

Emitida en mayo de 2000

NICSP 6

**IFAC
Comité
para el
Sector
Público**

Estados financieros consolidados
y contabilidad de
entidades controladas

**Norma Internacional de Contabilidad
para el Sector Público**

**Emitida por
la Federación
Internacional de
Contadores**

La presente Norma ha sido aprobada por el Comité para el Sector Público de la Federación Internacional de Contadores.

Reconocimiento

La presente Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público ha sido tomada de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 27, *Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias* (reordenada en 1994), publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los fragmentos extraídos de la Norma NIC 27 se reproducen en esta publicación del Comité para el Sector Público de la Federación Internacional de Contadores con la autorización del IASB. El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) es el publicado por el IASB en inglés. Pueden solicitarse copias directamente al IASB, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Correo electrónico: publications@iasb.org.uk

Los derechos de autor de las NIC, los proyectos para comentarios y otras publicaciones del IASB son propiedad del IASB.

"NIC", "IASB" e "International Accounting Standards" son marcas comerciales registradas de propiedad del IASB y no pueden utilizarse sin su aprobación.

En el sitio <http://www.ifac.org> puede encontrarse información sobre la Federación Internacional de Contadores y copias de esta Norma.

El texto aprobado de esta Norma es el publicado en inglés.

Copyright © 2000 de la Federación Internacional de Contadores. Todos los derechos están reservados.

Ninguna parte de esta publicación puede reproducirse, almacenarse en un sistema de recuperación o transmitirse de ninguna forma ni por medios electrónicos, mecánicos, de fotocopiado, grabación u otros, sin previa autorización por escrito de la Federación Internacional de Contadores.

ISBN: 1-887464-46-8

International Federation of Accountants

535 Fifth Avenue, 26th Floor

New York, New York 10017

United States of America

INTRODUCCIÓN

Normas de contabilidad para el sector público

El Comité para el Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) está preparando un conjunto de normas de contabilidad recomendadas para las entidades del sector público, conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). El Comité reconoce los grandes beneficios que supone la obtención de información financiera coherente y comparable en todas las jurisdicciones y considera que las NICSP desempeñarán una importante función en aras de materializar esos beneficios.

La adopción de las NICSP por los gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por entidades del sector público en todo el mundo. El Comité reconoce el derecho de los gobiernos y de quienes fijan las normas nacionales de establecer directrices y normas contables para la presentación de estados financieros por el sector público de su jurisdicción. El Comité insta la adopción de las NICSP y su armonización con los requisitos nacionales. Sólo se podrá afirmar que los estados financieros cumplen las NICSP si cumplen los requisitos de cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público que sean de aplicación.

El objetivo de la etapa actual del plan de trabajo del Comité consiste en formular NICSP en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad vigentes al 31 de agosto de 1997, o sus versiones revisadas posteriores. Las Normas Internacionales de Contabilidad no abordan cabalmente algunas consideraciones contables del sector público. Asimismo, las Normas Internacionales de Contabilidad que se están preparando actualmente abordarán la contabilidad correspondiente a varios temas complejos. Si bien estos temas no están incluidos en la etapa actual del plan de trabajo del Comité, el Comité es consciente de su importancia y espera abordarlos una vez que haya emitido su primera serie de Normas.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO – NICSP 6

Estados financieros consolidados y contabilidad para entidades controladas

Las Normas, que figuran en negritas y cursiva, deben leerse en el contexto de los comentarios que figuran en el presente documento en letra normal y en el contexto del prefacio de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público no han de aplicarse a partidas que carezcan de importancia.

Alcance

- 1. La entidad que prepare y presente estados financieros utilizando el método contable de acumulación debe aplicar esta Norma al preparar y presentar los estados financieros consolidados de una entidad económica.*
- 2. La presente Norma debe aplicarse también a efectos de la contabilidad de entidades controladas en los estados financieros separados de la entidad de control.*
3. Los estados financieros consolidados están comprendidos en el término “estados financieros” empleado en el *Prefacio a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público*. Por lo tanto, los estados financieros consolidados se preparan de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.
- 4. La presente Norma es aplicable a la preparación y presentación de estados financieros consolidados y a la contabilidad de entidades controladas por parte de todas las entidades del sector público que no sean empresas públicas comerciales.*
5. Las empresas públicas comerciales deben cumplir las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. La Directriz No. 1 del Comité para el Sector Público, *Presentación de informes financieros por empresas públicas comerciales*, señala que las Normas Internacionales de Contabilidad son aplicables a todas las empresas comerciales, sean del sector público o privado. En consecuencia, la Directriz No. 1 recomienda que las empresas públicas comerciales presenten estados financieros que se ajusten en todos los aspectos importantes a las Normas Internacionales de Contabilidad.
6. La presente Norma establece los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados y la contabilidad de entidades controladas en los estados financieros individuales de la

entidad de control. Si bien las empresas públicas comerciales no están obligadas a cumplir la presente Norma en sus propios estados financieros, las disposiciones de esta Norma serán de aplicación cuando una entidad del sector público que no sea una empresa pública comercial tenga bajo su control una o más entidades que sí lo sean. En ese caso, debe aplicarse la presente Norma al consolidar las empresas públicas comerciales en los estados financieros de la entidad económica y al contabilizar, en los estados financieros individuales de la entidad de control, las inversiones en empresas públicas comerciales.

7. La presente Norma no aborda:
- a) métodos contables para combinaciones de entidades y sus efectos en la consolidación, incluyendo la plusvalía que genere una combinación de entidades (en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 22, *Combinaciones de negocios*, se puede encontrar orientación acerca de la contabilidad para combinaciones de entidades);
 - b) la contabilidad de las inversiones en empresas vinculadas (véase la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 7, *Contabilidad de inversiones en empresas vinculadas*); y
 - c) la contabilidad de inversiones en empresas conjuntas (véase la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 8, *Información financiera sobre participaciones en empresas conjuntas*).

Definiciones

8. *Los siguientes términos empleados en la presente Norma tienen la acepción que se indica a continuación:*

*Por **activo** se entienden los recursos controlados por una entidad como resultado de hechos contables anteriores de los cuales la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.*

*Por **activo/patrimonio neto** se entiende el interés residual en los activos de la entidad una vez descontado todo su pasivo.*

*Por **aportes de los propietarios** se entienden los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que aporten a la entidad partes ajenas a ella (salvo los que le generen un pasivo a la entidad) y que den lugar a una participación financiera en el activo/patrimonio neto de la entidad que:*

- a) *confiera derecho a la distribución de beneficios económicos futuros o del potencial de servicio por parte de la entidad a lo largo de su existencia, efectuándose tales distribuciones a discreción de los propietarios o sus representantes, así como a la distribución del excedente del activo respecto del pasivo en caso de liquidación de la entidad; o*
- b) *pueda vender, cambiar, traspasar o redimir.*

Por control se entiende la facultad de regir la política financiera y operativa de otra entidad para beneficiarse de sus actividades.

Por control conjunto se entiende el acuerdo vinculante de compartir el control sobre una actividad.

Por distribución a los propietarios se entienden los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio distribuidos por la entidad a todos sus propietarios o a algunos de ellos, sea a título de rendimiento de la inversión o como reembolso de la inversión.

Por efectivo se entiende el efectivo en caja y los depósitos a la vista.

Por empresa conjunta se entiende un acuerdo vinculante por el cual dos o más partes se comprometen a realizar una actividad sujeta a control conjunto.

Por empresa pública comercial se entiende aquella que cumpla todas las siguientes características:

- a) *está facultada para contratar en nombre propio;*
- b) *se le ha conferido la autoridad financiera y operativa para emprender una actividad comercial;*
- c) *vende bienes y servicios a otras entidades en el curso habitual de sus actividades, obteniendo por ello utilidades o recuperando el costo total;*
- d) *no depende para subsistir de financiamiento gubernamental continuo (salvo cuando se trata de la compra de productos en condiciones de mercado); y*
- e) *está controlada por una entidad del sector público.*

Por entidad controlada se entiende la entidad que está sujeta al control de otra (llamada entidad de control).

Por entidad de control se entiende la que tiene una o más entidades controladas.

Por entidad económica se entiende un grupo de entidades que incluyen una entidad de control y una o más entidades controladas.

Por entidad vinculada se entiende aquella en la que el inversionista ejerce una gran influencia y que no es ni una entidad controlada ni una empresa conjunta del inversionista.

Por estados financieros consolidados se entienden los estados financieros de una entidad económica presentados como si fuera una entidad única.

Por fecha de los estados financieros se entiende el último día del período contable al que corresponden los estados financieros.

Por gastos se entiende la disminución de los beneficios económicos o el potencial de servicio durante el período contable en forma de egresos, consumo de activo o la asunción de obligaciones que ocasionen una disminución del activo/patrimonio neto, con la excepción de distribuciones a los propietarios.

Por influencia importante (a los efectos de la presente Norma) se entiende la facultad de participar en las decisiones de política financiera y operativa de la empresa participada, mas no en el control sobre esas políticas.

Por ingresos se entiende la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio en el período contable durante el cual dicha entrada ocasiona un aumento del activo/patrimonio neto distinto del correspondiente a los aportes de los propietarios.

Por inversionista en una empresa conjunta se entiende la parte en una empresa conjunta que no tiene control conjunto sobre dicha empresa conjunta.

Por método de acumulación se entiende un sistema de contabilidad en virtud del cual las operaciones y otros hechos contables se asientan en el momento en que se producen (y no únicamente cuando se percibe o efectúa el pago en efectivo o su equivalente). Por lo tanto, las operaciones y hechos contables se asientan en los libros de contabilidad y se contabilizan en los estados financieros de los períodos contables a los que corresponden. Los elementos asentados en el sistema contable de acumulación son el activo, el pasivo, el activo/patrimonio neto, los ingresos y los gastos.

Por método de equivalencia patrimonial se entiende el método contable mediante el cual la inversión se asienta inicialmente al costo y se ajusta posteriormente para reflejar la variación que se haya producido después de la adquisición en la participación que tiene el inversionista en el activo/patrimonio neto de la empresa participada. El estado de desempeño financiero refleja la participación del inversionista en los resultados de las operaciones de la entidad participada.

Por participación minoritaria se entiende la parte del superávit (déficit) neto y del activo/patrimonio neto de una entidad controlada atribuible a derechos que no sean de propiedad directa o indirecta de la entidad de control a través de entidades controladas.

Por pasivo se entienden las obligaciones actuales de la entidad como consecuencia de hechos contables anteriores cuya liquidación previsiblemente provocará el egreso de recursos de la entidad representativos de beneficios económicos o potencial de servicio.

Por políticas contables se entienden los principios, las bases, las convenciones, las Normas y las prácticas concretas que adopta una entidad a los efectos de preparar y presentar estados financieros.

El superávit/déficit neto comprende:

- a) el superávit o déficit a raíz de actividades ordinarias; y*
- b) las partidas extraordinarias.*

Entidad económica

9. En la presente Norma se utiliza la expresión “entidad económica” para definir, a los efectos de la presentación de estados financieros, a un grupo de entidades que comprenden la entidad de control y las entidades controladas.
10. Otros términos utilizados ocasionalmente para hacer referencia a una entidad económica incluyen “entidad administrativa”, “entidad financiera”, “entidad consolidada” y “grupo”.
11. Una entidad económica puede estar constituida por entidades que tengan objetivos comerciales y de política social. Por ejemplo, el departamento de vivienda de un gobierno puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda por un monto mínimo y entidades que lo hagan en condiciones comerciales.

Beneficios económicos futuros o potencial de servicio

12. Los activos constituyen un medio para que las entidades cumplan sus objetivos. Suele decirse que los activos que se utilizan para proporcionar bienes y servicios de conformidad con los objetivos de una entidad, pero que no generan directamente entradas netas de efectivo, representan el “potencial de servicio”. Suele decirse que los activos que se utilizan para generar entradas netas de efectivo representan “beneficios económicos futuros”. A fin de abarcar todos los fines a los que pueden destinarse los activos, en la presente Norma se emplea la expresión “beneficios económicos futuros o potencial de servicio” para describir la característica esencial de los activos.

Empresas públicas comerciales

13. Las empresas públicas comerciales incluyen empresas comerciales tales como las empresas de servicios públicos, y empresas financieras tales como las instituciones financieras. En el fondo no hay diferencia entre las empresas públicas comerciales y las entidades que realizan actividades similares

en el sector privado. Por lo general, tienen un fin de lucro, si bien algunas pueden tener ciertas obligaciones de servicio a la comunidad en virtud de las cuales deben proporcionar a algunas personas u organizaciones bienes y servicios sin costo alguno o por un monto considerablemente reducido. La Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 6, *Estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladas*, imparte orientación acerca de la forma de determinar si existe control a efectos de la presentación de estados financieros, siendo preciso remitirse a ella para determinar si una empresa pública comercial es controlada por otra entidad del sector público.

Activo/patrimonio neto

14. “Activo/patrimonio neto” es la expresión que se emplea en la presente Norma para hacer referencia al valor residual en el estado de la situación financiera (activo menos pasivo). El activo/patrimonio neto puede ser positivo o negativo y pueden utilizarse otras expresiones en su lugar, siempre y cuando su sentido sea claro.

Presentación de estados financieros consolidados

15. *Una entidad de control que no sea una de las entidades de control a las que se hace referencia en el párrafo 16, debe presentar estados financieros consolidados.*
16. *La entidad de control que sea a su vez una entidad controlada de propiedad absoluta o prácticamente absoluta no tiene que presentar estados financieros consolidados cuando sea poco probable que existan usuarios para esos estados financieros o cuando sus necesidades de información queden satisfechas con los estados financieros consolidados de la entidad de control o, en el caso de una entidad que sea de propiedad prácticamente absoluta, cuando la entidad de control obtenga la aprobación de los propietarios de la participación minoritaria. Dicha entidad de control debe revelar las razones por las cuales no se han presentado estados financieros consolidados, junto con la base sobre la cual se contabilizan las entidades controladas en sus estados financieros individuales. Debe revelar asimismo el nombre y la dirección principal de la entidad de control que publica los estados financieros consolidados.*
17. Los usuarios de los estados financieros de una entidad de control suelen interesarse en los asuntos financieros de la entidad económica en su conjunto y necesitan información al respecto. Esa necesidad puede atenderse mediante estados financieros consolidados que presenten información financiera relativa a la entidad económica como una sola entidad, sin consideración alguna a la demarcación jurídica de las entidades jurídicas individuales.

18. La entidad de control que sea a su vez de propiedad absoluta de otra entidad no siempre tiene que presentar estados financieros consolidados por cuanto existe la posibilidad de que la entidad que la controla no los exija y que las necesidades de otros usuarios se satisfagan con los estados financieros consolidados de la entidad de control. Sin embargo, en el sector público, muchas entidades de control que son de propiedad absoluta, o prácticamente absoluta, representan sectores o actividades clave de un gobierno, no siendo el propósito de la presente Norma eximir las de la preparación de estados financieros consolidados. En estas circunstancias, es posible que los estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto no satisfagan exclusivamente las necesidades de información de determinados usuarios. En muchas jurisdicciones, los gobiernos han reconocido esta circunstancia, habiendo establecido en la legislación los requisitos que rigen la presentación de estados financieros de esas entidades.
19. En algunos países, la entidad de control también está exenta de la obligación de presentar estados financieros consolidados si es de propiedad prácticamente absoluta de otra entidad y obtiene la aprobación de los propietarios de la participación minoritaria. Por entidad de propiedad prácticamente absoluta se suele entender aquella en la que la entidad de control posee el 90%, o más, del poder de voto.
20. En algunos casos, una entidad económica incluye varias entidades intermedias de control. Por ejemplo, si bien un departamento de salud puede ser, en última instancia, la entidad de control, puede haber entidades intermedias de control a nivel de las autoridades de salud locales o regionales. Los requisitos establecidos en materia de rendición de cuentas y presentación de estados financieros en cada jurisdicción pueden especificar las entidades que están obligadas a preparar estados financieros consolidados (o las que están exentas de esa obligación). Cuando no exista un requisito expreso que exija a una entidad intermedia de control preparar estados financieros consolidados para los cuales probablemente existan usuarios, las entidades intermedias de control han de prepararlos y publicarlos.

Alcance de los estados financieros consolidados

21. *La entidad de control que emita estados financieros consolidados debe consolidar todas las entidades controladas, nacionales y extranjeras, salvo las mencionadas en el párrafo 22.*
22. *Una entidad controlada debe excluirse de la consolidación cuando:*
 - a) *el control es temporal por cuanto la entidad controlada ha sido adquirida y se mantiene exclusivamente con el propósito de enajenarla en el futuro cercano; o*

b) funciona sometida a graves restricciones externas a largo plazo que impiden que la entidad de control se beneficie de sus actividades.

23. Dichas entidades controladas deben contabilizarse como si fuesen inversiones. En la Norma Internacional de Contabilidad NIC 39, *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*, se imparte orientación acerca de la contabilidad de inversiones.
24. Como ejemplo de control temporal cabe mencionar el caso de una entidad controlada que se adquiere con la firme intención de enajenarla a corto plazo. Tal es el caso cuando se adquiere una entidad económica y se ha de enajenar una de las entidades que la componen porque sus actividades difieren de las de la entidad adquirente. También hay control temporal cuando la entidad de control se propone ceder el control a una entidad sujeta al control de otra entidad. Por ejemplo, el gobierno nacional puede traspasar a un gobierno local su participación en una entidad controlada. Para que la excepción sea aplicable, es preciso demostrar que la entidad de control está empeñada en un plan oficial para enajenar la entidad sujeta a control temporal y dejar de controlarla. Para que la excepción sea de aplicación a la fecha de uno o más estados financieros sucesivos, la entidad de control debe demostrar que sigue teniendo la intención de enajenar la entidad sujeta a control temporal o de dejar de controlarla. El compromiso de una entidad de enajenar otra entidad, o de dejar de controlarla, es demostrable cuando tiene un plan oficial para hacerlo y no exista una posibilidad realista de que desista de él.
25. Una entidad puede estar sujeta a graves restricciones que impidan a la otra entidad beneficiarse de sus actividades. Por ejemplo, puede darse el caso que un gobierno extranjero ordene el embargo judicial de los activos operativos de una entidad controlada extranjera. En tales circunstancias, es poco probable que haya control y los procedimientos de consolidación que contempla la presente Norma ya no serían aplicables.

Determinación del control de otra entidad a efectos de la presentación de estados financieros

26. El determinar si una entidad controla a otra a efectos de la presentación de estados financieros es cuestión de juicio profesional en función de la definición de control que figura en la presente Norma y de las circunstancias propias de cada caso. Vale decir, es preciso tener en cuenta la naturaleza de la relación que existe entre las dos entidades. Concretamente, deben tomarse en consideración los dos elementos de la definición de control que figuran en la presente Norma, a saber: el elemento de poder (el poder de regir las políticas financieras y operativas de otra entidad) y el elemento de beneficio

(que representa la facultad de la entidad de control de beneficiarse de las actividades de la otra entidad).

27. Para determinar si existe control, es preciso que la entidad de control se beneficie de las actividades de la otra entidad. Por ejemplo, una entidad puede beneficiarse de las actividades de otra entidad en razón de la distribución de su superávit (como en el caso de dividendos) estando expuesta al riesgo de una posible pérdida. En otros casos, una entidad bien puede no obtener beneficios financieros de la otra pero beneficiarse de su capacidad de ordenar a la otra para que colabore con ella en la consecución de sus objetivos. También existe la posibilidad de que una entidad obtenga beneficios financieros y no financieros de las actividades de otra entidad. Por ejemplo, una empresa pública comercial puede pagar dividendos a la entidad de control, así como permitirle alcanzar algunos de sus objetivos de política social.

El control a efectos de la presentación de estados financieros

28. A efectos de la presentación de estados financieros, el control se deriva del poder de la entidad de regir la política financiera y operativa de otra entidad, no siendo necesariamente un requisito que la entidad sea accionista mayoritario o que tenga otra participación accionaria en la otra entidad. Es preciso que el control pueda ejercerse en el momento, esto es, debe haberse conferido ya ese poder a la entidad por ley o mediante algún acuerdo oficial. El poder de control no puede ejercerse en el momento si, para ser efectivo, es preciso modificar una ley o renegociar acuerdos. Ello ha de distinguirse del hecho que la existencia del poder de control sobre otra entidad no depende de la probabilidad o posibilidad de que pueda ejercerse ese poder.
29. Igualmente, para que haya control no es preciso que la entidad sea responsable de la gestión de las operaciones cotidianas de la otra entidad (ni que participe en ellas). En muchos casos, una entidad puede ejercer su poder de control sobre otra entidad únicamente cuando se incumple o revoca un acuerdo entre la entidad controlada y la entidad que la controla.
30. Por ejemplo, un departamento gubernamental puede tener una participación en la propiedad de una empresa de ferrocarriles que funciona como empresa pública comercial. La empresa de ferrocarriles funciona con autonomía y no depende del gobierno para obtener fondos, si bien ha obtenido capital mediante cuantiosos empréstitos que están garantizados por el gobierno. La empresa de ferrocarriles no ha pagado dividendos al gobierno durante varios años. El gobierno tiene el poder de nombrar y despedir a la mayoría de los funcionarios del órgano rector de la empresa de ferrocarriles. El gobierno nunca ha ejercido el poder de despedir a los funcionarios del órgano rector y se mostraría renuente a

hacerlo debido a la opinión del electorado respecto a la participación del gobierno anterior en las operaciones de la red ferroviaria. En este caso, el poder de control se puede ejercer en el momento pero, dada la relación que existe entre la entidad controlada y la entidad de control, no se ha producido un hecho que justifique que la entidad de control ejerza su poder respecto de la entidad controlada. En consecuencia, existe control porque el poder de controlar es suficiente aunque la entidad de control opte por no ejercerlo.

31. La existencia de poderes legislativos separados no impide de por sí que una entidad sea controlada por otra. Por ejemplo, la oficina de estadística del gobierno suele estar facultada por ley para funcionar en forma independiente del gobierno. Ello significa que puede estar facultada para obtener información y para presentar informes acerca de sus conclusiones sin tener que recurrir al gobierno ni a ningún otro órgano. La existencia de control no exige que una entidad sea responsable de las actividades cotidianas de otra entidad ni de la forma en que la entidad desempeña sus funciones profesionales.
32. El poder de una entidad de regir el proceso de toma de decisiones respecto de las políticas financieras y operativas de otra entidad no basta de por sí para garantizar la existencia de control tal como se define en la presente Norma. Es preciso que la entidad de control esté en condiciones de regir el proceso de toma de decisiones de manera tal que se beneficie de sus actividades, permitiendo, por ejemplo, que la otra entidad funcione con ella como parte de una entidad económica para la consecución de sus objetivos. En consecuencia, quedarán excluidas de las definiciones de “entidad de control” y “entidad controlada” las relaciones que no vayan más allá de la que existe, por ejemplo, entre el encargado de la liquidación de la entidad y la entidad objeto de ella; normalmente quedaría excluida la relación entre prestamista y prestatario. Igualmente, no se consideraría que, a efectos de la presente Norma, un fideicomisario controla el fideicomiso si su relación con el fideicomiso no rebasa las funciones normales de un fideicomisario.

Facultades normativas y de compra

33. Los gobiernos y sus organismos están facultados para regir el comportamiento de muchas entidades mediante el ejercicio de poderes soberanos o legislativos. Las facultades normativas y de compra no constituyen control a los efectos de la presentación de estados financieros. A fin de asegurar que los estados financieros de las entidades del sector público incluyan únicamente los recursos que controlen y de los que pueden beneficiarse, la acepción del término control, a los efectos de la presente Norma, no comprende:

- a) la facultad del poder legislativo de establecer el marco normativo dentro del cual funcionan las entidades y de imponer condiciones o sanciones a sus actividades. Esa atribución no significa que una entidad del sector público controla los activos de esas entidades. Por ejemplo, una agencia que lucha contra la contaminación puede estar facultada para poner término a las actividades de entidades que no cumplan la normativa ambiental. Sin embargo, tal facultad no constituye control porque la agencia en cuestión únicamente tiene la facultad de regular; ni
- b) las entidades que dependen económicamente de una entidad del sector público. Cuando una entidad conserva la facultad discrecional de determinar si obtendrá fondos de una entidad del sector público o realizará actividades con ella, tiene, en última instancia, el poder de regir su propia política financiera y operativa y, por lo tanto, no está controlada por la entidad del sector público. Por ejemplo, un departamento gubernamental puede estar en condiciones de influir en la política financiera y operativa de una entidad que depende de ella para financiarse (como es el caso de una institución de beneficencia) o de una entidad con fines de lucro que dependa económicamente de la actividad comercial que dicho departamento le reporte. En consecuencia, el departamento de gobierno tiene cierto poder en su calidad de comprador pero no el de regir la política financiera y operativa de la entidad.

Cómo determinar si existe control a efectos de la presentación de estados financieros

- 34. Las entidades del sector público pueden crear otras entidades para cumplir alguno de sus objetivos. En algunos casos puede ser evidente que una entidad es controlada, debiendo por lo tanto, ser consolidada; en otros, tal vez no esté tan claro. Los párrafos 35 y 36 imparten orientación para determinar si existe o no control a efectos de la presentación de estados financieros.
- 35. Al evaluar la relación entre dos entidades, se presume que existe control cuando se dan por lo menos una de las siguientes circunstancias de poder y una de las circunstancias relativas al beneficio, a menos que sea evidente que la entidad de control es otra.

Circunstancias relativas al poder

- a) La entidad es, directa o indirectamente por conducto de entidades controladas, propietaria de una participación mayoritaria con poder de voto en la otra entidad.
- b) La entidad tiene la facultad, concedida por la legislación vigente o ejercida en tal marco, de designar o despedir a una mayoría de los miembros del órgano rector de la otra entidad.

- c) La entidad tiene la facultad de emitir la mayoría de los votos que probablemente se han de emitir en una reunión general de la otra entidad o la facultad de regular la emisión de esa mayoría de votos.
- d) La entidad tiene la facultad de emitir la mayoría de votos en reuniones de la junta directiva o del órgano rector equivalente.

Circunstancias relativas al beneficio

- a) La entidad tiene la facultad de disolver a la otra entidad y conservar parte importante de los beneficios económicos residuales o de asumir importantes obligaciones. Por ejemplo, las condiciones relativas al beneficio se cumplen si una entidad es responsable del pasivo residual de otra entidad.
 - b) La entidad tiene la facultad de hacer que la otra entidad proceda con distribuciones de su activo o puede ser responsable de determinadas obligaciones de la otra entidad.
36. De no darse una o más de las circunstancias citadas en el párrafo 35, es probable que los siguientes factores indiquen individual o colectivamente la existencia de control.

Indicadores relativos al poder

- a) La entidad puede vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- b) La entidad puede vetar decisiones del órgano rector de la otra entidad, anularlas o modificarlas.
- c) La entidad puede aprobar la contratación, la reasignación o el cese del personal clave de la otra entidad.
- d) El mandato de la otra entidad está establecido y limitado por ley.
- e) La entidad tiene una “acción de oro”¹ (o su equivalente) en la otra entidad que le confiere el derecho de regir la política financiera y operativa de la otra entidad.

Indicadores relativos al beneficio

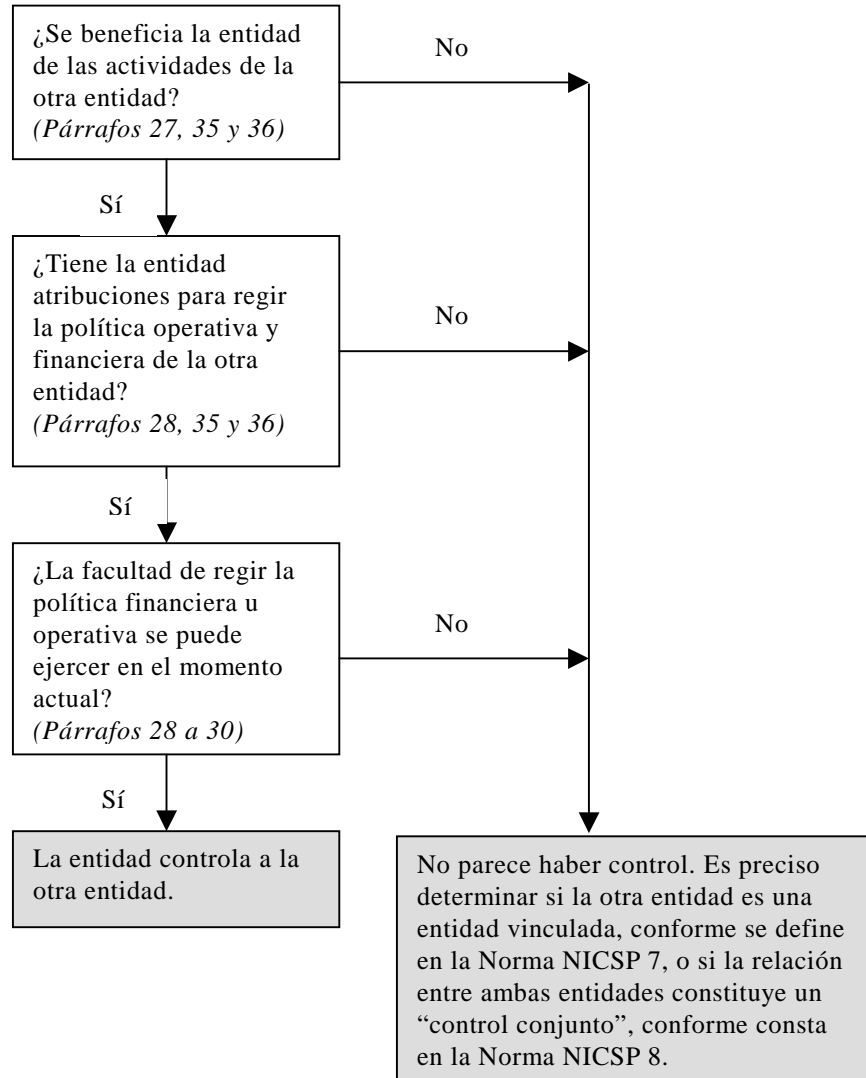
- a) La entidad es propietaria directa o indirecta del activo/patrimonio neto de la otra entidad, manteniendo en todo momento el derecho de acceso a dicho activo/patrimonio neto.
- b) La entidad tiene derecho a una parte considerable del activo/patrimonio neto de la otra entidad en caso de liquidación o de una distribución que no equivalga a una liquidación.
- c) La entidad puede ordenar a la otra entidad que coopere con ella en la consecución de sus objetivos.

¹ Por “acción de oro” se entiende un tipo de acción que confiere al titular atribuciones o derechos especificados que por lo general superan los que normalmente se asocian con la participación accionaria o representación del titular en el órgano rector.

d) La entidad está expuesta al pasivo residual de la otra entidad.

37. En el siguiente diagrama se indican los pasos básicos que entraña la determinación del control de otra entidad, debiendo leerse junto con los párrafos 26 a 36.

Cómo determinar el control de otra entidad a efectos de la presentación de estados financieros



38. A veces, una entidad controlada se excluye de la consolidación cuando sus actividades difieren de las de otras entidades que integran la entidad económica como ocurre, por ejemplo, con la consolidación de empresas públicas comerciales con entidades del sector presupuestario. La exclusión no se justifica por ese motivo por cuanto podría proporcionarse una mejor información consolidando a esas entidades controladas y revelando información adicional en los estados financieros consolidados acerca de las distintas actividades de las entidades controladas. Por ejemplo, mediante información

desglosada se puede explicar la importancia que encierran las distintas actividades de la entidad económica.

Procedimientos de consolidación

39. Al preparar los estados financieros consolidados, los estados financieros de la entidad de control y de las entidades controladas se combinan renglón por renglón, sumando partidas similares del activo, pasivo, activo/patrimonio neto, ingresos y gastos. Para que los estados financieros consolidados presenten información financiera acerca de la entidad económica como si se tratara de una sola entidad, se tienen en cuenta los siguientes pasos:
- a) se eliminan el valor en libros de la inversión de la entidad de control en cada entidad controlada y la parte que corresponde a la entidad de control en el activo/patrimonio neto de cada entidad controlada (la Norma NIC 22 describe el tratamiento contable de cualquier plusvalía resultante);
 - b) se identifica la participación minoritaria en el superávit o déficit neto de las entidades controladas consolidadas correspondiente al período de los estados financieros, ajustándola respecto del superávit o déficit neto de la entidad económica a fin de obtener el superávit o déficit neto atribuible a los propietarios de la entidad de control; y
 - c) se identifican las participaciones minoritarias en el activo/patrimonio neto de las entidades controladas consolidadas, presentándolas en el balance consolidado de la situación financiera en partida separada del pasivo y del activo/patrimonio neto de la entidad de control. Las participaciones minoritarias en el activo/patrimonio neto consisten en:
 - i) el monto a la fecha de la combinación original (la Norma NIC 22 indica cómo calcular ese monto); y
 - ii) la participación de los accionistas minoritarios en las variaciones del activo/patrimonio neto a partir de la fecha de la combinación.
40. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, *Impuestos sobre las ganancias*, imparte orientación acerca de la contabilidad de los impuestos que la entidad de control o las entidades controladas deben pagar en razón de la distribución, a la entidad de control, del superávit retenido en las entidades controladas.
41. ***Los saldos y las operaciones entre entidades que integren la entidad económica deben eliminarse por completo, al igual que las ganancias no realizadas resultantes. Las pérdidas no realizadas***

resultantes de operaciones dentro de la entidad económica deben también eliminarse a menos que no sea posible recuperar el costo.

42. Se eliminan por completo los saldos y las operaciones entre entidades que integren la entidad económica, incluyendo las ventas, transferencias e ingresos reconocidos como consecuencia de una asignación u otra habilitación presupuestaria, los gastos y los dividendos. Se eliminan por completo los superávits no realizados resultantes de operaciones dentro de la entidad económica que estén incluidas en el valor en libros del activo, como por ejemplo inventario y activos fijos. Los déficits no realizados resultantes de operaciones dentro de la entidad económica que se deducen para determinar el valor en libros del activo se eliminan también a menos que no se pueda recuperar el costo. La Norma NIC 12 imparte orientación acerca de la contabilidad de los desfases cronológicos que surgen como consecuencia de la eliminación de superávits y déficits no realizados resultantes de operaciones dentro de la entidad económica.
43. *Cuando los estados financieros utilizados en la consolidación tienen una fecha de cierre distinta, deben hacerse ajustes para reflejar los efectos de las operaciones u otros hechos contables importantes que se hayan producido entre esas fechas y la fecha de los estados financieros de la entidad de control. En cualquier caso, la diferencia entre las fechas de los estados financieros no debe superar tres meses.*
44. Los estados financieros de la entidad de control y de las entidades controladas que se utilizan en la preparación de los estados financieros consolidados tienen por lo general la misma fecha de cierre. Cuando las fechas son distintas, la entidad controlada suele preparar, a efectos de la consolidación, estados a la misma fecha que la entidad económica. Cuando ello no es posible, se pueden utilizar estados financieros que tengan distintas fechas de cierre a condición de que la diferencia no supere tres meses. El principio de la coherencia exige que el período que abarcan los estados financieros y cualquier diferencia en las fechas de los mismos sean iguales de un período a otro.
45. *Los estados financieros consolidados deben prepararse aplicando políticas contables uniformes para operaciones y otros hechos contables similares en circunstancias semejantes. De no ser posible aplicar políticas contables uniformes (con excepción de las bases contables) al preparar los estados financieros consolidados, esa circunstancia debe revelarse junto con la proporción de las partidas de los estados financieros consolidados a la que se han aplicado las políticas contables diferentes.*

46. Si un integrante de la entidad económica utiliza políticas contables distintas de las adoptadas en los estados financieros consolidados para operaciones y hechos contables similares en circunstancias semejantes, deben hacerse los ajustes del caso en los estados financieros al utilizarlos para la preparación de los estados financieros consolidados.
47. El superávit o déficit neto de una entidad controlada se incluye en los estados financieros consolidados a partir de la fecha en que el control se hace efectivo. El superávit o déficit de las actividades operativas de una entidad controlada enajenada se incluye en el estado consolidado de desempeño financiero hasta la fecha de la enajenación, que es la fecha en que la entidad de control deja de tener control respecto de la entidad controlada. La diferencia entre el producto de la enajenación de la entidad controlada y el valor en libros de sus activos menos los pasivos a la fecha de la enajenación se contabiliza en el estado consolidado de desempeño financiero como superávit o déficit neto de la enajenación de la entidad controlada. A fin de garantizar que los estados financieros sean comparables de un período contable al siguiente, suele proporcionarse información complementaria acerca del efecto de la adquisición y enajenación de entidades controladas en la situación financiera a la fecha de los estados financieros y los resultados del período al que corresponden los estados, así como de los montos correspondientes al período anterior.
48. A partir de la fecha en que deje de cumplir los criterios de la definición de entidad controlada y no se convierta en entidad vinculada, según la definición que figura en la Norma NICSP 7, o en entidad sometida a control conjunto, según la definición de la Norma NICSP 8, la entidad debe contabilizarse como una inversión. La Norma NIC 39 imparte orientación acerca de la contabilidad de inversiones.
49. El valor en libros de la inversión a la fecha en que deja de ser una entidad controlada se considera como un costo a partir de entonces.
- 50. *Las participaciones minoritarias deben presentarse en el balance consolidado de la situación financiera en partida separada del pasivo y del activo/patrimonio neto de la entidad de control. Las participaciones minoritarias en el superávit o déficit neto de la entidad económica también deben presentarse por separado.***
51. Las pérdidas aplicables a la minoría en una entidad controlada consolidada pueden superar la participación minoritaria en el activo/patrimonio neto de la entidad controlada. El excedente y cualquier pérdida adicional aplicable a la minoría se imputan a la participación mayoritaria salvo en la medida en que la minoría tenga la obligación vinculante de resarcir las pérdidas y esté en condiciones de hacerlo. Si posteriormente la entidad controlada registra un superávit, éste se asigna a

la participación mayoritaria hasta que la participación mayoritaria recupere la porción de las pérdidas absorbidas previamente que correspondían a la minoría.

52. Si una entidad controlada ha emitido acciones preferentes acumuladas que han sido suscritas por terceros ajenos a la entidad económica, la entidad de control calculará la parte que le corresponde en el superávit y en las pérdidas tras hacer un ajuste por concepto de los dividendos preferentes de la entidad controlada, independientemente de que los dividendos se hayan o no declarado.

Contabilidad de entidades controladas en los estados financieros individuales de la entidad de control

53. *Las entidades controladas incluidas en los estados financieros consolidados deben ser contabilizadas en los estados financieros individuales de la entidad de control:*
- a) *aplicando el método de la equivalencia patrimonial descrito en la Norma NICSP 7, o*
 - b) *como inversión.*
54. *Las entidades controladas excluidas de la consolidación deben contabilizarse como inversiones en los estados financieros individuales de la entidad de control.*
55. Las normas nacionales o internacionales de contabilidad imparten orientación acerca de la contabilidad de inversiones.
56. En muchos países, la entidad de control presenta estados financieros individuales en cumplimiento de requisitos legales o de otra naturaleza.

Información a revelar

57. *Además de la información exigida con arreglo al párrafo 16, debe revelarse la siguiente información:*
- a) *en los estados financieros consolidados, una lista de las entidades controladas importantes, incluyendo el nombre, la jurisdicción en la que funciona (cuando sea distinta de la de la entidad de control), el porcentaje de la participación en la propiedad y, cuando la participación sea en forma de acciones, la proporción del poder de voto del que sea titular (únicamente si difiere de la participación proporcional en la propiedad);*
 - b) *en los estados financieros consolidados, cuando sea aplicable:*
 - i) *las razones para no consolidar a una entidad controlada;*
 - ii) *el nombre de cualquier entidad controlada en la que la entidad de control tenga una participación en la propiedad o derechos de voto equivalentes al 50%, junto con una explicación de la forma en que existe el control;*

- iii) el nombre de cualquier entidad en la cual la participación en la propiedad supere el 50% pero que no sea una entidad controlada, junto con una explicación de la razón por la cual no existe control; y*
- iv) el efecto de la adquisición y enajenación de entidades controladas en la situación financiera a la fecha de los estados financieros, los resultados del período que abarcan los estados financieros y en los montos correspondientes del período anterior; y*
- c) en los estados financieros individuales de la entidad de control, una descripción del método empleado para contabilizar entidades controladas.*

Disposiciones de transición

58. *Las entidades no están obligadas a cumplir el requisito contemplado en el párrafo 41, relativo a la eliminación de los saldos y operaciones entre entidades integrantes de la entidad económica en períodos que se inicien en una fecha que esté dentro de un plazo de tres años a partir de la fecha en que se adopte por primera vez la presente Norma.*
59. Las entidades de control que adopten la presente Norma pueden tener muchas entidades controladas, produciéndose entre ellas un número importante de operaciones. En consecuencia, puede resultar difícil identificar algunas operaciones y saldos que deban eliminarse a efectos de preparar los estados financieros consolidados de la entidad económica. Por esta razón, el párrafo 58 contempla la exención del requisito de eliminar totalmente los saldos y las operaciones entre entidades que conforman la entidad económica.
60. *Las entidades que apliquen la disposición de transición que figura en el párrafo 58 deben revelar que no se han eliminado todos los saldos y operaciones entre las entidades que integran la entidad económica.*

Fecha de entrada en vigor

61. *La presente Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público entrará en vigor para los estados financieros anuales que cubran períodos que se inicien el 1 de julio de 2001 o con posterioridad a esa fecha. Se recomienda aplicarla incluso antes de esa fecha.*
62. Cuando a efectos de la presentación de informes financieros una entidad adopte el método contable de acumulación, según se define en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, con posterioridad a la fecha de entrada en vigor citada, la presente Norma será aplicable a los estados financieros anuales de la entidad correspondientes a los períodos que comiencen en la fecha de la adopción de ese método o con posterioridad a ella.

Comparación con la Norma NIC 27

La Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 6, *Estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladas*, se ha tomado básicamente de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 27, *Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias*. Las principales diferencias entre las Normas NICSP 6 y NIC 27 son las siguientes:

- Se han incluido en la Norma NICSP 6 comentarios adicionales a los que figuran en la Norma NIC 27 a fin de aclarar la aplicabilidad de las Normas a la contabilidad de entidades del sector público.
- La Norma NICSP 6 emplea una terminología distinta en algunos casos de la de la Norma NIC 27. Los ejemplos más importantes se refieren al empleo en la Norma NICSP 6 de los términos "entidad", "estado de desempeño financiero", "balance de la situación financiera" y "activo/patrimonio neto". Los términos equivalentes en la Norma NIC 27 son "empresa", "estado de ingresos", "balance general" y "capital".
- La Norma NICSP 6 contiene una serie de definiciones de términos técnicos diferente a la que figura en la Norma NIC 27 (párrafo 8).
- La Norma NICSP 6 incluye una disposición de transición que autoriza a las entidades a no eliminar todos los saldos y operaciones entre entidades integrantes de la entidad económica en los períodos financieros que se inicien en una fecha que esté dentro de un plazo de tres años a partir de la fecha en que se adopte por primera vez la presente Norma.