

Grupo consultivo técnico

Documento temático

Tenga en cuenta que el idioma original de este documento es el inglés, y que todas las traducciones a otros idiomas se han generado utilizando programas de traducción automática.

PUNTO DEL ORDEN DEL DÍA: TAGED11- 01

28 de marzo de 2023 - En línea

Declaración complementaria

Resumen	<p>Este documento expone:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Antecedentes de la elaboración de orientaciones sobre las declaraciones complementarias • Principios clave y propuestas • Consideraciones sobre la inclusión de estados complementarios en los informes financieros generales e inclusión de las orientaciones en el INPAG.
Propósito/Objetivo del documento	<p>Recabar la opinión del CTC con respecto a las orientaciones sobre la presentación de estados complementarios con los estados financieros de propósito general.</p>
Otros elementos de apoyo	<p>Anexo A - Declaración complementaria Orientaciones - formato básico</p> <p>Anexo B - Lista de notas de la declaración complementaria</p> <p>Anexo C - Ejemplo de formato de nota de movimiento de fondos</p> <p>Anexo D - Variaciones de la declaración complementaria básica</p>
Preparado por	<p>Sam Musoke, Director de Proyectos de la IFRNPO, Humentum</p> <p>Siham Bortcosh, responsable técnico del SSWG</p>
Acciones para esta reunión	<p>Comentar y asesorar sobre</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inclusión de una nota de "movimiento de fondos" en el INPAG • Tratamiento de los "gastos de apoyo" • Uso obligatorio del "formato básico"

	<ul style="list-style-type: none"> • Inclusión de estados complementarios en los informes financieros generales y localización de orientaciones • Requisitos de auditoría y garantía
Acrónimos	Los acrónimos figuran en el anexo E

1. Fondo

- 1.1 Los proveedores de subvenciones a OSFL suelen exigir informes financieros (y de otro tipo) específicos para las actividades que financian. Numerosos comentarios durante nuestras actividades de divulgación con las partes interesadas desde 2020 se refirieron a la falta de armonización en los formatos de presentación de informes de los donantes como una carga para las OSFL. Los financiadores y los auditores también reconocieron que la imposibilidad de conciliar los informes a nivel de subvención con las cuentas auditadas a nivel de entidad o de establecer referencias cruzadas con las mismas constituye también un problema para garantizar la fiabilidad de los informes con fines específicos.
- 1.2 En septiembre de 2022, se propuso que el proyecto desarrollara un formato estándar para un Estado Complementario opcional que pudiera satisfacer las necesidades de rendición de cuentas financieras de los proveedores de financiación mediante subvenciones. Su objetivo era presentar información financiera clave auditable sobre un proyecto o subvención específicos (o proyectos/subvenciones) de manera que pudiera ser útil para el otorgante a efectos de rendición de cuentas, así como significativa para los usuarios primarios.
- 1.3 En consecuencia, se creó el Grupo de Trabajo sobre la Declaración Complementaria (SSWG) para elaborar propuestas al respecto, compuesto por 6 miembros del Grupo de Referencia de Donantes, el Grupo Consultivo de Profesionales, el Grupo Consultivo Técnico y un Defensor del País. Se nombró a un responsable técnico, Siham Bortcosh, para trabajar con el grupo y en su nombre.
- 1.4 El INPAG tiene por objeto proporcionar orientaciones sobre la presentación de "informes financieros con fines generales". Éstos están diseñados para ser útiles a una amplia gama de usuarios, y se distinguen de los "informes financieros con fines especiales" que se preparan para un usuario o grupo de usuarios específico.

2. Progresos realizados hasta la fecha

2.1 El trabajo del SSWG comenzó en noviembre de 2022, con una reunión inicial, una serie de entrevistas semiestructuradas con cada miembro, la elaboración y revisión de un borrador de principios y propuestas y, por último, la elaboración y revisión de borradores de notas orientativas y modelos de formatos.

2.2 En el desarrollo del trabajo se han identificado una serie de cuestiones. Éstas se exponen en el apartado 4.

2.3 Las propuestas se han debatido con el Grupo de Referencia de Donantes y con el Grupo Consultivo de Profesionales. El presente documento incorpora los comentarios pertinentes.

3. Principios clave

Actividades específicas

3.1 Puede elaborarse un estado complementario para presentar los ingresos, gastos y costes de capital (es decir, activos no corrientes) en relación con un conjunto de "actividades específicas". Estas actividades pueden estar relacionadas con una determinada subvención, proyecto o programa definido por la OSFL. Las actividades especificadas se mencionan en el nombre de cada Estado Complementario.

Útil para los usuarios primarios

3.2 Aunque no son necesarios para ofrecer una imagen fiel, los estados complementarios que se presenten deben ser útiles para los usuarios primarios, no sólo para el financiador de un conjunto específico de actividades. Se han identificado las siguientes áreas de valor añadido:

- Los posibles proveedores de financiación, incluidos los posibles donantes, están interesados en ver que una OSFL tiene la capacidad de hacer un seguimiento de los ingresos y costes relacionados con un proyecto o subvención concretos.
- El riesgo de fraude por doble financiación no identificada, que es una preocupación clave para la comunidad de donantes en general, se mitiga mediante la presentación de Estados Complementarios que se concilian con una Nota de Movimiento de Fondos.
- Cuando la financiación basada en proyectos/subvenciones constituye una proporción significativa de los ingresos y gastos de una OSFL, la presentación de estados complementarios mejora la calidad y fiabilidad de la garantía de auditoría sobre los estados financieros primarios y las notas.

Opcional en INPAG, requisito de donante potencial

3.3 Se propone que la opción de presentar uno o varios estados complementarios quede a discreción de la OSFL informadora con arreglo al INPAG, en función de la forma en que estructure sus actividades. Se prevé que los proveedores de subvenciones restringidas puedan optar por exigir la presentación de un estado financiero complementario para las actividades que financian, para su presentación junto con los estados financieros con fines generales del otorgante, dentro de las obligaciones de cumplimiento asociadas a un convenio de subvención.

Formato básico obligatorio

3.4 El proyecto de orientaciones estipula que si una entidad opta por presentar estados complementarios junto con sus informes financieros generales, o si los financiadores se lo exigen, dichos estados complementarios deberán ajustarse a un formato prescrito para la información básica. Esta información será coherente con la información de los estados financieros generales y se conciliará con ella de la siguiente manera:

- Los estados financieros complementarios deben presentarse, como mínimo, en la misma **moneda** que los estados financieros generales.
- Los **epígrafes de** ingresos y gastos utilizados en la Declaración complementaria deben ajustarse a la Declaración de ingresos y gastos (lo que aún no se ha abordado en el borrador de exposición 3).
- La base de reconocimiento de ingresos y gastos debe ajustarse al INPAG, es decir, el principio de **devengo**, no el de caja o el modificado.
- Si las Actividades Especificadas han sido financiadas por una mezcla de fondos con y sin restricciones, dichas **categorías de fondos deben mostrarse en columnas diferentes** en la(s) Declaración(es) Complementaria(s).
- Cualquier partida relativa a las Actividades especificadas que se incluya en el Estado de cambios en el patrimonio neto dentro de los estados financieros primarios debe identificarse por separado.
- Los saldos iniciales y finales de los fondos en el Estado Complementario deben ser coherentes con una nota de "movimiento de fondos" dentro de los estados financieros de propósito general.
- Cualquier "coste de capital", es decir, adquisición de inmovilizado material u otros activos no corrientes en los estados complementarios, se incluirá dentro de las adiciones en la nota correspondiente que acompaña a los estados financieros generales.

El formato propuesto para la Declaración complementaria básica figura en **el Anexo A**.

Situación de la(s) declaración(es) complementaria(s) y notas

3.5 Se propone que cualquier Estado Complementario presentado se sitúe después de las notas a los estados financieros primarios. Cada Estado Complementario iría seguido de su propio conjunto de notas. Algunas notas son obligatorias, otras se exigen si procede, otras son opcionales.

La lista de notas propuestas figura en **el anexo B**.

Nombre de la declaración

3.6 El nombre completo propuesto es "Estado complementario de ingresos, gastos y costes de capital para [actividades especificadas]". Esta propuesta ha recibido un amplio apoyo, pero hasta la fecha se ha hecho hincapié en la necesidad de indicar claramente que se trata de un estado complementario y no de un estado financiero primario.

Pregunta 1: ¿Qué opina el CTC sobre la declaración complementaria y los planteamientos propuestos en relación con:

(a) ¿Opcionalidad en INPAG?

(b) ¿Formato básico obligatorio?

(c) ¿Posicionamiento de la declaración complementaria y las notas?

(d) ¿Nombre de la declaración?

4. Cuestiones a tener en cuenta

Nota de movimiento de fondos

4.1 El estado complementario podría ser especialmente útil si se combinara y conciliara con una nota sobre el movimiento de fondos incluida en los estados financieros de propósito general dentro del INPAG, mostrando un resumen de los movimientos (ingresos totales, gastos totales y transferencias) de los principales fondos de la OSFL. La conciliación del estado complementario con la línea correspondiente de dicha nota reforzaría considerablemente la garantía y la transparencia en relación con la información sobre financiación.

En **el anexo C figura un** modelo de nota.

Pregunta 2: ¿Qué opina el GAT sobre el requisito adicional del INPAG de incluir una nota sobre movimientos de fondos en la sección 6, Estado de cambios en el patrimonio neto?

Flexibilidad en la presentación de los gastos de apoyo

4.2 Costes de apoyo" es el término propuesto para los costes indirectos relacionados con la organización en su conjunto, en lugar de directamente con las actividades especificadas, pero que se asignan e incluyen en la declaración complementaria, sobre la base de que son necesarios para apoyar las actividades especificadas.

4.3 El enfoque propuesto para la inclusión de los "gastos de apoyo" en la declaración complementaria está concebido para permitir cierta flexibilidad. Las OSFL pueden optar por identificar dichos costes como una partida separada o incluirlos en las clasificaciones de costes naturales, dependiendo de los acuerdos de financiación que tengan. Las notas a la declaración complementaria deberán exponer claramente cualquier diferencia en el análisis de los gastos tal y como se muestra en la declaración complementaria en comparación con la declaración primaria o las notas al GPFR.

4.4 La relación con los estados financieros primarios y las notas sería más estrecha si el INPAG exigiera la publicación de los gastos de apoyo.

Pregunta 3: ¿Les preocupan a los miembros del GAT las propuestas relativas a los gastos de apoyo, dada la probable necesidad de conciliación con el estado primario o las notas?

Flexibilidad en los títulos de las columnas adicionales

4.5 Se propone que el formato básico sea obligatorio para la declaración complementaria (es decir, los importes del ejercicio, expresados en la moneda de presentación o "nacional"), pero el grupo de trabajo reconoció que sería muy ventajoso permitir cierta flexibilidad en otras columnas. Dichas variaciones permitirían a las OSFL realizar adaptaciones para abordar sus propias circunstancias específicas y determinados requisitos de información de los donantes. Las propuestas incluyen flexibilidad en cuanto a columnas adicionales y referencia a otra información comparativa, como presupuestos o importes expresados en distintas monedas. La lista de variantes propuestas figura en **el anexo D**.

4.6 Las variaciones se dividen en las que se basan en la información disponible en el libro mayor del año en curso de la OSFL y las que utilizarían información de otras fuentes. Aunque esta flexibilidad aumenta la utilidad para los financiadores actuales, corre el riesgo de reducir la coherencia. Parte del riesgo en torno a la coherencia puede mitigarse mediante el requisito de que el formato básico del Anexo A se utilice para todas las variantes.

Pregunta 4: ¿Están de acuerdo los miembros del GAT en que el formato básico sea un requisito obligatorio cuando se elabore una declaración complementaria? ¿Qué opinan los miembros del GAT sobre la flexibilidad con respecto a las columnas adicionales?

Inclusión en los informes financieros generales elaborados en el marco del INPAG

4.7 Con este grado de flexibilidad y opcionalidad surgen dudas sobre hasta qué punto los Estados Financieros Complementarios deben formar parte de un informe financiero de propósito general elaborado con arreglo al INPAG.

Pregunta 5: ¿Qué opinan los miembros del CTC sobre la conveniencia de que los estados complementarios formen parte de un informe financiero general?

Ubicación y calendario de las orientaciones sobre las declaraciones complementarias

4.8 Existe un abanico de opciones en relación con el calendario y la ubicación de las Orientaciones con respecto al INPAG, entre las que se incluyen:

- Incluir algunas o todas las Orientaciones en el INPAG principal - propuestas incluidas como parte del ED3
- Incluir algunas o todas las Orientaciones como anexo al INPAG - propuestas incluidas como parte del ED3.
- Publicar orientaciones completas por separado para el INPAG
- Incluir parte de las Orientaciones como anexo al INPAG -propuestas incluidas como parte del ED3- y publicar las Orientaciones completas por separado, tras un compromiso más profundo con más miembros de la comunidad de donantes.

4.9 A continuación se destacan los diversos elementos relevantes para las propuestas de Declaración complementaria que pueden considerarse para su inclusión en el cuerpo principal del INPAG, en un anexo del INPAG o fuera del INPAG.

	INPAG	Anexo al INPAG o
--	-------	------------------



		documento aparte
Nota de movimiento de fondos		
Exigencia de que las declaraciones complementarias presentadas en el GPFR sigan las orientaciones del anexo.		
Orientación sobre la posición de las declaraciones complementarias en caso de que se presenten como parte del GPFR.		
Exigencia de que los "gastos de apoyo" figuren en las notas, si no en el estado principal.		
Introducción y alcance de las declaraciones complementarias		
Presentación de los estados complementarios en el GPFR		
Información que debe incluirse en la SS		
Información que puede incluirse en la SS		
Finalidad y ubicación de las notas a la SS		
Notas que se facilitarán		
Notas que pueden facilitarse		
Glosario de términos (proyecto, programa, subvención, actividades específicas, etc.)		
Definiciones de las partidas de gastos		
Formatos de muestras (columna única)		
Formatos de muestra (variaciones que implican información del libro mayor actual)		
Formatos tipo (variaciones que implican información ajena al libro mayor del año en curso)		

4.10 La mayoría de los miembros del GTSS, el GDR y el GAP opinaron que la inclusión de todos los aspectos de las Orientaciones en materia de seguridad social en el INPAG principal o en un anexo, con propuestas de inclusión en el ED3, aportaría los máximos beneficios al sector en su conjunto en relación con:

- Adopción de los formatos por donantes y ONL
- Reducción de la duplicación de esfuerzos por parte de las entidades declarantes, los otorgantes y los auditores.
- Mayor valor de garantía
- Claridad sobre los costes indirectos que podrían influir en la práctica de concesión de subvenciones

Pregunta 6: ¿Qué opinan los miembros del GAT sobre la ubicación de las orientaciones con respecto a las declaraciones complementarias, y qué podría incluirse ahora en el INPAG para satisfacer las necesidades de los usuarios primarios y del sector?

Auditoría y garantía

4.11 Es necesario garantizar que los usuarios tengan claro el alcance de las opiniones de auditoría u otras garantías expresadas con respecto a los GPF y a los estados complementarios presentados. Esto está claramente vinculado a lo que se incluye en el INPAG. La Secretaría opina que los requisitos de auditoría no deberían incluirse en el INPAG. La Secretaría también opina que la comunidad de auditores debería debatir más a fondo para determinar cuál puede ser un enfoque adecuado de los requisitos de auditoría y garantía con respecto a las declaraciones complementarias.

Pregunta 7: ¿Están de acuerdo los miembros del GAT con la opinión de la Secretaría de que el INPAG guarda silencio con respecto a los requisitos de auditoría y garantía?

5. Próximos pasos

5.1 En función de las aportaciones recibidas, se revisará el proyecto de orientaciones y se volverá a presentar al GTSP. Se informará al GTSP de las reacciones del GDR, el GAP y el GAT, se desarrollarán las propuestas y se presentarán al GAT a su debido tiempo.

Marzo de 2023



Anexo A - Proyecto de declaración complementaria en formato "básico"

Estado Complementario de Ingresos, Gastos y Costes de Capital para [INSERTAR la referencia o el nombre por el que se conocen las Actividades Especificadas].		
Para el año/periodo que finaliza el []		
	Nota	Unidad monetaria
Ingresos		
Subvenciones y donaciones		
Otros ingresos		
Ingresos totales		
Gastos		
Gastos directos		
Empleo		
Viajes y dietas		
Suministros y materiales		
Gastos de funcionamiento, servicios externos y otros		
Regalos en especie		
Subvenciones por pagar		
Gastos de apoyo		
Gastos totales		
Ganancias/pérdidas por conversión de moneda extranjera		
Transferencias		
Otros cambios financieros		
Variación del saldo de fondos		
Saldo inicial		
Saldo final		
Costes de capital		
Gastos reconocidos anteriormente		
Menos: depreciación o amortización cargada		
Más: costes de capital incurridos		



Costes totales		
Saldo final de los fondos después de los costes de capital		

Anexo B - Notas propuestas a la Declaración complementaria

M Obligatorio

R Obligatorio si procede

O Opcional

Nota	Título	Contenido	
1	Propósito	El objetivo de la declaración complementaria por referencia a estas orientaciones	M
2	Alcance	Una descripción de las Actividades Especificadas	M
		Una referencia cruzada de los saldos de apertura y cierre que figuran en el estado complementario con la nota correspondiente de los estados financieros generales, de acuerdo con los requisitos del INPAG.	M
3	Base de preparación	Confirmación de que el estado financiero complementario se ha elaborado sobre la misma base y aplicando las mismas políticas contables que los estados financieros generales.	M
4	Presentación	Una explicación de la presentación y el diseño del Estado Complementario si se presentan columnas adicionales.	R
5	Ingresos	Un análisis de los ingresos en los que la entidad incluye importes de ingresos distintos de los ingresos por subvenciones o donaciones relacionados con las Actividades Especificadas, con una indicación de en qué parte de los estados financieros con fines generales se incluyen.	R
6	Gastos	Cualquier otro análisis de los gastos incluidos en el Estado Complementario	O
7	Gastos de apoyo	La base de los gastos de apoyo incluidos en la Declaración Complementaria y la base de prorrateo entre las Actividades Especificadas.	R
		Una indicación de dónde se incluyen estos costes en los estados financieros generales	R
		Todos los importes de los Gastos de apoyo asignados a cualquiera de las líneas de gastos dentro de "Gastos directos", incluida una indicación de dónde se incluyen en los estados financieros generales, y una explicación de la base de asignación a las partidas de gastos.	R
		Indicación del porcentaje de gastos de apoyo de la entidad y la base de cálculo	O
		La diferencia entre los gastos de apoyo suministrados por los ingresos incluidos en la Declaración Complementaria, y la tasa de gastos de apoyo de la entidad basada en sus gastos reales.	O



8	Ganancias y pérdidas por conversión de moneda extranjera	Una explicación de la base sobre la que se han calculado las ganancias o pérdidas	R
		El grado de realización de las ganancias o pérdidas	R
		Explicación de los tipos de conversión de moneda extranjera utilizados para obtener los importes que figuran en el Estado Complementario.	R
		El importe de los ingresos, los gastos o el saldo de la subvención o del fondo si se hubieran utilizado tipos de conversión de divisas diferentes (en su caso), con una explicación de la base de los tipos alternativos.	O
		El importe de cualquier coste que haya surgido en relación con las Actividades Especificadas debido a la conversión de moneda extranjera, que haya sido cubierto por otra fuente de financiación, con una explicación.	O
9	Transferencias	Explicación de las transferencias de fondos incluidas en el Estado Complementario	R
10	Otros cambios financieros	Una explicación de cualquier otro importe incluido en los estados complementarios y dónde aparecen en los estados financieros primarios.	R
11	Costes de capital	Explicación y detalles de los costes de capital incluidos en la declaración complementaria	R
12	Conciliación con el criterio de caja	Una conciliación de los importes de ingresos en el Estado Complementario con los importes en efectivo recibidos en el periodo en relación con las Actividades Especificadas.	O
		Una conciliación de los importes de gastos del Estado Complementario con los importes en efectivo gastados en el periodo en relación con las Actividades Especificadas.	O

Anexo C - Ejemplo de formato para una nota de "Movimiento de fondos"

Movement in Funds	Opening Balance	Income	Expenses	Surplus/ deficit	Other gains and losses	Transfers	Closing Balance
Funds with restrictions							
Grant / Programme 1							
Grant / Programme 2							
Grant / Programme 3							
Other funds with restrictions							
Total funds with restrictions							

Anexo D - Variantes facultativas propuestas para los títulos de las columnas

Variaciones de formato utilizando datos del libro mayor del año en curso de la OSFL:

- **Fecha de referencia del donante:** los importes de cada línea divididos en dos periodos de tiempo que juntos constituyen el periodo de referencia de los estados financieros con fines generales. Esto permitiría a la OSFL dividir el informe de los estados complementarios para poder mostrar la información correspondiente al año de referencia del donante, cuando éste no coincida con la fecha de referencia contable de la OSFL.
- **Subvenciones múltiples:** puede incluirse más de una subvención o donación en la Declaración complementaria, en función de los ingresos relacionados con las Actividades especificadas. El OSFL puede incluir cada una de estas subvenciones o donaciones, con los gastos correspondientes, en una columna separada de la Declaración. Esto permitiría al OSFL informar sobre un programa de trabajo financiado por más de una subvención, por ejemplo, identificando cada subvención por separado.
- **Fondos sin restricciones:** la OSFL puede incluir gastos financiados con fondos sin restricciones en la declaración complementaria. Cuando lo haga, los fondos sin restricciones deberán figurar en una columna separada de los fondos con restricciones. Esto permitiría a las OSFL informar sobre cualquier contribución realizada con fondos sin restricciones a las actividades financiadas por una subvención concreta, por ejemplo.

Variaciones de formato con fuentes de información ajenas al libro mayor del año en curso (moneda funcional) del OSFL:

- **Importes en la moneda del donante:** los importes en la moneda en la que se proporcionaron los ingresos al OSFL.
- **Importes presupuestarios:** el presupuesto acordado con el donante o donantes que financian las Actividades Especificadas.
- **Importes plurianuales:** los importes del periodo anterior relativos a las actividades especificadas, cada uno en una columna separada. Esto permite presentar informes acumulativos, año a año, sobre subvenciones plurianuales.

Anexo E - Acrónimos

INPAG: Guía internacional de contabilidad de las organizaciones sin ánimo de lucro

ONL: Organización sin ánimo de lucro

SS: Declaración complementaria

SSWG: Grupo de trabajo sobre la declaración complementaria

TAG: Grupo Consultivo Técnico

GPFR: Informes financieros con fines generales