



Por favor, tenga en cuenta que el idioma original de este documento es el inglés, y que cualquier traducción que no sea al inglés se ha generado utilizando un software de traducción automática. Esperamos que esto ayude al compromiso y la comprensión, pero reconocemos que puede haber imprecisiones en el proceso de traducción.

# Grupo de Asesoramiento Técnico

## Documento temático

PUNTO DEL ORDEN DEL DÍA: TAGED07-0 4

28 de junio de 2022 - En línea

## Secciones 3-7 - Presentación de los estados financieros

Resumen	Este documento busca comentarios sobre el texto propuesto para las secciones 3-7 del INPAG.
Propósito/Objetivo del documento	Solicitar la opinión de los miembros del GAT sobre el texto propuesto para la Sección 3 <i>Presentación de los estados financieros</i> ; Sección 4 <i>Estado de situación financiera</i> ; Sección 5 <i>Estado de ingresos y gastos</i> ; Sección 6 <i>Estado de cambios en el patrimonio neto</i> ; y Sección 7 <i>Estado de flujos de efectivo</i>
Otros elementos de apoyo	Ninguno
Preparado por	Paul Mason y Karen Sanderson
Acciones para esta reunión	<u>Comentarios</u> sobre los borradores de las secciones <u>Asesorar</u> sobre si se requiere alguna orientación adicional

# Grupo de Asesoramiento Técnico

## Secciones 3-7 - Presentación de los estados financieros

### 1. Antecedentes

- 1.1 Los estados financieros se han incluido como tema prioritario para la fase 1 de la Guía. El formato de los estados financieros formó parte del documento de consulta. En su reunión de mayo de 2022, el GAT recibió información sobre las respuestas recibidas.
- 1.2 Este documento abarca el formato de los estados financieros. Las propuestas de este documento reflejan los comentarios al documento de consulta y las discusiones del GAT sobre dichos comentarios en la reunión de mayo de 2022.
- 1.3 Las propuestas para las notas a los estados financieros y las políticas contables, las estimaciones y los errores se tratan en el punto del orden del día TAGED07-03.
- 1.4 Como se ha señalado anteriormente, el INPAG incorpora directamente las Secciones de la Norma NIIF para las PYMES cuando no existe ninguna razón específica del sector de las OSFL para realizar algún cambio. Cuando las cuestiones de información financiera específicas de las OSFL no hayan sido tratadas de forma exhaustiva o adecuada en la actual Norma NIIF para las PYMES, o cuando no exista ninguna Sección relacionada, el INPAG podrá realizar un cambio en la Norma NIIF para las PYMES.
- 1.5 Para ayudar a los miembros del GAT a comprender dónde se ha incorporado directamente el texto de la Norma NIIF para las PYME o ha sido objeto de cambios, se está utilizando el siguiente enfoque:

Color del texto	Explicación
Negro	Texto original de la norma NIIF para PYMES
<del>Tachado en rojo</del>	Supresión de texto dentro del texto original de la NIIF para las PYMES

Verde	Sólo cambio de terminología
Púrpura	Texto procedente de las normas IFRS
Azul	Texto original de INPAG
<u>Subrayado azul</u>	Texto procedente de las normas IPSAS

- 1.6 Además del texto propuesto del Borrador de Exposición relativo a cada Sección, cualquier orientación de aplicación e implementación relacionada y sus Bases de Conclusión asociadas, un documento adicional mapea la Sección de la Norma *NIIF para PYMES* a la Sección propuesta del INPAG.
- 1.7 En el anexo A se incluye una lista de consejos y solicitudes anteriores relacionados con el tema.

## 2. Cuestiones que afectan a más de un estado financiero

- 2.1 Para desarrollar estados financieros que satisfagan las necesidades de las OSAL y de sus partes interesadas, se proponen algunas modificaciones a los requisitos de la Norma *NIIF para las PYME*. Estas modificaciones reflejan una serie de cuestiones, algunas de las cuales afectarán a más de un estado financiero. Estas cuestiones se analizan a continuación.

### *Ingresos y fondos restringidos y no restringidos*

- 2.2 En el documento de consulta se debatió la separación de los fondos restringidos de los no restringidos, y este enfoque recibió el apoyo general de las partes interesadas. En el documento presentado en la última reunión del GAT, se propuso que se exigiera como mínimo la presentación separada de los ingresos y gastos, del patrimonio neto (y de los cambios en el patrimonio neto) para los agregados de los fondos restringidos y no restringidos. La misma propuesta se presentó al GAP. Ambos órganos estuvieron de acuerdo con este enfoque.
- 2.3 Para avanzar en este sentido, debemos acordar qué entendemos por restringido y, en consecuencia, qué se entiende por no restringido. La NICSP 23 - *Ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación* utiliza las definiciones del cuadro 1 que figura a continuación.

Cuadro 1 - Definiciones de la IPSAS 23 relacionadas con las restricciones

Término	Definición
Condiciones de los activos transferidos	Estipulaciones que especifican que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporados al activo deben ser consumidos por el receptor según lo especificado o los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deben ser devueltos al cedente.
Restricciones a los activos transferidos	Estipulaciones que limitan o dirigen los fines para los que puede utilizarse un activo transferido, pero no especifican que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deban devolverse al cedente si no se utilizan según lo especificado
Estipulaciones sobre los activos transferidos	términos en leyes o reglamentos, o un acuerdo vinculante, impuesto sobre el uso de un activo transferido por entidades externas a la entidad informante.

- 2.4 El IPSASB se encuentra actualmente en proceso de actualización de sus normas relativas a los ingresos sin contraprestación y a los gastos de transferencia. Este trabajo ha creado un debate sobre la naturaleza del acuerdo que debe existir para considerar que un activo está efectivamente restringido. El IPSASB se está alejando de la consideración de las obligaciones de rendimiento para los acuerdos de cumplimiento, donde el debate ha girado en torno a lo que constituye un acuerdo (legal o de otro tipo) y a la consideración de si el acuerdo incluye derechos y obligaciones específicos que son exigibles por medios legales (o equivalentes).
- 2.5 La *Declaración de Prácticas Recomendadas* del Reino Unido para organizaciones benéficas, que adopta la contabilidad de fondos, ofrece una visión alternativa sobre las restricciones. Las definiciones que figuran a continuación están vinculadas a la ley de fideicomisos del Reino Unido.  
*Los fondos restringidos pueden ser fondos de dotación o de ingresos restringidos, según la naturaleza de la restricción. .... Los recursos (el activo y el pasivo) de cada fondo restringido se conservan y mantienen por separado de otros fondos. Esto es en reconocimiento de las circunstancias en las que los recursos fueron recibidos originalmente, y/o las restricciones de ese fondo que determinan la forma en que esos recursos deben ser tratados posteriormente".*

*'Fondo no restringido es un término legal para los recursos no gastados que mantiene una organización benéfica en fideicomiso, que comprende dinero y otros activos que pueden ser utilizados para cualquiera de los objetivos benéficos de la organización. El uso de los fondos no restringidos no está restringido a ningún objetivo benéfico concreto de la organización benéfica'.*

- 2.6 En la sección 2 del INPAG, que abarca los conceptos y los principios generales, actualmente describimos los fondos restringidos y no restringidos de la siguiente manera.

*Los fondos restringidos son establecidos por la OSAL debido a una financiación impuesta externamente u otro acuerdo legal que requiere que sean gastados, invertidos o retenidos por la OSAL para un propósito específico. El incumplimiento de estos acuerdos de financiación u otros acuerdos legales impuestos desde el exterior suele obligar a la OSAL a devolver los recursos financieros a quienes los proporcionaron. La OSAL también puede enfrentarse a la censura de los reguladores por el mal uso de los fondos restringidos, incluyendo la pérdida de los privilegios reguladores y otros privilegios financieros.*

*Por el contrario, los fondos no restringidos se describen como aquellos que están libremente disponibles para ser utilizados para cualquiera de los fines de la OSAL. La OSAL puede designar internamente estos fondos para un fin específico, pero no existe ninguna financiación impuesta externamente ni ningún otro acuerdo legal que obligue a utilizarlos para este fin.*

- 2.7 En este documento, las cuestiones que se abordan se refieren a las partidas/formato que podrían presentarse en los estados financieros. Las propuestas detalladas sobre la contabilización de los ingresos y fondos restringidos y no restringidos se desarrollarán como parte de los temas sobre los ingresos no procedentes de la bolsa y los gastos de las subvenciones que se incluirán en el Borrador de Exposición 2. Se han proporcionado definiciones para ayudar a informar el debate sobre la presentación.

**Pregunta 1:** Desde el punto de vista de una OSAL, ¿cuáles son las opiniones de los miembros del GAT sobre lo que se entiende por restringido?  
¿Qué operaciones esperarían ver dentro de los ingresos, gastos y activos netos restringidos?

**Pregunta 2:** ¿Debe la presentación obligatoria en los estados primarios incluir los ingresos, gastos y reservas "restringidos" o sólo las reservas?

### *Equidad*

- 2.8 Los fondos propios son un término que se utiliza en las normas con fines de lucro y que también se incluye en las normas que deben utilizar las entidades del sector público. Los fondos propios se definen en las normas con fines de lucro como la participación residual en los activos de la entidad tras deducir los pasivos. Esto incluirá elementos que no se ajustan a la definición de pasivo, como el capital social, y también incluirá los beneficios retenidos y las reservas, por ejemplo, la reserva de revalorización (a veces llamada superávit de revalorización).
- 2.9 Las normas para el sector público reconocen que algunas entidades pueden tener capital social y utiliza el término activos netos/patrimonio neto como un término equivalente a la sección "patrimonio neto" del balance de los estados financieros con fines de lucro. La NICSP 1 - *Presentación de los estados financieros* utiliza el término y define los activos netos/patrimonio neto como el capital aportado, el superávit o déficit acumulado, las reservas y las participaciones no controladoras.
- 2.10 Las organizaciones sin ánimo de lucro tendrán una variedad de estructuras legales diferentes. Algunas pueden ser entidades incorporadas, fideicomisos o diversas formas de entidades no incorporadas. Es posible que algunas entidades que se ajusten a la definición de OSAL utilizando las características anteriormente comentadas tengan alguna forma de derecho de participación en la organización, ya sea por su constitución histórica o por la legislación/regulación específica de la jurisdicción. Sin embargo, no está claro cuán común será esto.
- 2.11 La secretaría del proyecto propone actualmente denominar "**activos netos**" a la sección equivalente en los estados financieros de las ONL, que comprende el capital aportado y el superávit o déficit acumulado, dividido entre restringido y no restringido, las reservas y las participaciones no controladoras (por ejemplo, una participación minoritaria en una entidad creada para apoyar a varias organizaciones sin ánimo de lucro). El capital aportado incluiría todas las formas de derechos sobre el capital, incluidas las acciones que se hayan emitido.

- 2.12 En este documento sólo se considera cómo deben presentarse esas partidas en los estados financieros; la terminología que debe utilizarse y las partidas que formarán el capital aportado se abordan en el desarrollo de la sección 2.

**Pregunta 3:** ¿Cuáles son las opiniones de los miembros del GAT sobre el término "capital social" y la frecuencia con que las acciones o el capital aportado forman parte de los estados financieros de una OSAL? ¿Qué formas podría adoptar el capital aportado? ¿Existen otros factores a tener en cuenta?

### 3. Sección 3 *Presentación de los estados financieros*

- 3.1 La sección 3 explica la presentación justa de los estados financieros, lo que exige el cumplimiento del INPAG y lo que es un conjunto completo de estados financieros. La mayoría de las actualizaciones de la sección 3 se refieren a la terminología y al uso de un lenguaje específico para las OSAL.
- 3.2 El área principal en la que el INPAG se aparta de los requisitos de la Norma *NIF para PYMES* es en la especificación del conjunto completo de estados financieros.
- 3.3 En la última reunión del CTC, la Secretaría propuso un Estado de ingresos y gastos que sumaría el superávit o el déficit. Otros cambios en los activos netos se presentarían en un Estado de cambios en los activos netos separado. Esta propuesta se ha llevado adelante en el desarrollo de esta sección y de las secciones 5 (Estado de ingresos y gastos) y 6 (Estado de cambios en el patrimonio neto).
- 3.4 Este enfoque pretende hacer hincapié en las cifras clave que se espera que sean más relevantes para los usuarios de los estados financieros de una OSAL. En las conversaciones con los donantes, la opinión que está surgiendo es que las cifras que tienen mayor importancia son el total de ingresos y gastos y el alcance de las reservas no restringidas, que muchos ven como un indicador de resistencia.
- 3.5 La información fuera del superávit o del déficit será importante para algunos usuarios de los estados financieros de una OSAL. En consecuencia, el diseño del Estado de cambios en el patrimonio neto tiene por objeto garantizar que la información que se presentaría en otro resultado global con arreglo a la Norma



*NIIF para las PYME* sea fácilmente identificable. Esto se discute con más detalle en la sección 6 más adelante.

- 3.6 Se ha elaborado una guía de aplicación para complementar los requisitos de la sección 3, que abarca:
- Objetivos de los estados financieros;
  - Denominación y presentación de los estados financieros;
  - Cumplimiento del INPAG;
  - Empresa en marcha;
  - Coherencia; y
  - Materialidad y agregación.
- 3.7 La Guía de Aplicación que cubre el cumplimiento de la INPAG aborda las divulgaciones y declaraciones que deben hacer las OSFL que están en transición hacia el pleno cumplimiento de la INPAG.
- 3.8 La Guía de Implementación propuesta comprende los estados financieros ilustrativos (incluyendo presentaciones alternativas de algunos estados) y una tabla de requisitos de presentación y divulgación (que puede utilizarse como lista de comprobación). Éstos se basan en sus equivalentes en la Norma *NIIF para PYMES*, actualizados cuando es necesario por las modificaciones introducidas en las secciones de los estados financieros propuestos.
- 3.9 En algunos casos, los estados financieros ilustrativos están incompletos. Esto se debe a que algunas partidas sólo podrán finalizarse una vez que se hayan completado otras secciones, por ejemplo, la sección de análisis de gastos. Del mismo modo, la tabla de requisitos de presentación y divulgación sólo podrá completarse una vez que se hayan determinado las notas de divulgación de cada sección.
- 3.10 La necesidad de completar los estados financieros ilustrativos y el cuadro de requisitos de presentación y divulgación en una fecha posterior se pondrá de relieve en la ED1. La ED3 solicitará comentarios sobre un conjunto actualizado y completo de estados financieros ilustrativos y cuadro de requisitos de presentación y divulgación.
- 3.11 Los fundamentos de las conclusiones explican la justificación del enfoque adoptado para elaborar los estados financieros. Hay una cierta duplicación (limitada) de contenido con los fundamentos de las conclusiones para cada



estado financiero. Este enfoque se ha adoptado para permitir que cada sección sea independiente.

- Pregunta 4:** ¿Apoya el CTC la adopción de un Estado de ingresos y gastos que totalice el superávit o el déficit, con información adicional presentada en el Estado de cambios en el Patrimonio Neto?
- Pregunta 5:** ¿Apoya el CTC el enfoque de la Guía de Aplicación y la Guía de Implementación (por ejemplo, incluyendo presentaciones alternativas de algunos estados financieros)?
- Pregunta 6:** ¿Tiene el GAT algún comentario adicional sobre la redacción de la sección 3 del INPAG?

#### 4. Sección 4 *Estado de la situación financiera*

- 4.1 Las revisiones del estado de situación financiera propuestas en la ED1 son limitadas. Cualquier actualización se ha limitado a la terminología; al uso de un lenguaje específico para las OSFL; y a las modificaciones para reflejar las revisiones de los elementos definidos en la sección 2 y en otras partes de los estados financieros (por ejemplo, para informar de los fondos restringidos por separado de los no restringidos en la sección de activos netos del estado).
- 4.2 Al introducir la información separada de los fondos restringidos y no restringidos, se ha suprimido la referencia a los superávits o déficits acumulados o a los beneficios retenidos, ya que los fondos restringidos y no restringidos son en realidad una asignación de los superávits y déficits acumulados.
- 4.3 Se ha desarrollado una guía de aplicación que cubre los fondos restringidos y no restringidos; la distinción entre corriente y no corriente; la secuencia de la información; y la información que debe presentarse en el estado de situación financiera o en las notas a los estados financieros.
- 4.4 Los estados financieros ilustrativos (incluidos en la Guía de aplicación de la sección 3) presentan dos formatos para el estado de situación financiera: una presentación vertical y una presentación horizontal. Éstos son sólo para fines ilustrativos; la Guía propuesta, en consonancia con la Norma *NIF para las PYME*, no especifica un formato preferido ni el orden de las partidas.

**Pregunta 7:** ¿Tiene el GAT algún comentario sobre la redacción de la sección 4 del INPAG?

**Pregunta 8:** ¿Está de acuerdo el CTC en que los superávits y déficits acumulados no son una cifra importante y no es necesario mencionarlos específicamente en la redacción de la sección 4?

## 5. Sección 5 *Estado de ingresos y gastos*

- 5.1 La sección 5 establece los requisitos para el estado de ingresos y gastos. Esta sección se basa en la Sección 5, Estado de *resultado global* y *cuenta de resultados* de la Norma *NIIF para las PYMES*, adaptada para reflejar el uso de un estado de ingresos y gastos que totalice el superávit o el déficit, como se ha descrito anteriormente.
- 5.2 Como consecuencia de la adopción del Estado de ingresos y gastos, se han realizado las siguientes revisiones de los requisitos de la Norma *NIIF para las PYME*:
- Se elimina la opción de presentar un único estado del resultado global o una cuenta de resultados y un estado del resultado global por separado;
  - Las partidas que forman parte de otros ingresos globales se reubican en el estado de cambios en los activos netos (véase la sección 6);
  - Los ingresos y gastos restringidos se presentan en columnas separadas;
  - Los ingresos por subvenciones y donaciones de activos no corrientes se presentan por separado de otros ingresos por subvenciones y donaciones;
  - El texto sobre el análisis de los gastos (que abarca las clasificaciones basadas en la naturaleza o la función de los gastos) será sustituido por las orientaciones sobre la clasificación de los gastos que se publicarán en la ED3;
  - El superávit o déficit de los gastos de explotación se presenta por separado de otras partidas de superávit o déficit (participación en el superávit o déficit de las empresas asociadas; ganancias o pérdidas por enajenación de activos; ganancias y pérdidas no realizadas por diferencias de cambio; y ganancias y pérdidas no reconocidas por ajustes del valor razonable).
  - Se ha elaborado una guía de aplicación.
- 5.3 Los estados financieros ilustrativos (incluidos en la Guía de Implementación de la Sección 3) presentan dos formatos para el estado de ingresos y gastos: uno que presenta los ingresos seguidos de los gastos; el otro que presenta los

gastos financiados por los ingresos. Éstos son sólo a título ilustrativo; la Guía propuesta, en consonancia con la Norma *NIIF para las PYME*, no especifica un formato preferido ni el orden de las partidas.

- Pregunta 9:** ¿Apoya el CTC la presentación por separado de los ingresos por subvenciones y donaciones de activos no corrientes en el estado de ingresos y gastos?
- Pregunta 10:** ¿Apoya el CTC la adopción de un subtotal de superávit o déficit de las actividades de explotación, con otras ganancias o pérdidas presentadas debajo de esta línea?
- Pregunta 11:** ¿Tiene el GAT algún comentario adicional sobre la redacción de la sección 5 del INPAG?

## 6. Sección 6 *Estado de cambios en los activos netos*

- 6.1 La sección 6 de la INPAG establece los requisitos para el Estado de cambios en el patrimonio neto. Esto sustituye a los requisitos de la Sección 6 *Estado de cambios en el patrimonio neto y estado de resultados y ganancias acumuladas* de la Norma *NIIF para PYMES*.
- 6.2 Se presentan los componentes individuales de los activos netos, incluyendo los fondos restringidos y los fondos no restringidos.
- 6.3 El estado de cambios en el patrimonio neto incluye los siguientes subtotales:
- Reajustes del saldo inicial (cambios en la política contable, corrección de errores);
  - Total de ingresos y gastos del periodo (superávit o déficit, ingresos y gastos reconocidos directamente en el activo neto - equivalente al total de ingresos globales);
  - Transferencias entre fondos (por ejemplo, entre fondos restringidos y no restringidos);
  - Cambios en el capital aportado (capital aportado recibido y distribuido; y
  - Cualquier otro cambio en los activos netos.
- 6.4 La Secretaría no considera que se requiera una Guía de Aplicación para la Sección 6. Los estados financieros ilustrativos (incluidos en la Guía de Aplicación de la Sección 3) presentan un formato único para el estado de cambios en el patrimonio neto.

**Pregunta 12:** ¿Tiene el GAT algún comentario sobre la redacción de la sección 6 del INPAG?

## 7. Sección 7 Estado de flujos de efectivo

- 7.1 En la ED1 no se proponen revisiones importantes del Estado de flujos de efectivo. Cualquier actualización se ha limitado a la terminología; al uso de un lenguaje específico para las OSFL; y a las modificaciones para reflejar las revisiones en otras partes de los estados financieros (por ejemplo, para informar de las subvenciones restringidas por separado de las no restringidas, y para informar de las subvenciones para activos no corrientes dentro de las actividades de inversión). En consecuencia, el fondo de esta sección se ha sombreado en gris claro para mostrar que no se ha revisado en su totalidad.
- 7.2 La Guía propuesta mantiene la opción de utilizar el método directo o el método indirecto para preparar el Estado de flujos de efectivo. Es probable que el método directo produzca información más útil para los usuarios de los estados financieros y que tenga un vínculo más estrecho con los informes de los donantes o de los proyectos que se elaboren para etapas posteriores del proyecto IFR4NPO. Sin embargo, es probable que el método indirecto sea más sencillo de aplicar y, por lo tanto, la Secretaría no considera que sea apropiado eliminar una opción permitida en la Norma *NIIF para las PYME*.
- 7.3 La Secretaría no considera que se requiera una Guía de Aplicación para la Sección 7. Los estados financieros ilustrativos (incluidos en la Guía de Aplicación de la Sección 3) presentan dos formatos para el estado de flujos de efectivo: el método directo y el método indirecto.

**Pregunta 13:** ¿Tiene el GAT algún comentario adicional sobre la redacción de la sección 7 del INPAG?



## Anexos

Anexo A	Preguntas y solicitudes anteriores
Anexo B	Sección 3 - Presentación de los estados financieros
Anexo C	Sección 4 - Estado de situación financiera
Anexo D	Sección 5 - Estado de ingresos y gastos
Anexo E	Sección 6 - Estado de cambios en el patrimonio neto
Anexo F	Sección 7 - Estado de flujos de efectivo

Junio de 2022

## Anexo A

### Registro de consejos y solicitudes

Fecha	Solicita	Estatus	Notas
04/05/2022	Incluir un marcador de posición en el DE1 sobre los comparativos y considerar para temas específicos en los DE posteriores.	En curso	Borrador con comparativas, pregunte como SMR
04/05/2022	Incluir un marcador de posición en la ED1 sobre el uso de notas de divulgación y considerar para temas específicos en ED posteriores	En curso	En la ED1 se señala que los requisitos de divulgación detallados estarán en los temas individuales

Fecha	Consejo	Notas (si las hay)
04/05/2022	El nombre propuesto del estado como Estado de ingresos y gastos funciona, pero puede no conciliarse intuitivamente con la propuesta de tener el superávit/déficit como una línea de información clave.	Tomo nota, lo consideraré cuando se redacte la sección
04/05/2022	Permitir que los preparadores nombren la declaración según convenga proporcionará la capacidad de comunicar a las partes interesadas, siempre que no sea engañoso	En consonancia con el párrafo 3.22 de la NIIF para las PYME, incorporará
04/05/2022	Estamos de acuerdo en que, en general, los ingresos no deberían poder aplazarse. Se necesita claridad sobre la línea entre los ingresos con restricciones y los ingresos con limitaciones al considerar el aplazamiento. Se señala que una cuestión específica para comentar en la ED1 apoyará el desarrollo de material para los ingresos sin contraprestación en la ED2.	Anotado

04/05/2022

Precaución al tomar la decisión de no incluir los comparativos ahora. Los comparativos son importantes para los usuarios. Habrá que seguir debatiendo sobre los niveles generales de divulgación.

Como en el caso anterior