas, incluyendo:
- la preparación de una nota con columnas separadas para las cantidades presupuestadas y las reales. También puede presentarse para la integridad de la información una columna mostrando cualquier variación del presupuesto o de asignación presupuestaria; y
 - Revelación de que no se han superado los importes presupuestarios. Si cualquier cantidad presupuestada o asignación presupuestaria se ha superado, o se han realizado pagos sin asignación presupuestaria u otra

forma de autorización, entonces deben revelarse los detalles vía nota a las partidas relevantes en los estados financieros.

- 2.1.37 *Se recomienda a las entidades que revelen en sus estados financieros una comparación de los importes reales con los presupuestados incluyan en estos una referencia a informes que incorporen información sobre los logros de los servicios prestados.*
- 2.1.38 *Se recomienda que las entidades que adopten presupuestos plurianuales, revelen en notas adicionales la relación entre el presupuesto y los importes reales durante el periodo del presupuesto.*
- 2.1.39 La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda a las entidades que revelen en sus estados financieros una comparación entre los importes reales y presupuestados, incluyan en éstos una referencia a estos documentos, particularmente a los vínculos entre la información presupuestada y la real con la información no financiera presupuestada y los logros en la prestación de servicios.
- 2.1.40 Como se destaca en el párrafo 1.9.32 de esta Norma, las entidades pueden tomar diferentes enfoques para determinar el presupuesto anual dentro del presupuesto plurianual. Cuando se adopten presupuestos plurianuales, se recomienda a las entidades que revelen información adicional sobre estas materias como la relación entre los presupuestos plurianuales y los componentes de los importes presupuestados anuales y los importes reales durante el periodo del presupuesto.

Estados financieros consolidados

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

- (c) *en los estados financieros separados de la controladora, una descripción del método usado para la contabilización de las inversiones en entidades controladas.*
- 2.1.42 *Se recomienda a una entidad controladora que no presente los estados consolidados de cobros y pagos en efectivo revelar las razones por las que los estados financieros consolidados no se han presentado junto con las bases contables con que las entidades controladas elaboran en sus estados financieros separados. También se recomienda revelar el nombre y la dirección principal de su entidad controladora que publica los estados financieros consolidados.*
- 2.1.43 El párrafo 1.6.20(b) de la Parte 1 de esta Norma, requiere que las razones de no consolidación de una entidad controlada sean reveladas. Los párrafos 1.6.7 y 1.6.8 de la Parte 1 de esta Norma también muestran que una entidad controladora que es ella misma una entidad totalmente propiedad de otra o una entidad controladora que es virtualmente propiedad de otra, no necesita presentar los estados financieros consolidados. Cuando esto ocurra, se recomienda revelar la información señalada en el párrafo 2.1.42 anterior.

Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas

- 2.1.44 *Se recomienda que una entidad revele y presente separadamente los flujos de efectivo agregados que surgen de las adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas u otras unidades de operación.*
- 2.1.45 *Se recomienda que una entidad revele en forma agregada en las notas a los estados financieros, adquisiciones y disposiciones, de entidades controladas u otras unidades de operación durante el periodo, cada una de las siguientes:*
- (a) *la compra total o disposición considerada (incluyendo el efectivo u otros activos);*
 - (b) *la porción de compra o disposición considerada liquidada en efectivo; y*
 - (c) *la cantidad de efectivo adquirida o dispuesta en la entidad controlada o unidad de operación.*
- 2.1.46 La presentación por separado de los efectos de los flujos de efectivo de las adquisiciones o disposiciones de las entidades controladas y otras operaciones, junto con la revelación separada de las cantidades de activos y pasivos adquiridos o dispuestos, ayuda a distinguir aquellos flujos de efectivo de cobros y pagos que surgen de otras actividades de la entidad. Para facilitar a los usuarios identificar los efectos de ambos, adquisiciones y disposiciones, los efectos en el flujo de efectivo de disposiciones no pueden ser descontados de los provenientes de adquisiciones.

- 2.1.47 La cantidad agregada del efectivo pagado o recibido como contraprestación de la compra o venta se presenta en el estado de cobros y pagos netos en efectivo adquirido o dispuesto.
- 2.1.48 El párrafo 2.1.33 recomienda revelar información sobre activos y pasivos de la entidad. Los activos y pasivos diferentes al efectivo de una entidad controlada o unidad de operación, adquirida o dispuesta, pueden revelarse también por separado, resumido por las categorías principales. En congruencia con los requerimientos del párrafo 1.3.37 de la Parte 1 de esta Norma, cuando se revele tal información, deben estar claramente identificados los activos y pasivos y explicadas las bases en que se reconocen y miden.

Negocios conjuntos

- 2.1.49 *Se recomienda que una entidad revele información acerca de los negocios conjuntos la cual es necesaria para una presentación razonable de los cobros y pagos en efectivo de la entidad durante el periodo, y de los saldos de efectivo en la fecha de presentación.*
- 2.1.50 Muchas entidades del sector público establecen negocios conjuntos para emprender una variedad de actividades. La naturaleza de estas actividades comprende desde compromisos comerciales hasta la prestación de servicios comunitarios sin cargo. Los términos de un negocio conjunto son establecidos en un contrato u otro acuerdo vinculante, y normalmente especifican la contribución inicial de cada parte del negocio conjunto y las partes de ingresos u otros beneficios (si los hay) y los gastos de cada partícipe. Las entidades que informan en base contable de efectivo, generalmente informan acerca de:
- (a) como pagos en efectivo, el efectivo gastado en la adquisición de una participación en un negocio conjunto y en las operaciones en marcha de éste; y
 - (b) como cobros en efectivo, el efectivo recibido del negocio conjunto.

Las revelaciones acerca de los negocios conjuntos deben incluir una lista y descripción de las participaciones en negocios conjuntos significativos. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 8 Información Financiera de Participaciones en Negocios Conjuntos, en las series de bases contables de acumulación (o devengo) de las NICSP proporcionan guías de las diferentes formas y estructuras que los negocios conjuntos pueden tomar y la información adicional potencial que puede realizarse.

Información financiera en economías hiperinflacionarias

- 2.1.51 En una economía hiperinflacionaria, la presentación de los estados financieros en la moneda local sin reexpresión no es útil. Pérdidas del poder de compra de la moneda a tal ritmo que resulta equívoca cualquier comparación entre las

cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo periodo contable.

2.1.52 Esta Norma no identifica una tasa absoluta a la que se considere que surja la hiperinflación. Es una cuestión de juicio profesional cuando la reexpresión de los estados financieros de acuerdo a las recomendaciones en esta Norma se harían necesarios. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- (a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. La tenencia de moneda local es inmediatamente invertida para mantener el poder de compra;
- (b) la población general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de la moneda local, sino en función de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden cotizarse en esa moneda;
- (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;
- (d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
- (e) la tasa de inflación acumulada durante un periodo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

La reexpresión de los estados financieros

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

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

2.1.54 *Se recomienda a la entidad que revele la siguiente información:*

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

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

2.1.56 En una economía hiperinflacionaria, la utilidad de los estados financieros aumenta substancialmente si son expresados en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación. Como resultado, se recomiendan los tratamientos y disposiciones de los párrafos 2.1.53 y 2.1.54 anteriores. Se recomienda la presentación de esta información como principal más que como suplemento de los estados financieros, que no han sido reexpresados. No se recomienda la presentación por separado del estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros, antes de la reexpresión.

2.1.57 Todas las partidas en el estado de cobros y pagos en efectivo serán expresadas en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación. Por tanto, todas las cantidades, incluyendo cualquier pago por terceros, reveladas en el estado de cobros y pagos en efectivo o en otros estados financieros, serán reexpresados al aplicar el cambio en el índice general de precios desde las fechas en que los pagos y cobros fueron inicialmente registrados.

2.1.58 Muchas entidades públicas incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, para facilitar las comparaciones con el presupuesto. Cuando esto ocurra, se recomienda la reexpresión de la información presupuestaria de acuerdo con esta Norma.

Información comparativa

2.1.59 Si las comparaciones con los periodos previos han de ser significativas, se reexpresará la información comparativa para el periodo anterior de información aplicando un índice general de precios, por lo que los estados financieros

comparativos se presentarán en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo sobre el que se informa. La información revelada respecto a periodos previos, también se expresará en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo sobre el que se informa.

Estados financieros consolidados

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

Selección y uso de un índice general de precios

- 2.1.62 La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo recomendado en esta Norma, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.
- 2.1.63 La información a revelar recomendada en esta Norma intenta aclarar las bases del tratamiento de los efectos de la hiperinflación en los estados financieros. Además, se ha de intentar suministrar la información necesaria para comprender estas bases y los importes resultantes.

Asistencia recibida de organizaciones no gubernamentales (ONG)

- 2.1.64 *Cuando sea practicable, se recomienda que una entidad aplique a la asistencia recibida de organizaciones no gubernamentales (ONG), las revelaciones de información requeridas identificadas en los párrafos 1.10.1 a 1.10.27 de la Parte 1 de esta Norma y las revelaciones de información recomendadas identificadas en los párrafos 2.1.66 a 2.1.93 siguientes.*
- 2.1.65 No se requiere que las entidades que informan realicen las revelaciones de información identificadas en los párrafos 1.10.1 a 1.10.27 con respecto a la asistencia recibida de las organizaciones no gubernamentales (ONG). Esto es así porque los costos de recoger y agregar la información necesaria para cumplir con esos requerimientos pueden ser mayores que sus beneficios.

Sin embargo, elaborar la información a revelar sobre la asistencia recibida de las ONG que se identifican en los párrafos 1.10.1 a 1.10.27, junto con las revelaciones de información recomendadas en los párrafos 2.1.66 a 2.1.93 siguientes, puede proporcionar variables adicionales a las evaluaciones del alcance al que la entidad que informa depende de la ayuda de estas organizaciones para apoyar sus actividades. Por ello, se recomienda que las entidades que informan apliquen la información a revelar identificada en esta Norma a la asistencia recibida de las ONG, donde sea practicable hacerlo así.

Destinatarios de la asistencia externa

2.1.66 *Se recomienda que una entidad revele, por clase significativa, en las notas a los estados financieros:*

- (a) *los propósitos para los que se recibió asistencia externa durante el periodo de sobre el que se informa, mostrando de forma separada los importes proporcionados por medio de préstamos y subvenciones; y*
- (b) *los propósitos para los se realizaron pagos de asistencia externa durante el periodo sobre el que se informa.*

2.1.67 Una entidad puede recibir asistencia externa para muchos propósitos incluyendo la ayuda para apoyar sus:

- (a) objetivos de desarrollo económico o bienestar, a menudo calificados de ayuda al desarrollo;
- (b) objetivos de auxilio en emergencia, a menudo calificados de ayuda de emergencia;
- (c) saldo de la situación de pagos o para defender su tasa de cambio de la moneda, a menudo calificada de saldo de pagos por asistencia;
- (d) objetivos militares y/o de defensa, a menudo calificados de ayuda militar; y
- (e) actividades comerciales, incluyendo los créditos a la exportación o préstamos ofrecidos por bancos de exportación/importación u otras agencias gubernamentales, a menudo calificadas de financiación comercial.

2.1.68 La Parte 1 de esta Norma requiere la revelación de información del importe total de la asistencia externa recibida durante el periodo de presentación mostrando de forma separada el importe total recibido por medio de subvenciones y préstamos. La revelación de información sobre las clases significativas de ayuda externa recibida por medio de préstamo o subvención permitirá a los usuarios determinar los propósitos para los que la asistencia fue proporcionada durante el periodo, los importes de los mismos y si la entidad tiene una obligación de devolver la asistencia proporcionada en algún momento en el futuro.

- 2.1.69 La revelación de información por clase significativa de los propósitos por los que se realizaron pagos de asistencia externa durante el periodo sobre el que se informa mejorará la rendición de cuentas de la entidad por su uso de asistencia externa recibida.
- 2.1.70 Se recomienda que una entidad identifique en las notas a los estados financieros cada proveedor de asistencia externa durante el periodo sobre el que se informa y el importe proporcionado, excluyendo los importes no dispuestos, mostrando de forma separada los importes proporcionados por medio de préstamos y subvenciones en la moneda correspondiente.
- 2.1.71 La revelación de cada proveedor de asistencia externa y el importe proporcionado por medio de préstamo y subvención indicará el alcance de la diversificación de las fuentes de asistencia. Esto ayudará a los lectores de los estados financieros a determinar, por ejemplo, si la entidad depende de la asistencia de determinadas agencias, el alcance de esa dependencia y la moneda en que se proporcionó, y si la asistencia se proporciona por medio de una subvención o de un préstamo que necesitará devolverse en el futuro. La información a revelar recomendada por este párrafo excluye importes que no ha dispuesto durante el periodo. El párrafo 2.1.72 recomienda la revelación de información sobre importes no dispuestos de asistencia externa en determinadas circunstancias.
- 2.1.72 *Con respecto a la asistencia externa no dispuesta en la fecha de presentación y que se revela de acuerdo con el párrafo 1.10.18 de la Parte 1 de esta Norma, se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros :*
- (a) *cada proveedor de asistencia de préstamos y de asistencia de subvenciones y el importe proporcionado por cada uno;*
 - (b) *los propósitos para los que la asistencia de préstamos no dispuesta y la asistencia de subvenciones no dispuesta podrían utilizarse;*
 - (c) *la moneda en que la asistencia no dispuesta se mantiene o se hará disponible; y*
 - (d) *los cambios en el importe de la asistencia en préstamos no utilizada y la asistencia en subvenciones no utilizadas durante el periodo.*
- 2.1.73 Se requiere que se revele información sobre los saldos de asistencia externa no dispuesta bajo determinadas circunstancias descritas en el párrafo 1.10.18 de la Parte 1 de esta Norma. La información a revelar recomendada por el párrafo 2.1.72 permitirá a los lectores de los estados financieros determinar los propósitos para los que dicha ayuda no dispuesta puede utilizarse en el futuro, la moneda en que esa asistencia no dispuesta se mantiene o se hará disponible, y si el importe del préstamo no dispuesto y la asistencia de subvención disminuyó o aumentó durante el periodo.

- 2.1.74 Como es apropiado para la entidad que informa, la información a revelar puede ser útil para identificar cuestiones como el saldo de apertura de los préstamos y subvenciones no dispuestos, el importe de nuevos préstamos y nuevas subvenciones aprobadas o hechas disponibles durante el periodo, el importe total de los préstamos y subvenciones dispuestas o utilizadas durante el periodo, los importes totales de préstamos y subvenciones cancelados o expirados durante el periodo, y el saldo de cierre de los préstamos y subvenciones no dispuestos. Dicha información a revelar ayudará a los usuarios a identificar no solo el importe del cambio en los saldos no dispuestos, pero también los componentes de ese cambio.
- 2.1.75 Cuando la información a revelar de los cambios en el importe de la asistencia no dispuesta se realice en la moneda de presentación de la entidad, la asistencia externa denominada en una moneda extranjera se presentará en la moneda de presentación de la entidad aplicando al importe de la moneda extranjera la tasa de cambio en la fecha de cada transacción aplicable, en congruencia con los requerimientos de la Parte 1 de esta Norma.
- 2.1.76 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros los términos y condiciones de los acuerdos de asistencia externa que determinan o afectan el acceso a, o limitan el uso de, la asistencia externa.*
- 2.1.77 Algunos acuerdos de asistencia externa limitan o definen de forma específica el uso o el propósito para el que la asistencia externa puede utilizarse, o limitar las fuentes de las que los bienes o servicios pueden comprarse. Este tipo de término de asistencia externa o condición podría especificar que los fondos estén disponibles solo para factores específicos de adquisición para la construcción de instalaciones especificadas en una localización especificada, o que los bienes o servicios adquiridos bajo el acuerdo de asistencia externa debe originarse desde un país especificado o países.
- 2.1.78 Alguna asistencia externa puede dispensarse en fechas específicas, o puede dispensarse sobre la entidad:
- (a) llevando a cabo acciones especificadas en un acuerdo de asistencia externa, tales como implantando cambios en la política específicos; o
 - (b) consiguiendo objetivos de rendimiento continuos, tales como objetivos de déficit presupuestarios u otros objetivos económicos generales, o estableciendo una agencia de gestión o de recuperación de activos financieros.
- 2.1.79 La revelación de los términos y condiciones que determinan o afectan el acceso a la asistencia externa indicará el alcance al que la asistencia externa está limitada temporalmente y/o es dependiente de que la entidad realice determinadas acciones y consiga determinados objetivos de rendimiento, y cuáles son esas acciones y objetivos de rendimiento.

- 2.1.80 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros:*
- (a) *el saldo pendiente de cualesquiera préstamos de asistencia externa para los que el principal y/o los pagos de intereses han sido garantizados por terceros, cualesquiera términos y condiciones relativos a esos préstamos, y algunos términos adicionales y condiciones que surgen de la garantía; y*
 - (b) *el importe y los términos y condiciones de los préstamos y subvenciones de asistencia externa para los que el rendimiento de los términos relacionados y condiciones han sido garantizados por terceros, y cualesquiera términos adicionales y condiciones que surgen de la garantía.*
- 2.1.81 El saldo de los préstamos de asistencia externa prestados por una entidad y el pago del interés que él mismo haya generado pueden garantizarse, en total o en parte hasta un importe especificado. Los términos y las condiciones asociadas con los préstamos puede también requerir al destinatario que realice determinadas acciones, o consiga resultados como el establecimiento de tarifas de acuerdo a una fórmula acordada, cuyo rendimiento está garantizado por terceros. Las subvenciones de asistencia externa pueden estar también sujetas a términos y condiciones similares, cuyo rendimiento está garantizado por terceros.
- 2.1.82 La revelación de los importes de préstamos y subvenciones de asistencia externa garantizados por terceros indicará el alcance del apoyo de otra entidad para obtener los beneficios del acuerdo de asistencia externa. La revelación de los términos y condiciones de los préstamos y subvenciones de asistencia externa que han sido garantizados, y cualesquiera términos y condiciones adicionales impuestos para efectuar esa garantía, indicarán los requerimientos de rendimiento adicionales o condiciones que surjan como consecuencia de asegurar la garantía.
- 2.1.83 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros otros términos y condiciones significativos asociados con los préstamos de asistencia externa, subvenciones o garantías con los que no se ha cumplido, junto con la consecuencia del incumplimiento.*
- 2.1.84 El párrafo 1.10.25 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación de los términos y condiciones significativos con los que no se ha cumplido cuando el incumplimiento ha resultado en la cancelación de la asistencia o ha dado lugar a una obligación para devolver la asistencia previamente proporcionada. Los acuerdos de asistencia externa pueden también incluir otros términos y condiciones significativos con los que se ha de cumplir, así como algunos términos de procedimiento y condiciones. Las consecuencias del incumplimiento con estos otros términos y condiciones significativos puede incluir una reducción en el importe, o una variación en el calendario, de los

fondos que han sido dispuestos o hechos disponibles en el futuro hasta que el incumplimiento se corrija. Pueden incluir también un aumento en la tasa de interés cargada a los fondos de préstamos.

- 2.1.85 Es probable que identificar estos otros términos y condiciones significativos con los que no se ha cumplido requiera juicio profesional. Ese juicio se ejercerá en el contexto de las circunstancias particulares de la entidad y por referencia a las características cualitativas de los estados financieros. Estos términos y condiciones es probable que sean aquéllos donde el incumplimiento es probable que afecte al importe o calendario de los fondos que estarán disponibles para apoyar las operaciones futuras de la entidad.
- 2.1.86 *Se recomienda a una entidad revelar en las notas a los estados financieros, un resumen de los términos y condiciones del reembolso de la deuda pendiente por asistencia externa. Se recomienda que donde la entidad revele los pagos futuros de la deuda denominados en una moneda extranjera, la entidad informe sobre ellos en la moneda de presentación de la entidad aplicando la tasa de cierre al importe de esos pagos en moneda extranjera.*
- 2.1.87 Los acuerdos de deuda por asistencia externa incluirán los términos y condiciones relativos a dichas cuestiones como el periodo de gracia, la tasa de interés, los pagos actuales de la deuda, los pagos futuros de la deuda, la duración restante del préstamo, la moneda de los pagos de la deuda, los requerimientos de devolución del principal (donde la devolución del principal se difiera hasta el final de la duración del préstamo, o alguna otra fecha futura), y otras condiciones de devolución significativas.
- 2.1.88 Los pagos de la deuda pueden ser un desembolso de efectivo significativo para la entidad y tendrán impacto en el efectivo disponible para financiar las operaciones actuales y adicionales. La revelación de los términos y condiciones de devolución de la deuda pendiente de asistencia externa permitirá a los lectores de los estados financieros determinar cuándo los pagos de la deuda (cargos por principal e intereses) comenzarán, y el importe del principal y el interés a pagar.
- 2.1.89 La revelación de información sobre los términos y condiciones de devolución puede requerir la estimación de, por ejemplo, la tasa de interés a aplicar a la deuda de tasa variable. La tasa de interés estimada se determinará normalmente por referencia a las tasas de interés aplicables en la fecha de cierre. De acuerdo con los requerimientos de los párrafos 1.3.30 a 1.3.37 de la Parte 1 de esta Norma, cuando una entidad elija revelar información que implique estimaciones, las políticas contables seleccionadas y aplicadas para desarrollar dichas estimaciones se revelarán donde sea necesario para una comprensión adecuada de los estados financieros.
- 2.1.90 *Se recomienda a una entidad revelar de forma separada en las notas a los estados financieros el valor de la asistencia externa recibida en forma de bienes o servicios.*

- 2.1.91 Se pueden recibir recursos significativos bajo acuerdos de asistencia externa en la forma de bienes o servicios. Esto ocurrirá cuando los productos nuevos o usados tales como vehículos, ordenadores u otro equipamiento se transfieran a la entidad bajo un acuerdo de asistencia externa. Esto ocurrirá también cuando la ayuda alimenticia se proporcione a un gobierno para la distribución a sus ciudadanos bajo un acuerdo de asistencia externa. Para algunos destinatarios, los bienes o servicios pueden ser la forma principal en que la asistencia externa se recibe.
- 2.1.92 La revelación del valor de la asistencia externa recibida como bienes y servicios ayudará a los lectores de los estados financieros a comprender mejor el alcance completo de la asistencia externa recibida durante el periodo sobre el que se informa. Sin embargo, en algunos casos y para algunos destinatarios, determinar el valor de dichos bienes y servicios puede ser un proceso difícil y costoso en tiempo y dinero. Esto es concretamente así donde el precio del mercado nacional para esos bienes y servicios no puede determinarse fácilmente, donde los bienes y servicios proporcionados no se negocian generalmente en mercados internacionales o cuando son de naturaleza única, tal como ocurre, a menudo, con respecto a la asistencia de emergencia.
- 2.1.93 Esta Norma no especifica la base en que el valor de los bienes o servicios se determina. Por tanto, su valor puede determinarse como el costo histórico depreciado de los activos físicos en el momento en que los activos se transfieren al destinatario o el precio pagado por la alimentación por la agencia de asistencia externa. Puede determinarse sobre la base de una evaluación del valor por la gestión del cedente, o del destinatario, o por un tercero. Donde el valor de la asistencia externa en la forma de bienes o servicios se revele, el párrafo 1.10.21 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación de la base en que ese valor se determina. Cuando dicho valor se describa como valor razonable, cumplirá con la definición de valor razonable—es decir, el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.

2.2 Gobiernos y otras entidades del sector público tratando de migrar hacia la base contable de acumulación (o devengo)

Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo

- 2.2.1 *Se recomienda que una entidad que pretende migrar hacia la base contable de acumulación (o devengo) presente un estado de cobros y pagos en efectivo con el mismo formato que el requerido por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP 2), Estado de Flujos de Efectivo.*
- 2.2.2 La NICSP 2 proporciona guías para clasificar los flujos de efectivo en operativos, financieros y de inversión e incluye los requerimientos para preparar un estado de flujos de efectivo que informe sobre estas clases de forma separada

en este estado. En el Apéndice 3 se incluye un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y guías para su aplicación en la presentación de información financiera según esta Norma. La Parte 2 de esta Norma recomienda la revelación de información adicional a la requerida por la NICSP 2. Se recomienda que las entidades que adopten el formato de la NICSP 2 para la presentación del estado de cobros y pagos en efectivos también elabore la información a revelar adicional señalada en la Parte 2 de esta Norma.

Alcance de los estados consolidados – Exclusiones de la entidad económica

- 2.2.3 Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP de acumulación (o devengo), no consolidará a las entidades cuyo control se pretende que sea temporal, porque la entidad controlada es adquirida y mantenida exclusivamente con vistas a su disposición posterior en un futuro próximo. El control temporal puede darse donde, por ejemplo, un gobierno nacional pretenda transferir su interés de una entidad controlada a un gobierno local.
- 2.2.4 La Parte 1 de esta Norma no prevé excluir tales entidades de los estados financieros consolidados preparados bajo la base contable de efectivo. Esto se debe a que:
- (a) el efectivo de una entidad que es controlada temporalmente puede usarse para el beneficio de la entidad económica durante el periodo de control temporal; y
 - (b) los ajustes de consolidación potencialmente complejos que pueden ser necesarios según la base de acumulación (o devengo), no surgirán bajo la base contable de efectivo.
- 2.2.5 Para aplicar esta excepción de consolidar bajo las NICSP de acumulación (o devengo), la entidad controladora debe estar demostradamente comprometida con un plan formal para disponer, o dejar de tener el control de la entidad que es objeto de control temporal. Para poder aplicar la exención en más de una fecha sucesiva de presentación, la controladora debe demostrar su voluntad real de desprenderse de la entidad sujeta a control temporal o de no seguirla controlando. Una entidad estará demostrablemente comprometida a desprenderse de otra entidad, o a no seguirla controlando, si tiene un plan formal para ello y no existe posibilidad realista de que pueda abandonar dicho plan.
- 2.2.6 Las entidades que se preparan para migrar a la base de acumulación (o devengo), necesitarán ser conscientes de esta diferencia en los requerimientos de consolidación de las bases de las NICSP de acumulación (o devengo) y de efectivo, y el determinar si para cualquier entidad controlada, incluida en el estado consolidado de cobros y pagos, el control es temporal.

Apéndice 2

Ilustración de cierta información a revelar recomendada en la Parte 2 de la Norma

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

Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad ABC***Transacciones administradas (párrafo 2.1.15)***

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

(miles de unidades monetarias)	Naturaleza de la transacción	200X	200X-1
Efectivo recaudado en nombre de The Ejecutivo/Corona	Recaudación de Impuestos	X	X
Agencia EF	Recaudación de cuotas de servicios públicos	<u>X</u>	<u>X</u>
Efectivo transferido a las entidades respectivas		X (X)	X (X)
		-	-

Transacciones entre partes relacionadas (párrafo 2.1.31)

El personal clave de la gerencia (tal como define la NICSP 20 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*) de la Entidad ABC son el Ministro, los miembros del órgano de gobierno y los miembros del grupo de altos cargos. El órgano de gobierno consiste en miembros nombrados por el Gobierno A. El director general y el director financiero asisten a las reuniones del órgano de gobierno pero no son miembros de él. El Ministro no es remunerado por la Entidad ABC. La remuneración agregada de los miembros del órgano de gobierno y el número equivalente de individuos empleados a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

Remuneración agregada AX millones.
 Número de personas AY personas.

El consejo de dirección superior está compuesto por el director general, el director financiero y los responsables de división de la entidad. La remuneración agregada de los miembros del grupo de altos cargos y el número de gestores determinados en una base equivalente a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

Remuneración agregada AP millones.
 Número de personas AQ personas.

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X

Activos y pasivos [párrafo 2.1.33 (a)]

Propiedades, planta y equipo

El Gobierno comenzó el proceso de identificar y valorar las principales clases de sus propiedades, planta y equipo. Los activos se presentan al costo o valoración históricos. Las valoraciones las llevó a cabo un profesional experto independiente. Las bases de valoración utilizadas para cada clase de activo son las siguientes:

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

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

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

Préstamos

Los préstamos del Gobierno son los siguientes:

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		
Saldo inicial	X	X
RECAUDACIÓN		
Instituciones comerciales nacionales	X	X
Instituciones comerciales del exterior	X	X
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares	X	X
Total préstamos recibidos	X	X
REEMBOLSOS		
Instituciones comerciales nacionales	(X)	(X)
Instituciones comerciales del exterior	(X)	(X)
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares	(X)	(X)
Total reembolsos	(X)	(X)
Saldo final	X	X

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

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

Comparación con el presupuesto cuando la entidad no hace públicamente disponible el presupuesto [párrafo 2.1.33(b)]

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuesto	Variación
COBROS			
<i>Impuestos</i>			
Impuesto a las ganancias	X	X	X
Impuesto al valor añadido	X	X	(X)
Impuesto sobre la propiedad	X	X	X
Otros impuestos	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Acuerdos de ayuda</i>			
Agencias internacionales	X	X	-
Otras subvenciones y ayudas	<u>X</u>	<u>X</u>	-
	X	X	-
<i>Préstamos</i>			
Efectivo recibido por préstamos	X	X	(X)
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo procedente de las disposiciones de planta y equipo	X	X	X
<i>Actividades comerciales</i>			
Cobros por actividades comerciales	X	X	X
<i>Otros cobros</i>	X	X	X
Total cobros	X	X	X
PAGOS			
<i>Operaciones</i>			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)
Suministros y consumibles	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transferencias</i>			
Subvenciones	(X)	(X)	-
Otras transferencias	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<i>Desembolsos por inversiones de capital</i>			
Compra/construcción de planta y equipo	(X)	(X)	(X)
Compra de instrumentos financieros	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	(X)
<i>Reembolso de préstamos e intereses</i>			
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)	-
Pagos por intereses	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	-
	(X)	(X)	-
<i>Otros pagos</i>	(X)	(X)	X
Total de pagos	(X)	(X)	(X)

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupues tado	Variación
COBROS/(PAGOS) NETOS	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>

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

Entidades controladas (párrafos 2.1.41, 2.1.44 y 2.1.45)

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

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

Empresa	Intereses de la propiedad (%)	Poder de voto
Empresa E	XX	XX

Adquisiciones de las entidades controladas y otras unidades de operación

Nombres de las empresas adquiridas	Proporción de acciones adquiridas	Importe de la compra (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo del importe de la compra (miles de unidades monetarias)	Saldos de efectivo adquiridos (miles de unidades monetarias)
Empresa C	XX	X	X	X
Empresa D	XX	X	X	X
		X	X	X

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

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

Disposiciones de entidades controladas y otras unidades operativas

Nombre de la Empresa dispuesta	Proporción de acciones dispuestas %	Importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo del importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Saldo de efectivo dispuesto (miles de unidades monetarias)
Empresa F	XX	X	X	X

Negocios conjuntos significativos (párrafo 2.1.49)

Nombre del negocio conjunto	Actividad principal	Participación en el rendimiento	
		<----- -----200X- %- ----->	<----- -----200X-1 %----- -->
Consejo regional de agua	Suministro de agua	XX	XX
Consejo regional de electricidad	Provisión de servicios públicos	XX	XX

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno B:

Presupuesto bianual sobre la base de efectivo – Para el año que termina el 31 diciembre de 200X (párrafo 2.1.38)

(miles de unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuesto para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1er Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupuesto para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	*Diferencia : presupuesto y real para el periodo del presupuesto
ENTRADAS DE EFECTIVO									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cobros: préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cobros: disposiciones de planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total entradas	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SALIDAS DE EFECTIVO									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

* Esta columna no se requiere. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

(miles de unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuestario para el 1 ^{er} Año	Presupuesto revisado en el 1 ^{er} Año	1er Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2 ^o Año	Objetivo presupuestario para el 2 ^o Año	Presupuesto revisado en el 2 ^o Año	2 ^o Año realizado sobre base comparable	<i>*Diferencia : presupuesto y real para el periodo del presupuesto</i>
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otras	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total salidas	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUJO DE EFECTIVO NETO	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno C

Ayudas proporcionadas por organizaciones no gubernamentales (ONG)

(Párrafo 2.1.64)

Las ayudas de ONG se incluyen en el importe de “Otras subvenciones y ayudas” dentro del estado de cobros y pagos en efectivo. El importe de las ayudas de ONG recibidas durante el ejercicio sobre el que se informa en la moneda de los estados financieros es:

	200X		200X-1	
	Cobros en efectivo	Pagos de terceros	Cobros en efectivo	Pagos de terceros
Fondos de subvenciones	X	X	X	-
Fondos de préstamos	-	-	-	-
Total	X	X	X	-

La ayuda fue recibida de ONG bajo acuerdos que especifican que dicha ayuda sería utilizada para los siguientes fines:

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otras		Total	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
	ONG 1	X	X	-	-	-	X	X
ONG 2	-	-	X	-	-	-	X	-
ONG 3	X	X	X	-	-	-	X	X
Total	X	X	X	-	-	X	X	X
USD	X	X	X	X	-	X	X	X
Euro	X	X	X	-	-	-	X	X
Yen	-	-	X	X	-	-	X	X

Las ayudas externas se proporcionaron en las siguientes monedas:

- ONG 1 – Dólares estadounidenses por importe de YYY y otra moneda siendo (especificar moneda) hasta el importe de X
- ONG 2 – Euros hasta el importe de YYY
- ONG 3 – Yenes hasta el importe de YYY

Las ayudas se utilizaron plenamente en los fines especificados.

A pesar de que las ONG 1, 2 y 3 han indicado su intención de proporcionar ayudas de emergencia continuamente cuando surja la necesidad y sus recursos lo permitan, el alcance de las ayudas no está sujeto a acuerdos por escrito vinculantes. Se determinará en base a una evaluación de las necesidades y capacidad de cada ONG para proporcionar ayudas continuas.

Durante 200X, la ONG 1 proporcionó equipos y material médico en apoyo de las víctimas del terremoto en la región ZZZ. Alojamiento temporal, comida y ropa fueron también proporcionados por la ONG 2. El valor de los bienes y servicios recibidos ha sido estimado en XX unidades monetarias locales. El valor de la ayuda de emergencia especializada proporcionada se ha determinado en base a los costos estimados por las ONG implicadas.

No ha habido casos de no cumplimiento con los términos y condiciones que hayan resultado en la cancelación de ayudas.

No ha habido cantidades no dispuestas de las ayudas de las ONG en 200X o 200X-1.

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno C

Tipos de ayudas externas (Párrafos 2.1.66 y 2.1.70)

Durante el periodo sobre el que se informa se recibió ayuda externa de agencias de ayuda externa bilateral y multilateral bajo acuerdos que especificaban que dicha ayuda sería utilizada para los siguientes fines:

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otras		Total	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Fondos de préstamos	X	X	-	-	X	-	X	X
Fondos de subvenciones	X	-	X	X	-	-	X	X
Total	X	X	X	X	X	-	X	X
Importe utilizado	X	X	X	X	X	-	X	X

	Agencia 1		Agencia 2		Agencia 3		Agencia 4	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Fondos de préstamos	X	X	-	-	X	-	X	X
Fondos de subvenciones	X	-	X	X	-	X	X	X
Total	X	X	X	X	X	X	X	X
Moneda: Dólar estadounidense	X	X	-	-	-	-	-	-
Euro	-	-	X	X	-	-	-	-
Yen	-	-	-	-	X	X	-	-
Otras	-	-	-	-	-	-	X	X

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

Ayudas externas no dispuestas (Párrafo 2.1.72)

Las ayudas externas no dispuestas de subvenciones y préstamos consisten en los importes que han sido establecidos en un acuerdo vinculante con agencias de ayuda externa pero que no han sido utilizados en la fecha de presentación, y están sujetos a términos y condiciones que se han satisfecho en el pasado y es previsible que se seguirán cumpliendo en el futuro. Los préstamos de ayuda externa cancelados o expirados resultaron de la sobrestimación del costo de los proyectos de desarrollo. Las variaciones en el importe no dispuesto de las ayudas de préstamos y subvenciones se presentan en la moneda de la entidad que informa.

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otras		Total	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
<i>Saldo inicial</i>								
Préstamos	X	X	-	-	X	X	X	X
Subvenciones	X	X	-	X	-	-	X	X
<i>Aprobado en el periodo</i>								
Préstamos	X	X	-	-	X	-	X	X
Subvenciones	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Total disponible</i>	X	X	X	X	X	X	X	X
Préstamos no dispuestos	(X)	(X)	-	-	(X)	(X)	(X)	-
Subvenciones no dispuestas	(X)	(X)	(X)	(X)	-	-	(X)	(X)
Préstamos cancelados/expirados	(X)	(X)	-	-	-	-	(X)	(X)
Subvenciones canceladas/expiradas	-	-	-	-	-	-	-	-
Diferencias de cambio	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Saldo final - Préstamos</i>	X	X	-	-	X	X	X	X

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

<i>Saldo final</i> - Subvenciones	X	X	-	-	X	X	X	X
-----------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---

INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA

Saldo final Por moneda obtenida	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otras		Total	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
Dólar estadounidense	X	X	-	X	X	X	X	X
Euro	X	X	-	X	X	X	X	X
Yen	X	X	-	-	X	X	X	X
Otras	X	X	-	-	-	-	X	-
Por moneda de presentación								
<i>Préstamos</i>								
Agencia 1	X	X	-	-	X	X	X	X
Agencia 4	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Subvenciones</i>								
Agencia 2	X	X	-	X	X	X	X	X
Agencia 4	X	X	-	X	X	X	X	X
Total	X	X	-	X	X	X	X	X

Términos relevantes y condiciones (*Párrafo 2.1.76*)*Restricciones generales*

El saldo de los compromisos de, y saldos no dispuestos, ayudas externas está condicionado a, o restringido por, la realización de las acciones acordadas o el mantenimiento de acuerdos económicos o de niveles de rendimiento financiero.

El Gobierno ha elaborado un plan de desarrollo económico para el cobro de ayudas al desarrollo. El plan incluye una estrategia de reducción de la pobreza que es apoyada por la comunidad donante. El Gobierno y los donantes han acordado los siguientes objetivos principales dentro de la estrategia de reducción de la pobreza: (Principales objetivos a identificar por la entidad).

El Gobierno y la comunidad donante han acordado los métodos para llevar a cabo un seguimiento de la consecución de los objetivos acordados y se reunirán anualmente para revisar los progresos.

Los préstamos y subvenciones para apoyar proyectos específicos incluyen objetivos de rendimiento financiero para todas empresas públicas de agua y electricidad para garantizar los ingresos adecuados que cubran el costo de suministrar los servicios, mantener adecuadamente los activos actuales de la empresa pública y contribuir a y programa de sustitución y renovación de los activos.

Restricciones de abastecimiento

Algunas ayudas al desarrollo recibidas están sujetas a restricciones en relación con la naturaleza de los bienes y servicios que pueden comprarse o de los países en los que pueden comprarse los bienes o servicios. Todas subvenciones o préstamos bancarios al desarrollo multilaterales están restringidos en que (a) prohíben el uso de sus fondos para la compra de bienes o servicios militares, bienes de lujo o bienes que dañen el medioambiente; y (b) la compra de los bienes y servicios debe proceder de sus respectivos países miembros. La ayuda externa de agencias bilaterales no está restringida o limitada a compras de bienes y servicios procedentes del país que suministra los fondos. Todas “Subvenciones o préstamos para fines específicos” financian proyectos definidos específicamente y, por ejemplo, el abastecimiento de bienes y servicios se restringe a los inputs acordados para cada proyecto.

Incumplimiento de términos significativos y condiciones (*Párrafo 2.1.83*)

Los gastos del Gobierno en el sector de educativo no cumplieron con el nivel del objetivo principalmente como consecuencia de los retrasos en la construcción causados por un terremoto. Los gastos estuvieron un X por ciento por debajo del objetivo. Se han dado pasos para corregir la infra-inversión en el sector educativo y tanto el Gobierno como los donantes relevantes apoyan las acciones correctivas planeadas. El Gobierno ha cumplido con todas regulaciones de aprovisionamiento aplicables en todas subvenciones y préstamos de ayuda externa pendientes.

Garantías de subvenciones y préstamos de ayudas externas (Párrafo 2.1.80)

El Gobierno de YYYY ha garantizado un préstamo para financiar exportaciones pendientes por importe de XXX unidades monetarias (200X-1: Cero). El principal se reembolsará en cinco años. La tasa de interés aplicable al saldo pendiente es del Y por ciento. Cada año, sólo se efectuarán pagos por intereses. De la garantía no se deriva ningún término o condición adicional. No hay ningún otro préstamo o subvención de ayuda externa que esté sujeto a garantías de terceros.

Términos y condiciones de reembolso—Obligaciones de servicio de deuda (Párrafo 2.1.86)

Los términos de los préstamos de ayudas al desarrollo incluyen periodos de gracia que van de 0 a un máximo de 7 años. Las tasas de interés incluyen tanto tasas fijas, como variables. Todos préstamos de ayudas al desarrollo se denominan en dólares americanos o euros. Las tasas de interés en los préstamos a tasa fija para el año fiscal que termina 200X, oscilan entre un X y un Y por ciento, con una media ponderada del Z por ciento. Para el año fiscal que termina 200X-1, oscilan entre un X y un Y por ciento, con una media ponderada del Z por ciento. Las tasas de interés en los préstamos a tasa variable oscilan entre un LIBOR más X por ciento y un LIBOR más Y por ciento con una media ponderada al final del año fiscal 200X de un Z por ciento y al final del año fiscal 200X-1 de un Z por ciento.

Los restantes préstamos de ayuda externa no incluyen un periodo de gracia, y se denominan en una variedad de monedas que incluyen dólares estadounidenses, euros y yenes.

200X

Deuda pendiente de los años del periodo de gracia restantes

	Expirada	0-4	5-7	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X
Otras	X	-	-	X
Total	X	X	X	X

200X-1

Deuda pendiente de los años del periodo de gracia restantes

	Expirada	0-4	5-7	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X
Otras	X	-	-	X
Total	X	X	X	X

Los préstamos de ayudas al desarrollo tienen periodos de reembolso que oscilan entre los X e Y años subsiguientes al periodo de gracia con una media ponderada para la deuda pendiente de Z años que incluyen el periodo de gracia. En todos los casos, el servicio de la deuda se basa en un pago fijo de principal más intereses acumulados.

El periodo de reembolso de los restantes préstamos de ayudas externas oscila entre X e Y años, con una media ponderada de Z años. El servicio de la deuda se basa en un pago fijo de principal más intereses acumulados.

200X

**Pagos por el servicio de la deuda
incluyendo intereses**

	Dólar estado uniden				
	se	Euro	Yen	Otras	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X	X
Otras	X	X	-	-	X
Total	X	X	X	X	X

200X-1

**Pagos por el servicio de la deuda
incluyendo intereses**

	Dólar estado uniden				
	se	Euro	Yen	Otras	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X	X
Otras	X	X	-	-	X
Total	X	X	X	X	X

Todos pagos por el servicio de la deuda durante los años subsiguientes se basan en el pago de un importe fijo que comprende principal más intereses acumulados. El componente de pago de interés o cargo por servicio se calcula a partir del principal de cada préstamo pendiente a final del año corriente, y para los préstamos a tasas de interés variable, por la tasa de interés vigente en dicha fecha. Los pagos por el servicio de la deuda denominados en moneda extranjera han sido determinados aplicando la tasas de cambio de cierre en la fecha de presentación de los estados financieros.

200X + 1 v X subsiguientes años

**Pagos por el servicio de la deuda
incluyendo intereses**

	Dólar estado uniden se	Euro	Yen	Otras	Total
Ayudas al desarrollo	X	X	X	X	X
Otras	X	X	-	-	X
Total	X	X	X	X	X

Recepción de bienes y servicios (Párrafos 2.1.90 y 1.10.21)

Durante el año 200X, tuvo lugar un terremoto severo en la región ZZZ ocasionando importantes daños a las propiedades gubernamentales y privadas, y una pérdida significativa de vidas. Agencias bilaterales y multilaterales de varias naciones donaron medios personales y equipamiento para ayudar a localizar y rescatar a individuos atrapados en los escombros. Además, se enviaron a la región equipos médicos especializados con formación en traumatología junto con equipamiento médico. También se proporcionó alojamiento temporal y comida. El valor de los bienes y servicios recibidos ha sido estimado en XX unidades monetarias locales. El valor de la ayuda de emergencia proporcionada se ha determinado en base a los costos estimados por las agencias de ayuda bilateral involucradas ya que los precios locales no estaban disponibles para bienes o servicios equivalentes.

Durante el año, se recibieron cincuenta toneladas de arroz como ayuda alimentaria. Ha sido valorada en XX unidades monetarias locales que equivale al precio de venta al por mayor de un tipo de arroz similar en los mercados mayoristas locales.

Los bienes y servicios recibidos durante el año no han sido registrados en el Estado de cobros y pagos en efectivo, el cual solamente refleja el efectivo recibido (directa o indirectamente) o pagado por el Gobierno. Los bienes y servicios en especie se recibieron como parte de las ayudas de emergencia y se reflejan en esta nota.

Apéndice 3

Apéndice 3: Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo en el formato requerido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo

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

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

Presentación en el formato requerido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo

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

Definiciones

2. *Actividades de financiación (Financing activities) son actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la entidad.*

Actividades de inversión (Investing activities) son la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes de efectivo.

Actividades de operación (Operating activities) son las actividades de la entidad que no son inversiones ni actividades de financiación.

Componentes de los estados financieros

3. Al presentar un estado de cobros y pagos en efectivo en este formato puede ser necesario clasificar los flujos de efectivo que surgen de una única transacción de formas distintas. (El término estado de flujo de efectivo se utiliza en el resto de este apéndice para un estado de cobros y pagos en efectivo presentado en el mismo formato que el requerido por la NICSP 2).

Por ejemplo, cuando los reembolsos en efectivo correspondientes a un préstamo incluyen capital e intereses, la parte de intereses puede clasificarse como una actividad de operación, y la parte de devolución del principal puede clasificarse como una actividad de financiación. Una entidad que presenta información en forma de estado de flujo de efectivo, presenta sus flujos de efectivo de las actividades de operación, de inversión y de financiación de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades.

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

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

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

La revelación por separado de los pagos hechos por adquisiciones de capital y por intereses y dividendos, también es congruente con los requerimientos de la NICSP 2.

6. La revelación de información acerca de dichos asuntos, así como si el efectivo se genera de impuestos, cuotas y multas (actividades de operación), la venta de activos de capital (actividades de inversión) y/o los préstamos (actividades de financiación) y si se gastó para satisfacer costos de operación, la adquisición de

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

Actividades de operación

7. El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la entidad se hallan financiadas:

- (a) por medio de impuestos (directa e indirectamente); y
- (b) por los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad.

La revelación del importe de los flujos de efectivo netos procedentes de actividades de operación también ayuda a mostrar la medida en que las operaciones de la entidad generan efectivo que puede aplicarse a pagar sus obligaciones, pagar dividendos/distribuciones a los propietarios y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. Los flujos de efectivo de operaciones consolidados a nivel del gobierno en su conjunto es un indicador del grado en que el gobierno ha financiado sus actividades corrientes a través de los impuestos y otros cargos. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo históricos de las actividades de operación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

8. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

- (a) cobros en concepto de impuestos, contribuciones y multas;
- (b) cobros en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
- (c) cobros en concepto de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público, incluyendo aquellas hechas para la adquisición de bienes de capital;
- (d) cobros procedentes de regalías, cuotas y comisiones;
- (e) pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos o aportaciones de capital);

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

Actividades de inversión

11. La revelación de información separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión identifica la medida en que las salidas de efectivo han tenido lugar por recursos que se pretende que contribuyan a la prestación de servicios de la entidad en el futuro. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:
- (a) pagos en efectivo para comprar propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen los

relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidas por la propia entidad;

- (b) cobros en efectivo por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) pagos en efectivo por la adquisición de instrumentos de patrimonio o de pasivo, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales);
- (d) cobros en efectivo por venta de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos instrumentos considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales);
- (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
- (f) cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
- (g) pagos en efectivo de contratos de futuros, contratos a término, opciones y contratos de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación o comercialización, o los pagos se clasifiquen como actividades de financiación u otros acuerdos comerciales; y
- (h) cobros en efectivo procedentes de contratos de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales, o los cobros se clasifican como actividades de financiación.

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

Actividades de financiación

12. La revelación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación resulta útil para realizar la predicción de necesidades de efectivo futuras por los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:
 - (a) cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, a largo o a corto plazo;

- (b) reembolsos de los fondos tomados en préstamo;
- (c) pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero; y
- (d) cobros y pagos en efectivo relacionados con la emisión y rescate de moneda.

Intereses y dividendos

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

Información a revelar sobre las principales clases de cobros y pagos

15. La subclasificación de cobros depende del tamaño, la naturaleza y función de los importes implicados. La siguiente sub-clasificación puede resultar apropiada dependiendo de la naturaleza de la entidad:
 - (a) cobros por impuestos (estos pueden ser sub-clasificados adicionalmente por tipo de impuestos);
 - (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
 - (c) cobros por transacciones con contraprestación incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando éstas se clasifican como transacciones con contraprestación);
 - (d) cobros por subvenciones, transferencias o asignaciones presupuestarias (posible clasificación por origen); y
 - (e) cobros por intereses y dividendos.
16. Las líneas de partida se sub-clasifican para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la

entidad que informa. En la Parte 1 de esta Norma se incluyen ejemplos de clasificación de pagos por naturaleza y por funciones.

Apéndice 4

Características cualitativas de la información financiera

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

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

Comprensibilidad

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

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

Relevancia

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

Materialidad o Importancia relativa

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

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

Fiabilidad

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

Representación fiel

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

La esencia sobre la forma

Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y otros hechos no siempre es congruente con su forma legal.

Neutralidad

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

Prudencia

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

Integridad

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

Comparabilidad

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

La comparabilidad es aplicable:

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

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

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

Limitaciones a la fiabilidad y relevancia de la información

Oportunidad de presentación

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

Equilibrio entre beneficio y costo

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

Equilibrio entre características cualitativas

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

Apéndice 5

Establecimiento de control sobre otra entidad para fines de presentación de información financiera

1. Determinar si una entidad controla o no a otra, a efectos de presentación de información financiera, es una cuestión de criterio tomando como base la definición de control que da la presente Norma y las circunstancias específicas de cada caso. Es decir, es necesario tomar en consideración la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. En particular, es necesario tener en cuenta los dos elementos de la definición de control establecidos en la presente Norma. Estos dos elementos son: el elemento poder (poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad) y el elemento beneficio (capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la otra entidad).
2. Para los fines de establecer el control, la entidad controladora necesita beneficiarse de las actividades de la otra entidad. Por ejemplo, una entidad se puede beneficiar de las actividades de otra entidad en función de la distribución de sus resultados positivos (ahorro) (tales como dividendos) y se expone al riesgo de una pérdida potencial. En otros casos, una entidad puede no obtener beneficios financieros de la otra entidad, pero puede, en cambio, beneficiarse de su capacidad para dirigir a la otra entidad a trabajar conjuntamente con el fin de alcanzar sus objetivos. También es posible que una entidad obtenga beneficios, tanto financieros como no financieros, de las actividades de otra entidad. Por ejemplo, una empresa pública (EP) puede proporcionar a una controladora un dividendo y también posibilitar el logro de algunos de sus objetivos de política social.

El control para fines de presentación de información financiera

3. Para los fines de presentación de información financiera, el control emana de la capacidad de una entidad para dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad y no necesariamente se requiere que la primera tenga una participación mayoritaria en el accionariado u otra clase de interés patrimonial de la segunda. La capacidad de controlar debe ser ejercitable de inmediato. Es decir, ya debe habersele conferido esta potestad a la entidad por ley o por algún acuerdo formal. La potestad de controlar no es ejercitable de inmediato si se requiere cambiar la legislación o renegociar acuerdos para hacerla efectiva. Es necesario distinguir que la existencia de la potestad de controlar a otra entidad no depende de la probabilidad o posibilidad de ejercer tal potestad.
4. De forma similar, la existencia de control no requiere que una entidad tenga responsabilidad en la gestión de las operaciones cotidianas de la otra entidad (o que esté involucrada en ellas). En muchos casos, una entidad puede únicamente

ejercitar su potestad de controlar a otra entidad cuando se rompe o revoca un acuerdo entre la entidad controlada y su controladora.

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

Poder de regulación y poder de compra

8. Los gobiernos y sus organismos tienen la potestad de regular el comportamiento de muchas entidades, mediante el uso de sus facultades soberanas o legislativas. . El poder de compra y el poder de regulación no constituyen control para los fines de la presentación de información financiera. Para asegurar que los estados financieros de las entidades del sector público incluyen solo los recursos (efectivo, incluyendo equivalentes al efectivo) que ellas controlan y de los cuales pueden beneficiarse, la definición de control, para los fines de la presente Norma, no incluye:
- (a) la potestad legislativa de establecer el marco legal dentro del cual operan las entidades y la de imponer condiciones o sanciones sobre las operaciones de las entidades. Tal potestad no significa que una entidad del sector público tenga control sobre los activos gestionados por dichas entidades. Por ejemplo, la entidad pública que controla la contaminación puede tener la potestad de clausurar las operaciones de las entidades que no cumplan con la normativa ambiental. Sin embargo, esta potestad no constituye control, ya que dicha dirección solo tiene la potestad de regular;
 - (b) a las entidades que son económicamente dependientes de una entidad del sector público. Es decir, cuando una entidad que mantiene su discrecionalidad respecto a recibir o no financiación de una entidad del sector público o a llevar a cabo o no negocios con ésta, tal entidad tiene la potestad final de dirigir sus propias políticas financieras u operativas, y, por lo tanto, no está controlada por otra entidad del sector público. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede influir en las políticas financieras y operativas de una entidad que depende de ella para su financiación (por ejemplo, una entidad de beneficencia) o de una entidad con fines de lucro que depende económicamente de las transacciones con dicha dependencia. En consecuencia, tal organismo gubernamental tiene cierto poder como comprador, pero no gobierna las políticas financieras y de operación de dicha entidad.

Determinación de la existencia de control, para los fines de presentación de información financiera

9. Las entidades del sector público pueden crear otras entidades para alcanzar algunos de sus objetivos. En algunos casos puede ser evidente que una entidad es controlada y que, por tanto, se debe consolidar. En otros casos, puede que no sea tan claro. Los siguientes párrafos 10 y 11 ofrecen guías generales que ayudan a determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera.
10. Al examinar las relaciones entre dos entidades, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de

beneficio que se enumera a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.

Condiciones de poder

- (a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria con derecho a voto en la otra entidad.
- (b) La entidad tiene la potestad, bien sea concedida o bien sea ejercitable de acuerdo con la legislación vigente, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.
- (d) La entidad posee el poder de controlar la mayoría de los derechos de voto en las sesiones del consejo de administración u órgano de dirección equivalente.

Condiciones de beneficio

- (a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes. Por ejemplo, puede satisfacerse la condición de beneficio si una entidad fuera responsable de las obligaciones residuales de otra entidad.
 - (b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.
11. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas en el párrafo 10, es probable que, bien individualmente, o bien colectivamente, los siguientes factores constituyan indicios de la existencia de control.

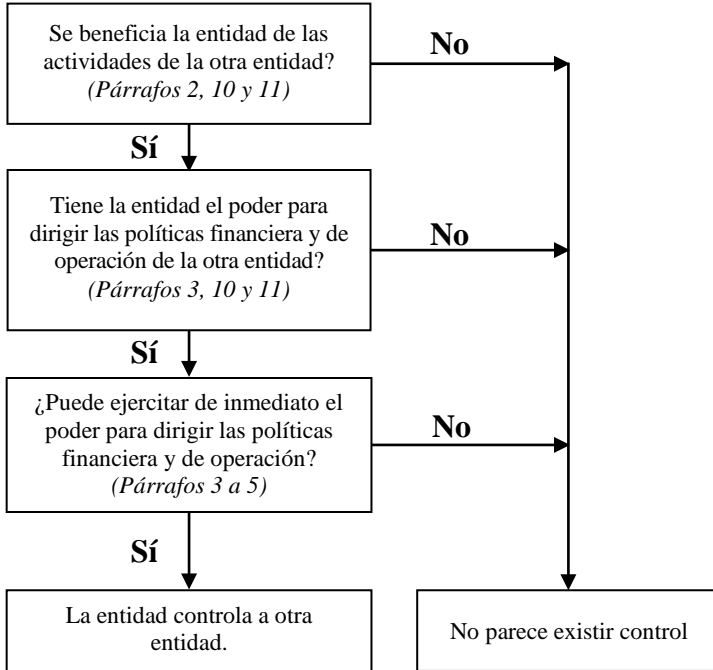
Indicadores de poder

- (a) La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- (b) La entidad tiene la capacidad de vetar, invalidar o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y destitución del personal clave de la otra entidad.
- (d) La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.
- (e) La entidad posee "acciones de oro" (o equivalente) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de dicha otra entidad.

Indicadores de beneficio

- (a) La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre los activos netos/patrimonio de la otra entidad, con capacidad vigente de acceder al mismo.
 - (b) La entidad tiene un derecho significativo sobre los activos netos/patrimonio de la otra entidad, en caso de liquidación u otro tipo de distribución que no sea una liquidación.
 - (c) La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para que coopere en el logro de sus objetivos.
 - (d) La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.
12. El diagrama que sigue muestra las etapas básicas involucradas en establecer la existencia de control sobre otra entidad. Este diagrama debe leerse conjuntamente con lo señalado en los párrafos 1 al 11 de este apéndice.

Establecimiento del control sobre otra entidad, para los fines de presentación de información financiera



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