

Tenga en cuenta que el idioma original de este documento es el inglés, y que las traducciones que no son al inglés se han generado mediante un software de traducción automática. Esperamos que esto ayude a la participación y comprensión, pero reconocemos que puede haber imprecisiones en el proceso de traducción.

# Grupo de Asesoramiento Técnico

## Documento temático

PUNTO DEL ORDEN DEL DÍA: TAGED08- 08

29 y 30 de septiembre de 2022 - Híbrido

### Resumen del ED1

Resumen	Obtener comentarios sobre el proyecto de Resumen para su inclusión en el ED1
Propósito/Objetivo del documento	Este documento describe el enfoque para la elaboración del Resumen. También expone el contenido propuesto para el Resumen y su función en el Borrador de Exposición.
Otros elementos de apoyo	TAGED08-04 - <i>Estructura ED1</i>
Preparado por	Karen Sanderson
Acciones para esta reunión	<p><u>Asesorar</u> sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El enfoque adoptado</li> <li>• El contenido propuesto para el resumen</li> </ul>

# Grupo de Asesoramiento Técnico

## Resumen del ED1

### 1. Introducción

- 1.1 En el primer borrador del ED1, se propuso incluir una sección de descripción general al principio del documento. Esta visión general debía traducirse al español, al francés y al árabe para facilitar el acceso a los documentos. Se incluyó un marcador de posición en el borrador, a la espera de su alcance completo y de los comentarios sobre el proyecto de documentación.
- 1.2 En los comentarios sobre el proyecto de documento, un miembro del GAT planteó la cuestión de si se elaboraría un resumen del DE para ayudar a las partes interesadas a entender el documento. En la redacción, la Secretaría está de acuerdo en que un resumen podría ser más beneficioso, de ahí que se haya cambiado el nombre de Visión General por el de Resumen.
- 1.3 Este documento describe el enfoque para la elaboración del Resumen y su contenido propuesto.

### 2. Acérquese a

- 2.1 El resumen se ha estructurado para proporcionar:
  - Una introducción que pueda ser utilizada por aquellos que son nuevos en el trabajo del proyecto y sus objetivos;
  - Una explicación de cómo se entregan los borradores de exposición y qué contendrán;
  - Una explicación del contenido del ED1 y de quién debe leerlo; y
  - Las principales adaptaciones que se han realizado en la ED1.
- 2.2 La intención es que este resumen se traduzca al francés, al español y al árabe. Por el momento, no está previsto traducir el contenido del proyecto de exposición a estas lenguas. Por lo tanto, el resumen será el documento clave para que las partes interesadas no anglófonas entiendan las propuestas del DE. Se crearán paneles para supervisar las traducciones al francés, español y árabe,

en los que la aportación de los miembros del GAT sería muy deseable y beneficiosa.

- 2.3 Para traducir el borrador de la exposición se necesitará el permiso de la Fundación IFRS y habrá que cumplir con sus procesos de calidad. No preveo que la Fundación IFRS no dé su permiso, pero es un proceso largo que afectaría a la capacidad del equipo del proyecto y tendría un coste.

**Pregunta 1:** ¿Están de acuerdo los miembros del CTC con el enfoque del resumen?

**Pregunta 2:** ¿Proporciona la introducción suficiente contenido para que los que no están familiarizados con el proyecto puedan entender el contexto?

**Pregunta 3:** Especialmente en el contexto del documento sobre la estructura del DE 1 (TAGED08-04), ¿ofrece el resumen una explicación suficiente de la estructura del proyecto y de sus componentes?

**Pregunta 4:** ¿Está clara la situación de cada Sección en el INPAG?

**Pregunta 5:** ¿Tienen los miembros del CTC algún consejo sobre la

- 2.4 El proyecto de resumen se incluye en el Anexo A.

### 3. Contenido detallado

3.1 El contenido principal del resumen se refiere a las adaptaciones. Las adaptaciones que se incluyen en el resumen son:

- El enfoque de las características generales para definir a las ONL
- Usuarios principales y sus necesidades de los informes financieros con fines generales (IFPG)
- La OSAL declarante y su límite
- Base de la información incluida en los GPFR
- Los elementos que forman la base de los estados financieros de las OSAL y los conceptos clave, como el potencial de servicio
- Informes narrativos
- Nombres de los estados financieros y su alcance

- Contabilidad de fondos y presentación de fondos con y sin restricciones
  - Cumplimiento del INPAG
- 3.2 El resumen también destaca algunas áreas polémicas, como las comparativas y el papel del estado de flujos de efectivo. También se explica quién debe utilizar el INPAG y el papel de los organismos normativos y reguladores de la jurisdicción.
- 3.3 Estas áreas temáticas se han seleccionado para crear un documento independiente que destaque a las partes interesadas los principales temas que se han tenido en cuenta en el desarrollo del INPAG y el camino a seguir propuesto. Se han insertado enlaces al SMR correspondiente para ayudar a las partes interesadas a navegar por los puntos clave.
- 3.4 El contenido se ha elaborado de forma que permita comprender el tema y cómo se ha abordado sin necesidad de leer ninguno de los otros documentos. Se corre el riesgo de que el resumen sea demasiado largo, pero puede ser ventajoso desde el punto de vista de la traducción.

**Pregunta 6:** ¿Están de acuerdo los miembros del GAT en que estos son los temas que deben incluirse en el resumen? ¿Hay algún tema que los miembros del GAT consideren que debería incluirse o alguno que pueda eliminarse?

**Pregunta 7:** ¿Qué consejos tienen los miembros del CTC sobre el equilibrio del contenido de cada tema para lograr el objetivo de ser comprensible sin acceder a otros documentos?

Septiembre de 2022

## Anexo A - Resumen

### Introducción

#### *Objetivos*

En muchos países, las organizaciones sin ánimo de lucro (ONL) carecen de orientaciones o marcos que apoyen la elaboración de estados financieros. Estos son cruciales para la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones. Las organizaciones de financiación han llenado este vacío desarrollando sus propios requisitos de información para las OSFL, y aunque todos tienen sus méritos, la variedad de requisitos diferentes puede crear una pesada carga para las mismas organizaciones que quieren apoyar.

Las entidades del sector privado y público y sus partes interesadas se han beneficiado enormemente del desarrollo y el uso de normas internacionales desde la década de 1970. En una encuesta internacional realizada en 2014 en<sup>1</sup>, que contó con más de 600 respuestas de 179 países, la mayoría de los encuestados estuvo de acuerdo o muy de acuerdo en que sería útil una norma o guía de contabilidad internacional específica para las OSFL.

La credibilidad de las ONL ante las partes interesadas y, en particular, ante quienes aportan fondos, depende de la creación y el mantenimiento de la confianza. Para reforzar la gobernanza y la gestión financiera de las ONL, el INPAG se está desarrollando para cumplir los tres objetivos siguientes:

- Mejorar la calidad, la transparencia y la credibilidad de los informes financieros de las OSAL.
- Apoyar el suministro de información financiera de las OSFL que sea útil para la toma de decisiones y la rendición de cuentas, equilibrando las necesidades de los preparadores y los usuarios.
- Abordar cuestiones específicas de las OSAL, lo que promoverá la comparabilidad de los informes financieros de las OSAL.

En enero de 2021 se publicó el documento de consulta<sup>2</sup>, en el que se presentaban propuestas para elaborar orientaciones sobre la información financiera para las OSAL (ahora denominadas INPAG) y se solicitaban comentarios sobre una serie de propuestas, incluidos los temas prioritarios. El desarrollo de las INPAG y las propuestas que figuran en el documento recibieron un apoyo abrumador.

#### *Premisas básicas de INPAG*

El INPAG se basa en las premisas fundamentales de que se basa en el devengo e incluye información no financiera. La contabilidad basada en el principio de devengo es necesaria para

---

<sup>1</sup> *International financial reporting for the not-for-profit sector (2014)* - Estudio encargado por el Comité Consultivo de Organismos Contables del Reino Unido e Irlanda.

<sup>2</sup> El documento de consulta, publicado en dos partes, puede consultarse en [www.ifr4npo.org](http://www.ifr4npo.org)

ofrecer una visión completa de la situación y la actividad financiera de la OSAL. Puede mejorar la calidad y la transparencia de los informes financieros para aumentar la responsabilidad y la toma de decisiones. La información basada en el devengo se acepta como base de las normas internacionales de información financiera de alta calidad. La inclusión de la información no financiera permite la elaboración de informes financieros con fines generales que presentan comentarios de la dirección y otros informes narrativos junto con la información financiera contenida en los estados financieros con fines generales.

Los informes financieros con fines generales van más allá de la información proporcionada en los estados financieros con fines generales y proporcionan a los usuarios información que permite una comprensión significativa de la naturaleza, los objetivos, la estrategia, los riesgos y el rendimiento de una OSAL.

### *Enfoque del desarrollo del INPAG*

El INPAG se desarrollará en varias fases. El proyecto IFR4NPO se encuentra actualmente en la fase 1. En el marco del documento de consulta publicado en enero de 2021, se pidió a las partes interesadas su opinión sobre los temas prioritarios que debían incluirse en la fase 1 del INPAG. Es necesario establecer prioridades para publicar el INPAG en 2025 dentro de los recursos disponibles.

### *Marco conceptual*

El INPAG no se ha desarrollado con un marco conceptual propio. La experiencia de los emisores de normas internacionales es que puede llevar muchos años desarrollar un marco conceptual inicial. En su lugar, se han revisado los conceptos y principios generalizados que se utilizan en el Borrador de Exposición de la Tercera Edición de la Norma de Contabilidad *para las PYMES* (la Norma de Contabilidad *para las PYMES*) para evaluar si son apropiados para las OSAL. Se han realizado una serie de adaptaciones a los conceptos y principios generales de la NIIF para las *PYMES*, de las cuales las más significativas se describen a continuación. Estas adaptaciones sirven de base al INPAG para crear un marco apropiado para las OSAL.

## **Acerca de este borrador de exposición**

### *Estructura de los borradores de exposición*

La primera edición del INPAG, que será el producto final de la fase 1, se redactará entre 2022 y 2023. Este borrador de exposición es la primera parte de tres borradores de exposición que se publicarán para cubrir todo el alcance del INPAG en la fase 1. El proyecto de orientación se proporcionará a través de estos borradores de exposición. La publicación del proyecto de orientaciones a través de tres borradores de exposición tiene por objeto facilitar a las partes interesadas la formulación de comentarios sobre las propuestas, desglosando el INPAG en paquetes más pequeños. Esto también permitirá que los comentarios del Borrador de Exposición: Parte 1 (ED1) se incorporen a los posteriores borradores de las Orientaciones.

En consecuencia, algunas de las propuestas del ED1 pueden ser perfeccionadas en posteriores borradores de exposición. Cualquier cambio se aclarará en posteriores borradores de exposición.

### *Acerca de este borrador de exposición*

El objetivo de la ED1 es crear un marco general para la información financiera de las OSFL. Incluye:

- Quién se beneficiará de INPAG, tanto los preparadores como los usuarios
- Conceptos y principios generales en los que se basa la información financiera
- La estructura y el alcance de los estados financieros
- Propuestas de informes narrativos

El ED1 se basa en secciones equivalentes de la Norma Contable NIIF para PYMES. Los contenidos se enumeran en la parte delantera del ED 1 y abarcan desde el prefacio hasta la sección 10, además de una nueva sección (sección 35) para la información narrativa. Las secciones restantes se publicarán en el Borrador de Exposición - Parte 2 (ED2) y en el Borrador de Exposición - Parte 3 (ED3).

En cada sección, un estatus muestra el grado en que ha sido revisada para tener en cuenta las cuestiones específicas de los OSAL. El estado se describirá como uno de los siguientes:

Estatus	Descripción
Completamente revisado	La Sección ha sido totalmente actualizada para reflejar los requisitos de las OSAL.
Alineado	La sección se ha actualizado para alinearla con las secciones que se han revisado por completo, pero no se ha revisado por sí misma
Sin cambios	La sección se ha actualizado para introducir cambios terminológicos, pero por lo demás no se ha modificado
Nuevo	Esta sección no existe en la norma contable <i>NIIF para las PYME</i> y se ha desarrollado específicamente para las OSAL

### *Contenido de ED2 y ED3*

La ED2 se centrará en los ingresos procedentes de subvenciones y donaciones (ingresos sin contraprestación), así como en el tratamiento de los gastos de las subvenciones. Considerará las situaciones en las que una OSAL puede actuar como principal y cuando puede actuar como agente. También considerará las cuestiones de presentación asociadas a la conversión de moneda extranjera. Además, la ED2 incluirá una serie de secciones que se actualizan por cambios terminológicos pero que no se actualizan por ningún otro motivo.

El ED3 se centrará en la clasificación de los gastos, los costes de recaudación de fondos y las existencias. El ED3 también incluirá orientaciones sobre la transición a la adopción del INPAG. Al

igual que el ED2, incluirá una serie de secciones que se actualizan por cambios terminológicos, pero que no se actualizan por otros motivos.

El siguiente gráfico muestra el contenido específico de las ONP en cada proyecto de exposición y su estado, junto con las secciones que no se espera que se modifiquen, salvo por los cambios de terminología.



ED1 (CUARTO TRIMESTRE DE 2022)		ED2 (Q2 2023)		ED3 (CUARTO TRIMESTRE DE 2023)		Sin cambios (ED 2 y ED3)	
Sección	Título	Sección	Título	Sección	Título	Sección	Título
Prefacio	Prefacio	23a	Ingresos no procedentes de la bolsa	13	Inventarios	11	Instrumentos financieros
1	NPOs	23b	Ingresos por cambio de moneda	24b	Clasificación de los gastos	12	Valor razonable
2	Conceptos y principios generales	24a	Gastos de subvención	24c	Gastos de recaudación de fondos	14	Inversión en empresas asociadas
3	Estados financieros			36	Transición a la Orientación	15	Acuerdos conjuntos
4	Estado de la situación financiera					16	Bienes de inversión
5	Estado de ingresos y gastos					17	Propiedad, planta y equipo
6	Estado de cambios en el patrimonio neto					18	Activos intangibles distintos del fondo de comercio
7	Estado de flujos de efectivo					19	Combinaciones de negocios y fondo de comercio
8	Notas a las cuentas					20	Arrendamientos
9	Estados financieros consolidados y separados					21	Provisiones y contingencias
10	Políticas contables, estimaciones y errores					22	Pasivo y patrimonio neto
35	Informes narrativos					25	Costes de los préstamos
						26	Pagos basados en acciones
						27	Deterioro de activos
						28	Beneficios para los empleados
						29	Impuesto sobre la renta
						30	Conversión de moneda extranjera
						31	Hiperinflación
						32	Acontecimientos posteriores al periodo de referencia
						33	Información sobre partes relacionadas
						34	Asesoramiento especializado

### Quién debe revisar el ED1

El ED1 debe ser leído por una serie de partes interesadas de las ONL. Esto incluye:

- Reguladores
- Los responsables de la elaboración de las normas

- NPOs
- Auditores
- Organismos profesionales de contabilidad
- Grupos de interés público
- Ministerios de Hacienda
- Autoridades fiscales
- Académicos

## Área de adaptación 1 - Las ONL y sus usuarios

### Un enfoque de características generales para describir a las OSAL

Una decisión clave en el desarrollo del INPAG ha sido determinar qué tipos de entidades se incluyen dentro del término "OSAL". Esto es importante para permitir el desarrollo de una guía de información financiera que satisfaga las necesidades de los usuarios de los informes financieros de las OSFL con fines generales. El INPAG se desarrolla entonces teniendo en cuenta estos tipos de entidades.

A efectos de la información financiera con fines generales, el INPAG propone en la sección 1 OSAL un enfoque de características generales para definir a las OSAL, siendo éstas entidades que presentan todas las características generales siguientes:

- (a) tienen el objetivo principal de proporcionar un beneficio al público;
- (b) dirigen los excedentes financieros en beneficio del público; y
- (c) no son entidades gubernamentales o del sector público que deban elaborar informes financieros con fines generales según las normas de información financiera del sector público

Como habrá circunstancias en las que no siempre esté claro si una entidad presenta todas las características generales, también se han desarrollado indicadores (párrafos GA 1.1 a GA 1.6 de la Guía de aplicación) para ayudar a juzgar si una entidad es una OSAL.

Se optó por un enfoque descriptivo en lugar de una definición única debido a la diversidad global tanto de los tipos de entidades que podrían describirse como OSAL como de los marcos jurídicos y normativos que pueden aplicarse a ellas. Actualmente no se considera posible una definición única que pueda abarcar todas las entidades posibles.

Se examinaron otras opciones, entre ellas un enfoque restringido para determinar el ámbito de aplicación basado en la definición de las OSFL con referencia al estatus legal o reglamentario a nivel jurisdiccional, así como el uso de definiciones de los marcos de información estadística. Sin embargo, estas opciones podrían excluir a muchas entidades que podrían beneficiarse del INPAG, ya que no se desarrollaron teniendo en cuenta las necesidades de los usuarios de los informes financieros de las OSFL.

La utilización de características amplias requiere la aplicación de un criterio. Por ejemplo, la característica de "proporcionar un beneficio al público" puede plantear dudas si es sólo un pequeño sector del público el que se beneficia de las actividades de la OSAL. El INPAG aclara que el objetivo principal de la OSAL no tiene por qué ser proporcionar un beneficio a todo el público.

El INPAG exige que, al aplicar las características, se tenga muy en cuenta

- (i) si un sector suficiente del público se beneficia en función de la finalidad de la OSAL y
- (ii) que cualquier beneficio privado que surja sea como resultado de que la OSAL lleve a cabo su propósito no es el objetivo principal de la OSAL.

**La norma SMC 1a** busca información sobre la medida en que los encuestados están de acuerdo con la descripción de las características generales. También pregunta si el término "proporcionar un beneficio al público" incluiría todas las entidades que podrían ser OSAL, y si no, qué debería cambiarse.

### *Usuarios principales y sus necesidades de los informes financieros de las OSFL con fines generales*

En la sección 2 *Conceptos y principios generales*, se propone que los principales usuarios de los informes financieros de las OSAL son:

- el público al que la OSAL presta servicios y bienes;
- aquellos proveedores de recursos que no poseen la autoridad para exigir a una OSAL que revele la información que necesitan para rendir cuentas y tomar decisiones;
- los que cumplen funciones de supervisión en nombre del público y de los proveedores de recursos.

La identificación de los usuarios principales es importante para que se satisfagan las necesidades de rendición de cuentas y de toma de decisiones de estos usuarios. Para el desarrollo de la INPAG es fundamental que los informes financieros de propósito general que incluyen información no financiera sean necesarios para satisfacer las necesidades y expectativas más amplias de los usuarios. Las necesidades de los usuarios primarios se reflejarán en el desarrollo de todas las secciones del INPAG.

Los usuarios primarios son partes interesadas externas a una OSAL, e incluyen a los usuarios de los servicios, los proveedores de apoyo financiero, los reguladores y la sociedad en general. Un usuario que tiene la autoridad para exigir a una OSAL que divulgue información no se considera un usuario primario, ya que puede exigir a una OSAL que elabore un informe financiero con fines especiales. Asimismo, los informes financieros con fines generales no se elaboran para satisfacer las necesidades específicas de información de ningún usuario individual.

También puede haber partes interesadas internas que tengan interés en los informes financieros de propósito general de una OSAL. Entre ellos se encuentran los encargados del gobierno de la OSAL,

el personal, ya sea remunerado o voluntario, y los miembros. Las partes interesadas internas que tienen autoridad dentro de la organización tampoco se consideran usuarios primarios, ya que se les permite solicitar la información que necesitan para desempeñar sus funciones.

La posición de los donantes y sus necesidades de información es una consideración importante para muchas ONL. El INPAG propone que los donantes puedan, en algunas circunstancias, ser usuarios primarios. Esto ocurre cuando actúan como cualquier otro proveedor de recursos que no tiene autoridad para exigir la elaboración de informes financieros a medida. Esto puede ser, por ejemplo, cuando están llevando a cabo la diligencia debida antes de establecer una relación financiera con una OSAL. Sin embargo, cuando ejercen cualquier autoridad para exigir a una OSAL que proporcione información adaptada a sus propias necesidades individuales como parte de un acuerdo de financiación o de otro tipo, los donantes no son un usuario primario.

Mientras que los donantes y otras partes interesadas con dicha autoridad seguirán exigiendo la presentación de información adaptada a ellos, el INPAG puede apoyar una reducción de la carga de presentación de informes de las OSAL mediante una mayor coherencia de los requisitos en todo el sector. La **SMC 2a** busca comentarios sobre la gama de partes interesadas, los usuarios primarios y la descripción de sus necesidades.

### *¿Qué OSAL se espera que utilicen INPAG?*

Una de las principales razones por las que se ha elegido la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES* como marco fundacional del INPAG es garantizar que pueda ser adoptado y aplicado por el mayor número posible de OSAL. El objetivo del desarrollo del INPAG es ser inclusivo, con orientaciones que sean útiles para el mayor número posible de OSAL. La adopción y aplicación de las INPAG puede beneficiar a todas las OSAL, a los usuarios de sus informes financieros de propósito general y a otras partes interesadas. Todo ello con independencia del tamaño de la OSAL o de la jurisdicción en la que opere.

Se espera que el INPAG sea de mayor beneficio para aquellas OSFL cuyos usuarios requieren informes financieros de propósito general basados en el devengo para la rendición de cuentas y la toma de decisiones. El INPAG proporcionará orientaciones útiles para las transacciones y los hechos económicos específicos de las OSAL, pero no pretende ser el marco principal para las OSAL que tienen que rendir cuentas públicamente, tal como se define en las normas de contabilidad NIIF completas. Estos OSAL tendrán necesidades de información financiera más complejas que no pueden ser satisfechas en su totalidad por el INPAG. Estos OSAL necesitarán seguir las Normas Contables NIIF completas o los PCGA nacionales equivalentes si quieren satisfacer las necesidades de rendición de cuentas y de toma de decisiones de sus usuarios.

En el caso de las OSAL que tienen necesidades más sencillas de las partes interesadas, la contabilidad de ejercicio puede ser más que necesaria para satisfacer las necesidades de rendición de cuentas y de toma de decisiones de sus usuarios. Para estas OSAL, un marco más sencillo basado en el efectivo puede ser suficiente. El INPAG seguirá proporcionando orientaciones útiles y

podrá utilizarse en caso de que estos OSAL pasen con el tiempo a la contabilidad por el principio de devengo.

Por lo tanto, el INPAG no cubrirá las necesidades de todas las OSAL en esta fase de desarrollo. Se estudió la posibilidad de elaborar orientaciones escalonadas para satisfacer las necesidades de una gama más amplia de OSAL, incluidas las orientaciones basadas en el efectivo para las OSAL más pequeñas. Sin embargo, esto no es posible dentro de los plazos de entrega del primer conjunto de orientaciones.

Aunque puede no ser el marco principal para algunas ONL, proporcionará una orientación específica para las ONL que será útil para todas. Las OSAL que deben utilizar el INPAG se han descrito de forma necesariamente amplia, ya que las condiciones de cada jurisdicción varían. Lo que es pequeño en una jurisdicción puede no ser considerado pequeño en otra y no sería práctico establecer directrices financieras para indicar el tamaño. La intención es ser permisiva y dirigir el debate sobre la aplicación del INPAG a nivel jurisdiccional en función de sus necesidades para los usuarios de los informes financieros. La **norma SMC 1b** busca comentarios sobre si está claro qué OSAL deben beneficiarse del uso del INPAG y, en caso contrario, qué información adicional sería útil.

### *La OSAL declarante y su límite*

También en la sección 2, el INPAG ofrece una definición de lo que se entiende por OSAL informante a efectos de información financiera. El INPAG pretende ofrecer un enfoque coherente y consistente basado en principios para tomar estas decisiones. Con ello se pretende ayudar a las estructuras operativas, a veces complejas, que experimentan las OSAL. La definición del INPAG se basa en la sustancia económica que refleja las actividades de una OSAL, por encima de su forma jurídica. Este es el mismo enfoque que se utiliza en los marcos internacionales de información financiera para los sectores privado y público.

Las propuestas pretenden garantizar que una OSAL elabore informes financieros con fines generales como una única entidad económica u otro conjunto completo de actividades relacionadas con sus fines. Esto es así independientemente de si en la práctica está formada por más de una entidad, si forma parte de otra entidad (pero necesita informar por derecho propio) o si es una entidad única. El INPAG también ofrece orientación sobre las sucursales con indicadores para evaluar si una estructura operativa es una entidad informante independiente.

El INPAG refleja la posibilidad de que una OSAL pueda controlar a otra entidad debido a los derechos o relaciones que mantiene con ella. La guía describe este control como:

- tener poder sobre otra entidad (se utilice o no),
- la exposición o los derechos a rendimientos variables (financieros o no financieros) de su participación en esa entidad, y
- la capacidad de utilizar el poder que tiene para afectar a los rendimientos que obtiene de su participación en la entidad.

La sección 9 *Estados financieros consolidados y separados* pretende facilitar la aplicación de los principios de control utilizando una presunción refutable: presumir que existe control cuando una ONL (ONL inversora) posee la mayoría de los derechos de voto de otra entidad (participada). Incluye otras situaciones en las que se presumiría el control, como el poder de dirigir las políticas financieras y operativas de la entidad y el poder de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente cuando dicho consejo u órgano tenga el control de la entidad. Este planteamiento permite formarse un juicio en función de las circunstancias individuales. Se consideró un enfoque más "basado en normas", pero no se avanzó porque no sería posible prever todas las estructuras organizativas que podrían surgir. **La norma SMR 9d** solicita información sobre si una presunción refutable es útil y, en caso afirmativo, sobre qué condiciones comunes pueden ser fuertes indicadores de control. Se ha proporcionado una guía de aplicación sobre cómo deben aplicarse los principios de control en el contexto de las OSAL. La **norma SMC 9c** solicita comentarios sobre su utilidad.

El INPAG también permite que el límite de una OSAL informante pueda basarse en la existencia de las necesidades de información de un conjunto concreto de usuarios, pero sólo si ello da lugar a la elaboración de informes financieros con fines generales.

En los párrafos GA2.1 a GA2.14 se ofrecen orientaciones de aplicación para ayudar a emitir juicios sobre una entidad informante, con el apoyo de ejemplos de aplicación que abarcan una serie de situaciones posibles, incluidas las sucursales internas. Su objetivo es ilustrar los factores comunes que llevan a tomar decisiones sobre la existencia y/o el alcance de una entidad informante. **La norma SMC 2a** busca comentarios sobre el grado de claridad de la OSAL como entidad informante y sobre el proceso de la Guía de Aplicación para identificar las sucursales.

Los requisitos de consolidación no se han revisado, ya que no se les dio prioridad para su inclusión en la Fase 1. La base conceptual de los estados financieros consolidados para las OSAL se examinará en una fase posterior. La terminología relativa a la consolidación y el control se ha adaptado a las OSAL. **La norma SMC 9b** solicita información sobre si los términos "entidad controlada" y "participación efectiva" abarcan los acuerdos de las OSFL.

El INPAG ofrece orientación sobre las circunstancias en las que las entidades pueden ser excluidas de la consolidación si esto proporciona una mejor información. La decisión de excluir a una entidad controlada de la consolidación es un juicio importante y no se espera que se utilice con frecuencia. El INPAG ofrece orientaciones sobre la aplicación de las características cualitativas al realizar tales juicios. **La norma SMC 9a** busca comentarios sobre si la guía de aplicación proporcionada es útil.

## **Área de adaptación 2 - Conceptos y principios clave en los que se basa el INPAG**

Un conjunto de conceptos y principios es fundamental para el desarrollo y la aplicación del INPAG. Dado que ahora no es posible desarrollar un marco conceptual específico para las OSAL desde cero, el INPAG está basando sus conceptos y principios en los que se utilizan en la Norma de Contabilidad NIIF para las PYME. También está teniendo en cuenta los marcos conceptuales utilizados en el desarrollo de las Normas Contables NIIF y las normas del IPSASB. Se proponen adaptaciones cuando es necesario para que estos conceptos y principios sean pertinentes para las OSAL.

### **Base de la información en los GPFR - características**

La sección 2 describe las características de la información financiera de las OSAL. Todos los marcos internacionales de información financiera establecen que, para que la información financiera sea útil, debe ser pertinente y representar fielmente lo que pretende representar. Estas han sido incluidas como características cualitativas fundamentales de la información financiera en el INPAG. Las características adicionales de comparabilidad, verificabilidad, puntualidad y comprensibilidad se han incluido como características cualitativas de mejora de la información financiera. En conjunto, constituyen las características cualitativas que se proponen como base de la información financiera de las ONL.

Estas características proporcionan un marco coherente para determinar:

- la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones,

- orientación sobre qué hacer cuando las características cualitativas pueden estar en conflicto, y
- las limitaciones generales de coste-beneficio de la información financiera.

La utilización de las características de la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*, (que es coherente con la base conceptual de las Normas de Contabilidad NIIF completas y las NICSP), proporciona una base adecuada para la información financiera de las OSFL. Esto se debe a que es probable que sean las características más útiles para los usuarios a la hora de tomar decisiones y rendir cuentas. **El CED 2b** busca comentarios sobre si hay acuerdo con las características cualitativas de la información.

### Los elementos que forman la base de los estados financieros de las OSAL

Los estados financieros están formados por clases de partidas financieras que se denominan elementos. Estos elementos crean la base de todos los estados financieros y las relaciones entre ellos. En la sección 2 se exponen los elementos del INPAG:

- activos,
- pasivos,
- ingresos,
- gastos, y
- capital contribuido

La definición de activos, pasivos, ingresos y gastos es coherente con las utilizadas en los marcos internacionales de información financiera. El capital aportado es un nuevo elemento específico de los OSAL. Su objetivo es captar el interés financiero que terceras partes externas a una OSAL pueden tener en los activos netos de una OSAL. Junto con los fondos que sólo pueden distribuirse a los que han aportado capital, equivale a los derechos de participación o propiedad que existen en las organizaciones del sector privado, donde un tercero tiene derecho a una parte o a la totalidad de los activos netos de una entidad.

El público que se beneficia de las actividades de la OSAL no tiene derecho a los superávits o déficits históricos y, en caso de tenerlo por los compromisos adquiridos por la OSAL, entrarían en la definición de pasivo y no estarían asociados a ningún derecho sobre los activos de la OSAL.

El término capital tiene una fuerte conexión con el sector privado. Implica una estructura de propiedad formal en la que los titulares de los fondos propios tienen derecho a un rendimiento financiero basado en esa propiedad. Los fondos propios se obtienen normalmente a través de la propiedad de acciones. Esto puede no reflejar la realidad de la mayoría de las OSFL, donde tales consideraciones no existirán o los intereses de propiedad serán intrascendentes. Es posible que se utilicen donaciones para crear una OSAL, pero estas donaciones pueden no conferir ningún derecho al donante. **El CED 2d** solicita comentarios sobre la inclusión del capital aportado como elemento y los tipos de capital aportado que puede tener una OSAL.

## Contabilidad de fondos

Los activos netos se obtienen deduciendo los pasivos de una OSAL de sus activos. También en la sección 2, el INPAG propone que, además de las cantidades relacionadas con el capital aportado, los activos netos incluyan fondos con restricciones y fondos sin restricciones. Los fondos con restricciones y los fondos sin restricciones son los fondos acumulados de la OSAL que se han generado a partir de los excedentes y déficits de la OSAL.

A menudo, las OSAL reciben recursos financieros cuando el proveedor de los mismos restringe el uso de dichos recursos a fines o actividades específicas. Estos fondos con restricciones se refieren a la financiación impuesta externamente o a otros acuerdos con base legal. INPAG distingue entre estos fondos con restricciones y otros recursos financieros (fondos sin restricciones), incluidos los que la propia OSAL destina internamente a fines o actividades específicos. Comprender en qué medida los recursos financieros tienen restricciones es importante para los usuarios de los informes financieros de las OSAL, ya que puede proporcionar información útil sobre la capacidad de recuperación financiera. Los fondos sin restricciones que pueden ser utilizados para cualquier fin, permiten a una OSAL responder a acontecimientos imprevistos.

La identificación de los fondos con restricciones es una forma básica de contabilidad de fondos. Requiere que las OSFL separen los ingresos y los gastos relacionados entre los fondos con restricciones y los fondos sin restricciones. Es posible que muchas OSAL ya registren este tipo de información para cumplir con los requisitos de presentación de informes de aquellos que proporcionaron los recursos. El INPAG no exige que se informe por separado de todos los fondos aportados para apoyar los programas de las OSAL.

No todas las jurisdicciones estarán familiarizadas con la contabilidad de los fondos, y para las que sí lo están, la forma en que se abordan las restricciones puede variar. Las diferentes estructuras de gobierno de las OSFL también pueden complicar lo que se considera un acuerdo impuesto externamente. **La norma SMC 2e** busca comentarios sobre los términos fondos con restricciones y fondos sin restricciones y lo que esto podría significar para los estados financieros de las OSFL.

## Potencial de servicio

Las OSAL suelen poseer activos para prestar servicios más que para generar y maximizar los flujos de caja. De este modo, las OSAL poseen activos por su potencial de servicio más que para generar rendimientos financieros. El INPAG propone incluir este concepto de potencial de servicio para reconocer que las OSAL operan en beneficio del público y no para obtener beneficios. El concepto de potencial de servicio se ha incluido dentro de los párrafos sobre la medición en la sección 2 para enfatizar la razón de ser de las actividades de las OSAL, que es proporcionar un beneficio al público.

El potencial de servicio también se ha separado de la idea de "beneficio económico". De este modo, se distingue entre los recursos económicos que se gestionan para proporcionar un beneficio

económico, generalmente a través de la generación de efectivo, y el potencial de servicio, que puede no dar lugar a la generación de efectivo.

El concepto de potencial de servicio no se reconoce explícitamente en el Marco Conceptual del IASB, ya que se centra en las entidades con ánimo de lucro, pero se incluye en el Marco Conceptual del Sector Público del IPSASB. También se reconoce en algunos marcos de ámbito jurisdiccional.

Es posible que el potencial de servicio no sea un concepto que resulte familiar a muchas ONL y a los usuarios de sus informes financieros de propósito general. Habrá consideraciones prácticas sobre cómo medir el potencial de servicio que deberán desarrollarse en futuras ediciones del INPAG. **La SMR 2h** solicita comentarios sobre si el potencial de servicio debería introducirse en los conceptos y principios generales.

### Área de adaptación 3 - Informes narrativos

Como se ha señalado anteriormente, la naturaleza de las OSAL y su objetivo principal de proporcionar un beneficio al público significa que las necesidades y expectativas más amplias de los usuarios sólo pueden satisfacerse mediante la inclusión de la información narrativa como parte de los informes financieros con fines generales. Las propuestas de información narrativa figuran en la sección 35.

Los OSAL deben utilizar las mismas características cualitativas en la selección y presentación de la información narrativa que en la información financiera. Los informes narrativos también deben ser justos y equilibrados. Los informes narrativos deben abarcar la misma OSAL y el mismo período de información que los estados financieros, de modo que haya coherencia entre la información financiera y no financiera presentada.

Se ha desarrollado un enfoque basado en principios que incluye un conjunto de requisitos básicos obligatorios que deben aplicar todas las OSAL. Este requisito obligatorio se considera apropiado en lugar de una declaración de práctica recomendada porque los informes narrativos tienen el potencial de aportar beneficios significativos a los usuarios y a los OSAL. Los OSAL deben presentar una información integrada que proporcione:

- información que permita a los usuarios comprender los objetivos de rendimiento de la ONP;
- lo que ha hecho durante el periodo del informe para lograr esos objetivos de rendimiento; y
- comentario para debatir y analizar los estados financieros de la OSAL.

Este contenido mínimo obligatorio se basa en los marcos internacionales de información financiera existentes.

El objetivo es garantizar un nivel básico de coherencia y comparabilidad entre todas las OSAL que aplican el INPAG. La **norma SMC 11a** busca comentarios sobre los principios propuestos para sustentar la presentación de informes narrativos.

Se ha pedido que se amplíe el núcleo obligatorio a otras áreas que son importantes para las OSAL y sus usuarios, como los informes sobre el clima y los informes de sostenibilidad más amplios. El contenido obligatorio se ha mantenido al mínimo para reducir las barreras de adopción. Las OSAL pueden ampliar sus informes narrativos más allá del núcleo, siempre que se cumplan los temas y elementos obligatorios que son importantes para los usuarios de todos los informes financieros con fines generales de las OSAL. Las OSAL también pueden aplicar marcos como el de los informes integrados al presentar los informes descriptivos. Por lo tanto, el INPAG ofrece una considerable flexibilidad en cuanto al cumplimiento de los requisitos obligatorios.

La obligatoriedad de la presentación de informes narrativos puede plantear problemas a las OSAL que realizan actividades que pueden ser sensibles, por ejemplo, desde el punto de vista cultural o por razones religiosas o políticas. El INPAG permite no divulgar aspectos de la información sobre el rendimiento y los comentarios de los estados financieros cuando una OSAL se dedica a actividades

"sensibles". Por lo tanto, se pueden omitir las revelaciones narrativas cuando puedan comprometer las actividades de la OSAL, por ejemplo, programas específicos de derechos humanos.

El INPAG no exige a las OSAL que revelen los casos en los que se ha retenido dicha información. Existe la posibilidad de que el permiso para no divulgar la información retenida pueda ser mal utilizado por las OSAL como una forma de ocultar el mal desempeño o los problemas financieros. La **norma SMC 11b** busca opiniones sobre el alcance del requisito mínimo obligatorio de información narrativa y, en particular, sobre la importancia de la información sobre el clima y la sostenibilidad en general en este punto. La pregunta también busca opiniones sobre la exclusión de información sensible.

Para algunas OSAL que están pasando a la contabilidad de ejercicio, los requisitos de información narrativa pueden suponer un reto adicional. La **norma SMC 11c** solicita información sobre si un periodo de transición ampliado ayudaría a las OSAL a superar los problemas que puedan tener para cumplir con estos requisitos obligatorios.

## Área de adaptación 4 - Requisitos de los estados financieros

### Nombres y alcance de los estados financieros

En la sección 5, el INPAG propone un estado de ingresos y gastos que sume el superávit o el déficit. El título del estado refleja la opinión de que "estado de ingresos y gastos" es más intuitivo para los usuarios de los estados financieros de las OSAL. Se prefirió este título al de "estado de actividades financieras" o "estado de rendimiento financiero".

El estado de ingresos y gastos incluirá todas las transacciones relacionadas con las actividades de explotación de una OSAL, incluidas sus ganancias y pérdidas realizadas. De este modo, el estado se centrará en el exceso o el déficit de los ingresos sobre los gastos, y no en las ganancias y pérdidas no realizadas que proceden de las revalorizaciones en la fecha del balance. Por ahora, el estado incluirá las ganancias y pérdidas no realizadas que deben presentarse como parte del superávit o el déficit por las secciones del INPAG que aún deben revisarse. Las ganancias y pérdidas no realizadas que no deban presentarse como parte del superávit o el déficit se incluirán en un estado de cambios en los activos netos.

En la sección 6, el estado de cambios en los activos netos mostrará el movimiento del capital aportado, los fondos con y sin restricciones y cualquier participación no controladora. Las partidas que la *Norma Contable NIIF para PYMES* requiere que se presenten en otro resultado global se presentarán juntas en este estado. Esto asegurará que la información que se incluya en otro resultado global sea claramente identificable para aquellos usuarios que encuentren dicha información útil.

Estas propuestas difieren de los estados financieros prescritos por la norma contable NIIF para las PYME. Se han realizado a raíz de la opinión de las partes interesadas de que las cifras más

importantes sobre las actividades financieras de una OSAL en cualquier período de información son sus ingresos, gastos y superávit o déficit. Los comentarios también han transmitido el deseo de simplificar la presentación de la información, considerando menos importante la información sobre las ganancias y pérdidas no realizadas.

Aunque el INPAG se refiere al estado de ingresos y gastos, permite que se utilice un título alternativo siempre y cuando su uso no induzca a error a los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, sería preferible una convención de denominación que se entienda comúnmente en todo el sector. La **norma SMC 5a** solicita comentarios sobre el título del estado financiero.

Las propuestas del INPAG difieren de la Norma de Contabilidad de las NIIF para las PYMES, así como de los estados financieros según las normas IPSAS, pero se ajustan más a éstas. La **norma SMC 6a** busca comentarios sobre el alcance del estado de cambios y de los activos netos.

### Presentación de fondos con y sin restricciones

Como se señaló en el área de adaptación 2, uno de los conceptos propuestos para el INPAG es que se adopte una contabilidad de fondos con una división entre fondos con y sin restricciones. Las partes interesadas opinan mayoritariamente que la transparencia sobre los fondos con restricciones es importante. La sección 4, *Estado de situación financiera*, la sección 5, *Estado de ingresos y gastos* y la sección 6, *Estado de cambios en el patrimonio neto*, establecen los requisitos del INPAG. En resumen, las OSAL deben presentar de forma agregada cada uno de los siguientes elementos:

- Los ingresos con restricciones y los ingresos sin restricciones con los gastos relacionados en un formato de columna por separado en el estado de ingresos y gastos;
- Saldo de los fondos con restricciones y de los fondos sin restricciones en el estado de situación financiera en cada fecha de balance; y
- Los movimientos de estos fondos en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Separar los agregados de los ingresos con restricciones y los ingresos sin restricciones en el anverso del estado de ingresos y gastos permitirá a los usuarios de los estados financieros comprender qué parte de los ingresos de una OSAL reconocidos en cada ejercicio tiene limitaciones. También mostrará en qué medida las actividades del año han sido financiadas con fondos discrecionales.

Mostrar por separado los saldos de los fondos con restricciones y de los fondos sin restricciones mostrará el nivel de fondos que pueden utilizarse para fomentar las operaciones en curso de la OSAL. La presentación de una conciliación entre los saldos iniciales y finales de los fondos a través del estado de cambios en los activos netos permitirá a los usuarios ver hasta qué punto se liberan las restricciones. Como se ha señalado anteriormente, esta información es útil para evaluar la capacidad de recuperación financiera de una OSAL.

El INPAG limita la presentación a los agregados clave, sin exigir que se separen todos los saldos. No obstante, exige que los fondos importantes se presenten en el estado de situación financiera y en el

estado de cambios en el patrimonio neto, ya sea en el anverso del estado o en la memoria. La desagregación de los saldos puede hacerse en las notas de los estados financieros si resulta útil.

La presentación de información sobre los fondos con y sin restricciones en el anverso de los estados financieros primarios podría aumentar su longitud y complejidad. La inclusión de datos comparativos puede aumentar la preocupación por la longitud y la complejidad. El enfoque propuesto pretende lograr un equilibrio entre las necesidades de información de los usuarios, la necesidad de evitar que los estados financieros sean excesivamente complejos y los costes que supone para la OSAL la presentación de información sobre cada fondo.

**Las normas SMR 4b, SMR 5c y SMR 6b** solicitan comentarios sobre el requisito de separar la suma de las transacciones y los saldos con y sin restricciones en el estado de situación financiera, el estado de ingresos y gastos y el estado de cambios en el patrimonio neto, respectivamente.

### El papel de la información sobre el flujo de caja

El estado de flujos de efectivo tiene potencialmente una mayor importancia para las OSAL, dado que los requisitos de información de los financiadores suelen ser de información basada en el efectivo. Se está estudiando un nuevo estado (opcional), con la posibilidad de incluirlo como parte de la ED3.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, el INPAG, en la sección 7, *estado de flujos de efectivo*, exige que el estado de flujos de efectivo y las notas correspondientes incluyan información adicional relativa a las donaciones y subvenciones. Dado que las donaciones y subvenciones son una característica clave de las actividades financieras de una OSAL, es importante que los usuarios de los estados financieros dispongan de la información necesaria para comprender las donaciones y subvenciones recibidas por una OSAL en el periodo de referencia. Aunque el INPAG mantiene la opción de utilizar el método directo o indirecto para preparar un estado de flujos de efectivo, exige que las subvenciones con restricciones se muestren por separado de las subvenciones sin restricciones, así como las donaciones en efectivo. Cuando se utiliza el método indirecto, se requiere la divulgación por separado de las donaciones de activos. Como es probable que esta información sea necesaria para satisfacer la presentación de informes a los proveedores de esos fondos, se considera que el coste no superará el beneficio para los usuarios. **La norma SMC 7a** solicita información sobre el requisito de presentar por separado las donaciones y subvenciones en efectivo en el estado de flujos de efectivo.

Las subvenciones recibidas para financiar la compra o la creación de activos no corrientes (elementos de capital) deben revelarse por separado como parte de las "actividades de inversión". Estas subvenciones se citan con frecuencia como un reto para las OSAL, ya que los proveedores de las subvenciones exigen que se informe sobre cómo se ha gastado la subvención recibida. La divulgación de esta información en el flujo de caja y en las notas de las cuentas (cuando sea pertinente) puede contribuir a satisfacer las necesidades de estas partes interesadas. La **norma SMR 7b** solicita información sobre el tratamiento de las donaciones y subvenciones para la compra o creación de elementos de capital como actividades de inversión.

## Comparativos

Los estados financieros suelen incluir información comparativa para todas las partidas presentadas en los estados primarios, y para la mayoría de las partidas reveladas en las notas de los estados financieros. El INPAG mantiene actualmente los requisitos de información comparativa que existen en la norma contable *NIIF para PYMES*.

La información comparativa puede hacer que los estados financieros parezcan más complejos, pero proporciona más información útil para los usuarios de los estados financieros. A medida que las secciones del INPAG que tratan de las transacciones específicas de las OSFL se desarrollen para posteriores proyectos de exposición, se revisará la necesidad de información comparativa para estas transacciones. La **norma SMC 3b** solicita información sobre si deben facilitarse datos comparativos para todas las cifras que figuran en los estados financieros. Estos comentarios se tendrán en cuenta en el desarrollo posterior del INPAG.

## Cumplimiento del INPAG

No obstante, los usuarios de los estados financieros deben comprender la base sobre la que se han elaborado los estados financieros de una OSAL, ya que ello contribuye a la comparabilidad. El INPAG exige que una OSAL cuyos estados financieros cumplan con el INPAG haga una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento en las notas. Cuando una OSAL se encuentre en proceso de transición hacia las INPAG, no podrá declarar el cumplimiento de las mismas. En su lugar, deberá cumplir con los requisitos de divulgación de la Sección 36 - *Transición a la Guía*, que se incluirá en la ED3.

Algunas OSAL pueden optar por aplicar algunos aspectos del INPAG pero no todos los requisitos. Esto podría formar parte de un plan para adoptar completamente el INPAG, pero fuera de los acuerdos de transición permitidos. Por otra parte, las OSAL que deben seguir un marco contable distinto del INPAG pueden utilizar algunos aspectos del INPAG. Sería beneficioso para estas entidades explicar por qué utilizan selectivamente la INPAG, pero debe quedar claro que no se puede afirmar el cumplimiento de la INPAG. Puede haber otras razones por las que las ONL no puedan hacer valer el cumplimiento del INPAG. La **norma SMC 3a** busca comentarios sobre los requisitos para afirmar el cumplimiento de INPAG.