



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 de la cuestión

PUNTO DEL ORDEN DEL DÍA: TAGED07-05

28 de junio de 2022 - En línea

Sección 9 - Estados financieros consolidados y separados

Resumen	En este documento se exponen las propuestas de revisión de la Sección 9 del INPAG - Estados financieros consolidados y separados, como resultado del asesoramiento y las peticiones recibidas en la reunión de abril de 2022.
Propósito/Objetivo del documento	Proporcionar al GAT propuestas para la dirección de una serie de áreas técnicas para los estados financieros consolidados y separados de la Sección 9 del INPAG y obtener comentarios sobre estas propuestas.
Otros elementos de apoyo	N/A
Preparado por	Steven Cain
Acciones para esta reunión	Para el TAG a: <ul style="list-style-type: none">• <u>Asesorar</u> sobre la dirección propuesta para una serie de áreas técnicas tras el debate previo con el GAT• <u>Comentario</u> sobre la redacción propuesta hasta la fecha

Grupo de Asesoramiento Técnico

Sección 9 - Estados financieros consolidados y separados

1. Antecedentes

- 1.1 En sus reuniones de abril de 2022, el GAT recibió los comentarios del documento de consulta asociado a la sección 9 - Estados financieros consolidados y separados del INPAG.
- 1.2 Al responder al documento de consulta, los encuestados no tuvieron una opinión clara sobre la alternativa de progreso. Hubo una respuesta bastante uniforme en cuanto a la alineación con la NIIF 10 y a la continuación del enfoque pragmático de la NIIF para las PYME. Aunque la propuesta es que la Norma NIIF para PYMES se alinee con la NIIF 10, las simplificaciones que existen actualmente y que proporcionan un enfoque más pragmático pueden continuar.
- 1.3 El GAT apoyó en sus comentarios la alineación con la NIIF 10 y el GAP apoyó un enfoque pragmático, pero también vio el valor de un enfoque basado en principios que apoyara el uso del juicio.
- 1.4 En el anterior documento del GAT, la Secretaría planteó una cuestión sobre la presunción refutable en la Norma NIIF para *PYMES* y si ésta debería continuar o ser diferente en el INPAG. Se llevará a cabo un trabajo adicional una vez que esté claro si la presunción refutable continuará, y la forma de ésta en la Norma NIIF para *PYMES* revisada.
- 1.5 Al preparar los primeros borradores del texto del INPAG, la Secretaría ha tenido en cuenta dos aspectos destacados en los debates previos con el GAT. En primer lugar, la base conceptual de por qué las OSAL consolidan y la finalidad de la consolidación para considerar lo que ello significa para el control. En segundo lugar, la aplicación de la NIIF 10, en particular en las relaciones y formas jurídicas más matizadas de las OSAL.
- 1.6 Al considerar el primero de ellos, la base conceptual de la consolidación, se recuerda al GAT que la consolidación no forma parte de la fase 1 de IFR4NPO. Al tiempo que considera los puntos planteados, la Secretaría pretende mantener el enfoque en lo que es necesario en el contexto de los asuntos relacionados con la entidad informante como parte de esta fase del proyecto.

2. Cuestiones técnicas y dirección propuesta

- 2.1 En el contexto de las organizaciones con ánimo de lucro, el propósito de adquirir el control de otra entidad o de establecer otra entidad como parte de un grupo económico de empresas es, en última instancia, generar un rendimiento financiero para distribuirlo entre los proveedores de capital de riesgo. En el caso de las OSFL pueden surgir cuestiones contextuales similares, ya que comercian para generar flujos de caja que respalden la capacidad de emprender actividades en beneficio social.
- 2.2 Tanto las organizaciones con ánimo de lucro como las no lucrativas pueden invertir en otras empresas para generar un rendimiento o tener una participación en actividades conjuntas o tener una participación minoritaria en una empresa. Estas actividades de colaboración en un contexto lucrativo están asociadas a participaciones de capital y a una relación contractual formal. Por el contrario, las ONL, debido a sus fines más amplios, suelen colaborar con otras ONL de forma cooperativa y no contractual para promover sus fines. Estos acuerdos de colaboración más informales, que pueden no estar definidos por contratos formales o participaciones de capital, pueden no entrar fácilmente en el enfoque establecido en la NIIF10 *-Estados financieros* consolidados.
- 2.3 Además, en el caso de las ONL, no todas las transacciones que dan lugar a flujos de caja (ingresos) son contractuales y no todas las obligaciones contractuales se realizan a valor de mercado. En algunos casos, los bienes o servicios se suministran a una contraprestación inferior a la del mercado o por una contraprestación nominal. Esto se debe a que una OSAL se centra en generar un beneficio público más que en generar un rendimiento o beneficio de mercado. Estas consideraciones pueden aplicarse al interés que una OSAL puede tener en una entidad con ánimo de lucro cuando ese interés no es principalmente para obtener un rendimiento financiero sino, por ejemplo, para promover un propósito social en beneficio del público.
- 2.4 Por lo tanto, la corresponsabilidad en el contexto de las OSFL no debería definirse de la misma manera que las organizaciones con fines de lucro, ya que la consideración del rendimiento para los proveedores de capital de riesgo puede faltar o ser sólo un aspecto de las actividades de las OSFL. En su lugar, la corresponsabilidad debería enmarcarse en torno a la capacidad de la OSAL para llevar a cabo sus actividades no lucrativas, la sostenibilidad de dichas actividades, la naturaleza de las mismas y la diferencia o el efecto que dichas actividades suponen para el beneficio público.

La aplicación de los conceptos de control



- 2.5 El INPAG se basará en los principios de control de la NIIF 10, de forma que una ONP matriz controlará a otra entidad si, y sólo si, tiene todo lo siguiente:
- poder sobre la entidad (poder);
 - la exposición, o los derechos, a los rendimientos variables de su participación en la entidad (rendimientos); y
 - la capacidad de utilizar su poder sobre la entidad para afectar al importe de los rendimientos de la OSAL matriz (vínculo entre poder y rendimientos).
- 2.6 El poder, el rendimiento y la relación entre el poder y el rendimiento tienen aspectos y matices más amplios para las ONL que no se aplican a las organizaciones con fines de lucro. El control, el poder y el rendimiento deben interpretarse en el contexto del beneficio para el público y de las actividades que promueven los fines de la OSAL matriz en beneficio del público. La NICSP 35 considera estas cuestiones desde una perspectiva gubernamental y la guía de aplicación de la NICSP 35 se utilizará en el desarrollo de orientaciones para las OSFL.
- 2.7 Algunas de las cuestiones clave se destacan en los párrafos siguientes. Para las OSAL que realizan actividades en beneficio del público, incluida la realización de inversiones sociales en entidades para proporcionar beneficios al público, la noción de rendimiento financiero no siempre es adecuada. Para muchas OSAL matrices, ganar dinero de una entidad controlada para distribuirlo a los proveedores de capital de riesgo, a modo de rendimiento financiero, no es el motivo.
- 2.8 Se propone que el INPAG establezca que existe control cuando una OSAL tiene la capacidad de dirigir las actividades o el uso de los fondos de una entidad. Tendrá poder cuando:
- tiene derecho a nombrar a la mayoría del órgano de gobierno (ya sean fideicomisarios o miembros de la junta directiva) de la entidad; o
 - tiene derecho a nombrar a la mayoría del personal clave de la dirección; o
 - puede ejercer la mayoría de los derechos de voto (que podría ser por contratos u otros acuerdos); o
 - tiene derecho a vetar alguna o todas las actividades de la entidad; o
 - tiene el derecho de vetar cualquiera o todos los usos que puedan darse a los fondos de la entidad.
- 2.9 Sin embargo, las Orientaciones dejarán claro que algunos derechos para dirigir el uso de los fondos no dan lugar a un control. Por ejemplo, cuando una OSAL concede subvenciones a otras entidades, los acuerdos de subvención pueden establecer condiciones para que el beneficiario de la subvención sólo utilice los fondos proporcionados para realizar las actividades para las que se concedió la subvención y para ningún otro fin. Sin embargo, el acuerdo sólo se refiere a un aspecto de los fines y actividades de la entidad receptora y no proporciona un



derecho general a la OSAL que concede la subvención para dirigir todas las actividades de la entidad receptora de la misma, por lo que el receptor no es en esencia una entidad controlada por la OSAL que concede la subvención.

- 2.10 Se propone que la Guía aclare que el rendimiento de una participación en otra entidad no consiste necesariamente en la obtención de fondos de la misma. El rendimiento es más bien el beneficio que la OSAL matriz obtiene al ejercer su control para cumplir uno o varios de los fines de la OSAL matriz. El enfoque en el beneficio permite tanto los beneficios no financieros como los financieros.
- 2.11 Dejará claro que la capacidad de control no resulta de una colaboración voluntaria, una coincidencia de actividades o a través de una empresa conjunta o un acuerdo similar en el que la otra entidad tiene discreción en cuanto a la naturaleza y el alcance de cualquier beneficio que pueda obtener la OSAL matriz. La Guía de Aplicación se basará en el pensamiento de los párrafos 2.5-2.11, apoyado por el uso de la orientación existente a nivel internacional.

Pregunta 1: ¿Considera el GAT que este enfoque de los principios de control es adecuado?

- 2.12 En la Norma *NIIF para las PYMES* se hace referencia con frecuencia a una "entidad participada", al referirse a la entidad que podría consolidarse. Este lenguaje puede ser menos apropiado para las OSAL. En su lugar, podrían utilizarse los términos "interés" o "interés beneficioso". La Secretaría propone utilizar la terminología "interés efectivo".

Pregunta 2: ¿Está de acuerdo el CTC con el término "interés beneficioso"?

Los beneficios de la consolidación

- 2.13 La presentación de informes sobre una base consolidada es beneficiosa en el sector privado en la medida en que proporciona una base coherente para la presentación de informes, y ofrece una mejor métrica del volumen económico de las transacciones y saldos del grupo. Estos factores también pueden ser importantes para algunos lectores de los estados financieros de las ONL, quizás incluyendo a los financiadores institucionales, pero pueden ser menos relevantes para otros lectores.
- 2.14 La consolidación puede aumentar la coherencia y, por tanto, apoyar la neutralidad en la presentación de informes mediante la eliminación de las transacciones y saldos intragrupo. Este beneficio podría ser pertinente en el



contexto de las OSAL, a menos que haya otras razones por las que la consolidación no sea útil.

- 2.15 Aparte de las observaciones sobre el coste y el esfuerzo necesarios para elaborar los estados financieros, los principales argumentos contra la consolidación presentados hasta ahora son sugerencias de que los estados financieros consolidados son menos comprensibles. Esto podría deberse a que hay información que no proporcionan, o quizás porque proporcionan más información de la que necesita el usuario o hasta el punto de que la información clave queda oscurecida.
- 2.16 Si se considera que la eliminación de las partidas intragrupo significa que la información es menos completa en un sentido que importa a las OSAL, entonces esto podría abordarse, en principio, mediante una divulgación adicional adjunta a los estados consolidados, en lugar de no elaborar los estados financieros consolidados.
- 2.17 Los informes que han investigado a los usuarios de los estados financieros de las OSFL han concluido que los usuarios pueden encontrar la información consolidada difícil de entender. Los usuarios tienen interés en comprender los flujos y las relaciones operativas y los acuerdos de gobernanza, así como la forma en que las entidades trabajan juntas para cumplir la misión de la OSAL.
- 2.18 Si se puede determinar que se está proporcionando más información de la necesaria y esto tiene un efecto perjudicial sobre la comprensibilidad de los estados financieros, habrá que estudiarlo más a fondo.
- 2.19 La Secretaría ha organizado un grupo de discusión para explorar la base conceptual de la consolidación de las ONL. Se pedirá a los participantes del grupo de discusión que reflexionen sobre los beneficios de la información consolidada y cómo puede contribuir a la transparencia sobre el funcionamiento de las OSAL. También se les pedirá que consideren y elaboren cualquier circunstancia en la que la consolidación pueda no ser apropiada. Los comentarios del grupo de discusión servirán de base para el desarrollo del INPAG y de las correspondientes orientaciones de aplicación.

Pregunta 3: ¿Tiene el CTC algún otro consejo sobre las circunstancias en las que la consolidación podría ser inapropiada?



- 2.20 En la medida en que pueda haber una base conceptual para formas alternativas de presentación, la opinión de la Secretaría es que éstas podrían basarse en la consideración de si el informe proporciona una representación fiel o una información suficientemente relevante.
- 2.21 La pertinencia y la representación fiel son las características fundamentales de la información financiera según el Marco Conceptual de la Información Financiera para las NIIF completas, e impulsan las decisiones normativas sobre qué incluir en los estados financieros.
- 2.22 La "relevancia" depende de si la información puede marcar la diferencia en la toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros. La 'representación fiel' tiene como objetivo asegurarse de que la información que se ha considerado relevante tiene la calidad adecuada para la toma de decisiones. Para lograr la 'representación fiel', una representación debe tratar de ser completa, neutral y libre de errores.
- 2.23 Sería posible proporcionar una guía de aplicación que explique cómo los preparadores podrían revisar las implicaciones para la representación fiel y la relevancia al considerar la consolidación. Cuando una OSAL no consolide una entidad controlada, el INPAG exigiría que se informara de las razones por las que la consolidación no es adecuada, de la naturaleza de la relación entre las entidades, incluida la gobernanza, y del valor y la naturaleza de los bienes y servicios negociados entre las entidades. Si el GAT opina que esto podría ser útil, se desarrollará como parte de la guía de aplicación.

Pregunta 4: ¿Considera el GAT que la "representación fiel" y la "relevancia" deben considerarse en el contexto de la consolidación? ¿Están de acuerdo los miembros del GAT en que debería haber información adicional si las entidades no están consolidadas? ¿Ven los miembros del GAT algún riesgo o consecuencia no deseada?

- 2.24 La versión actual de la Norma *NIIF para PYMES* establece una excepción a la presentación de estados financieros consolidados cuando la matriz es a su vez una filial y la matriz final elabora estados financieros basados en las NIIF o en *las NIIF para PYMES*. Este enfoque podría trasladarse al INPAG y ampliarse para permitir que la matriz final cumpla con otras formas de PCGA, por ejemplo, los PCGA de EE.UU. Esto seguiría el espíritu de la norma NIIF para PYMES, pero con una mayor flexibilidad.

Pregunta 5: ¿Tiene el CTC alguna opinión sobre si sería adecuado permitir a la empresa matriz cumplir con otras formas de PCGA?



- 2.25 En consonancia con el alcance de la Fase 1 de las Orientaciones y los temas prioritarios acordados, la Secretaría no prevé poder consultar sobre una forma de presentación alternativa en los borradores de exposición. Sin embargo, sería posible solicitar un comentario sobre un tema específico para saber si las partes interesadas acogerían con agrado una presentación alternativa, así como la base conceptual para adoptar un tratamiento diferente.

Pregunta 6: ¿Considera el CTC que es beneficioso incluir un asunto específico para comentar en este punto?

3. Elaboración del borrador de exposición

- 3.1 Como sabe el CTC, la Norma *NIIF para PYMES* está actualmente sujeta a una revisión exhaustiva. Es probable que esta sección de la Norma se actualice como parte de la actual revisión, dada la decisión tentativa del CNIC de alinear esta revisión con la NIIF 10 - *Estados financieros consolidados*. Dado el alcance potencial de estas revisiones, se han realizado cambios limitados en la redacción de esta sección.
- 3.2 Como se ha indicado anteriormente, la guía de aplicación no se ha redactado por completo, a la espera de los comentarios del GAT sobre la orientación. Por el momento se incluye un contenido indicativo.
- 3.3 En consonancia con las demás secciones que se están redactando para el INPAG, los cambios de redacción se han codificado por colores para identificar la fuente de cualquier texto nuevo propuesto para el INPAG.

Color del texto	Explicación
Negro	Texto original de la norma NIIF para PYMES
Tachado en rojo	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



Anexo A

Registro de consejos y solicitudes

Fecha	Solicita	Estatus	Notas
06/04/2022	Articular la base conceptual sobre por qué consolidar y el propósito de la consolidación para considerar lo que eso significa para el control y la aplicación de la NIIF 10, en particular en las relaciones más matizadas y las formas jurídicas operadas por las OSFL.	En curso	Actualización en el GAT de junio de 2022
06/04/2022	Tenga claros los principios utilizados en la NIIF10 y, al desarrollar las orientaciones de aplicación, manténgase en los principios y evite un enfoque "basado en reglas". Compruebe lo que se incluye en las orientaciones de aplicación revisando los diferentes conjuntos de orientaciones disponibles en varias jurisdicciones.	En curso	Se desarrolla en la redacción

Fecha	Consejo	Notas (si las hay)
06/04/2022	La actualización de la Norma NIIF para PYMES seguirá la misma definición de control que la NIIF 10 y las orientaciones sobre la entidad informante se ajustarán a esta definición.	De acuerdo
06/04/2022	El control puede no ser visto de la misma manera para las OSFL y puede ser necesario pensar en una forma diferente para que tenga sentido para las OSFL. También hay que tener en cuenta las diferentes formas de acuerdos conjuntos que implican a las ONL.	Se reflejará en la redacción
06/04/2022	Puede que no sea apropiado en todas las circunstancias consolidar - puede ser mejor tener un conjunto de información resumida en su lugar. Mientras que el control es una posición de hecho, la necesidad de consolidar puede tener que pensarse de otra manera. Los estados financieros combinados pueden ser mejores que los estados financieros consolidados.	Dirección en la solicitud anterior
06/04/2022	La consolidación puede tener un propósito diferente para el sector privado en comparación con las organizaciones sin ánimo de lucro, pero la descripción de la relación entre las entidades es importante.	De acuerdo
06/04/2022	La combinación de la definición de control de la NIIF 10, una presunción refutable y una orientación adicional podría ser muy útil para el sector. Se plantea la cuestión de cómo adoptar la presunción refutable que actualmente figura en la norma NIIF para las PYME.	Se actualizará una vez que esté disponible el borrador de exposición de las NIIF para las PYMES
06/04/2022	Establezca el menor número posible de diferencias con respecto a la Norma NIIF para las PYME, aproveche las orientaciones existentes y utilice la guía de aplicación para abordar las diferencias específicas de las OSAL.	De acuerdo



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS