

## NICSP 6—ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS ENTIDADES CONTROLADAS

### Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 27 (reestructurada en 1994) *Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias* publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). En 2001, en sustitución del IASC, se constituyeron el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el IASC permanecerán en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 27, con autorización del IASC.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASCF: IASCF Publications Department, 1<sup>st</sup> Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Email: [publications@iasc.org](mailto:publications@iasc.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

Las NICs, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual del IASCF.

“IAS,” “IASC,” “IASCF,” “IASB” and “International Accounting Standards” son Marcas Registradas del IASCF y no deben ser usadas sin el consentimiento del IASCF.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL  
SECTOR PÚBLICO—NICSP 6**

**ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y  
TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS ENTIDADES  
CONTROLADAS**

**CONTENIDO**

---

	Párrafo
OBJECTIVO	
ALCANCE .....	1–7
DEFINICIONES.....	8–14
Entidad Económica.....	9–11
Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio.....	12
Empresas Públicas .....	13
Activos netos/patrimonio neto .....	14
PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.....	15–20
ALCANCE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS .....	21–38
Establecimiento del control sobre otra entidad, para los fines de presentación de información financiera.....	26–38
El Control para los fines de presentación de información financiera ....	28–32
Poder Regulatorio y Poder de compra .....	33
Determinación de la existencia de control, para los fines de presentación de información financiera.....	34–38
OPERACIONES DE CONSOLIDACIÓN.....	39–52
CONTABILIZACIÓN DE LAS ENTIDADES CONTROLADAS DENTRO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES DE LA CONTROLADORA.....	53–56
INFORMACIÓN A REVELAR.....	57
DISPOSICIONES TRANSITORIAS.....	58–60
FECHA DE VIGENCIA.....	61–62
COMPARACIÓN CON LA NIC	

---

## NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO—NICSP 6

### ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS ENTIDADES CONTROLADAS

*Las directrices normativas, que aparecen en letra cursiva y en negrita, deben interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma, los cuales aparecen en letra normal- así como en el contexto del "Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público." No se pretende la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas (o rubros) no significativas.*

#### **Alcance**

1. **La entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) debe aplicar la presente Norma para la preparación y presentación de estados financieros consolidados de una entidad económica.**
2. **La presente Norma se ocupa, asimismo, de la contabilización de las entidades controladas, dentro de los estados financieros individuales que la controladora presenta por separado.**
3. Los estados financieros consolidados quedan comprendidos en el término general de "estados financieros," tal y como aparece en el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. Por lo tanto, los estados financieros consolidados se preparan siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
4. **La presente Norma se aplica, en la preparación y presentación de estados financieros consolidados y en el tratamiento contable de las entidades controladas, a todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.**
5. Las Empresas Públicas (EPs) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera por las Empresas Públicas*, señala que las NICs son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EPs presenten sus estados financieros de acuerdo, en todos los aspectos materiales, con las NICs.
6. La presente Norma establece los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, así como para el tratamiento contable de

las entidades controladas en los estados financieros individuales de la entidad controladora. Aunque no se exige que las EPs cumplan la presente Norma en sus estados financieros propios, las disposiciones de esta Norma se aplicarán cuando una entidad del sector público que no sea una EP tenga una o más entidades controladas que sean EPs. En estos casos, la presente Norma se aplicará a la consolidación de las EPs en los estados financieros de la entidad económica, así como en la contabilización, en los estados financieros individuales de la entidad controladora, de las inversiones en EPs.

7. La presente Norma no trata los siguientes extremos:
- (a) métodos de contabilización de las combinaciones de entidades, y sus efectos sobre la consolidación, incluido el tratamiento de la plusvalía comprada (fondo de comercio) surgido de la combinación. (Las directrices generales para la contabilización de combinaciones de negocios pueden encontrarse en la NIC 22 *Combinaciones de Negocios*);
  - (b) contabilización de las inversiones en entidades asociadas (ver NICSP 7 *Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas*); o
  - (c) el tratamiento contable de las inversiones en negocios conjuntos (véase la NICSP 8, *Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos*).

## Definiciones

8. Los términos que siguen se usan, en la presente Norma, con los significados que a continuación se les asigna:

**Activos (Assets) son los bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial<sup>1</sup> de servicio.**

**Activos netos/patrimonio neto<sup>2</sup> (Net assets/equity) es la porción residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.**

---

<sup>1</sup> *Comentario:* Los activos proporcionan los medios para que las entidades alcancen sus objetivos. Los activos que son utilizados para la distribución de bienes o prestación de servicios de acuerdo con los objetivos de una entidad, pero no generan directamente entradas de efectivo, son descritos habitualmente como portadores de un “potencial de servicio.” Los activos que son utilizados para generar entradas de efectivo son descritos habitualmente como portadores de “beneficios económicos futuros.” Para abarcar todos los usos que pueden darse a los activos, esta serie de Normas utiliza el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio” para describir las características esenciales de los activos.

<sup>2</sup> *Comentario:* “Activos netos/Patrimonio neto” es el término utilizado en esta serie de Normas para referirse a la medida residual en el estado de situación financiera o balance general (activos menos

**Aportes de Capital** (Contributions from owners) son los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que ha sido aportado a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, con excepción de los que implican endeudamiento, que establecen una participación financiera en el patrimonio de la entidad, que:

- (a) por una parte, conlleva derechos sobre la distribución de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y, por otra parte, conlleva derechos sobre la distribución del excedente del activo, sobre el pasivo en caso de liquidación de la entidad; y/o
- (b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.

**Base contable de acumulación (o devengo)** (Accrual basis) es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos sobre la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto e ingresos ordinarios/recursos y gastos.

**Control (Control)** es la potestad de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad, de tal forma que se obtengan beneficios de sus actividades.

**Control Conjunto** (Joint control) es el acuerdo de compartir el control sobre una actividad, mediante un convenio vinculante.

**Distribuciones a los Propietarios o Aportantes** (Distribution to owners) son aquellas que constituyen los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.

**Efectivo** (Cash) comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.

**Empresa Pública**<sup>3</sup> (Government Business Enterprise) es la entidad que reúne todas las características siguientes:

---

pasivos). Los activos netos/patrimonio neto puede ser positivo o negativo. Se pueden utilizar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio neto siempre y cuando su significado quede claro.

<sup>3</sup> *Comentario:* Las empresas públicas incluyen tanto empresas que realizan actividades comerciales o productivas, tales como empresas del sector público que prestan servicios públicos, y entidades financieras. Las empresas públicas no son, en sustancia, diferentes de aquellas que realizan actividades similares en el sector privado. Generalmente, las empresas públicas operan para obtener

- (a) es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
- (b) se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad;
- (c) en el normal curso de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades (o terceros), obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos;
- (d) no depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha (excepto en el caso de la compra de productos en condiciones de independencia); y
- (e) es controlada por una entidad del sector público.

**(Entidad) Asociada (Associate)** es aquella en que el inversionista tiene una influencia significativa, y no es ni una entidad controlada ni un negocio conjunto en el que participa dicho inversor.

**Entidad Controlada (Controlled entity)** es aquella que está bajo control de otra (a la que se le denomina entidad controladora)

**Entidad Económica**<sup>4</sup> (Economic entity) es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.

**Estados financieros consolidados (Consolidated financial statements)** son los estados financieros de una entidad económica, que se presentan como estados de una sola entidad.

**Fecha de los estados financieros (Reporting date)** es la que corresponde al último día del periodo al que se refieren los estados financieros.

---

un beneficio, aunque algunas pueden tener ciertas obligaciones de servicio a la comunidad según las cuales deben proporcionar bienes y servicios a individuos o instituciones de la comunidad de forma gratuita o a precios significativamente reducidos. La NICSP 6 “Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas” proporciona pautas para determinar si existe control a efectos de presentación de información financiera, debiéndose tener en cuenta esta Norma para determinar si una empresa pública es controlada por otra entidad del sector público.

<sup>4</sup> *Comentario:* El término “entidad económica” se utiliza en esta serie de normas para definir, a efectos de presentación de los estados financieros, un grupo de entidades que comprenden la entidad controladora y todas las entidades controladas. Otros términos también utilizados en algunas ocasiones para referirse a una entidad económica son “entidad administrativa,” “entidad financiera” (NICSP 4 entidad que presenta información financiera), “entidad consolidada” y “grupo.”

Una entidad económica puede incluir entidades que persiguen objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un departamento gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a un precio simbólico, así como entidades que proporcionan alojamiento a precios de mercado.

**Gastos (Expenses)** son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio neto, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.

**Influencia Significativa** (Significant influence) (NICSP 6.8; 7.6) es la capacidad de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la entidad participada, sin llegar a tener el control sobre la misma.

**Ingreso ordinario/recurso** (Revenue) es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

**Intereses Minoritarios** (Minority interest) constituyen aquella parte del resultado neto (ahorro o desahorro) de las operaciones, así como de los activos netos de la entidad subsidiaria, que no pertenecen, bien sea directa o indirectamente a través de otras entidades controladas, a la entidad controladora del grupo.

**Inversionista o inversor** (Investor) de un negocio conjunto es una de las partes implicadas en el mismo, que no participa en su control conjunto.

**Método de la Participación** (Equity method) es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de activos netos de la entidad que corresponde al inversionista. El Estado de rendimiento financiero recoge la proporción de los resultados de las operaciones de la entidad participada que corresponde al inversionista.

**Negocio Conjunto** (Joint venture) es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más entidades participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.

**Pasivos (Liabilities)** son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

**Políticas contables** (Accounting policies) son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por una entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros.

**Resultado neto (ahorro o desahorro) (Net surplus/deficit) es el constituido por los siguientes componentes:**

- (a) **el resultado neto (ahorro o desahorro) de las actividades ordinarias; y**
- (b) **las partidas (o rubros) extraordinarias.**

#### **Entidad Económica**

- 9. El término "entidad económica" se usa en la presente Norma para definir, al grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas a efectos de presentación de la información financiera.
- 10. También se usan, para referirse a una entidad económica, los términos "entidad administrativa," "entidad que presenta información financiera," "entidad consolidada" y "grupo."
- 11. Una entidad económica puede incluir entidades que tengan objetivos tanto de política social como de tipo comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionen vivienda de interés social y entidades que proporcionen alojamiento en régimen de actividad comercial.

#### **Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio**

- 12. Los activos son los medios que poseen las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se suelen definir como portadores de un "potencial de servicio." A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como portadores de "beneficios económicos futuros." Para poder englobar todos los objetivos a los que puede destinarse un activo, la presente Norma emplea el término "beneficios económicos futuros o un potencial de servicio," término que describe la característica esencial de los activos.

#### **Empresas Públicas**

- 13. El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales que prestan servicios públicos y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en esencia, diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado. Las EP generalmente operan para obtener un beneficio, aunque algunas de ellas puedan tener ciertas obligaciones de servicio a la comunidad, bajo las cuales se les exige proveer de bienes y servicios a determinados individuos y organizaciones de la comunidad, ya sea sin cargo alguno, o con un cargo reducido. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de Entidades Controladas* ofrece las directrices necesarias para determinar si existe control a efectos de la presentación de



información financiera y debe recurrirse a tal NICSP para determinar si una EP es controlada o no por otra entidad del sector público.

#### **Activos netos/patrimonio neto**

14. El término "Activos netos/patrimonio neto" se usa, en la presente Norma, para referirse al valor residual resultante en el Estado de situación financiera o balance general (activo menos pasivo). Los activos netos/patrimonio neto puede ser positivo o negativo. Se pueden usar otros términos en lugar de activos netos/patrimonio neto, a condición de que su significado quede claro.

#### **Presentación de estados financieros consolidados**

15. **Toda entidad controladora, que no se encuentre en los casos contemplados en el párrafo 16, debe presentar estados financieros consolidados.**
16. **Una entidad controladora que es a su vez una entidad controlada en su totalidad, o prácticamente en su totalidad, no necesita presentar estados financieros consolidados cuando es improbable que existan usuarios para tales estados financieros o cuando las necesidades de información de sus usuarios sean cubiertas por los estados financieros consolidados de su propia entidad controladora; o cuando, siendo una entidad controlada prácticamente en su totalidad, la controladora obtenga el consentimiento de los intereses minoritarios. Tales controladoras deben revelar, en sus estados financieros individuales, las razones por las que no han presentado los estados financieros consolidados, junto con los métodos utilizados para la contabilización de sus entidades controladas. También deben informar sobre el nombre y la dirección principal de la entidad controladora que publica estados consolidados y las incluye en ellos.**
17. Los usuarios de los estados financieros de la entidad controladora están, usualmente, interesados en el grupo de entidades y necesitan, por tanto, ser informados sobre los asuntos financieros del conjunto de la entidad económica. A satisfacer esta necesidad van dirigidos los estados financieros consolidados, que presentan la información financiera sobre la entidad económica considerada como una sola entidad, sin tener en consideración los límites legales de las entidades jurídicas independientes.
18. Una controladora, si está poseída enteramente por otra entidad, no siempre tendrá que presentar estados financieros consolidados, ya que tales estados pueden no ser requeridos por la entidad controladora, y las necesidades de los demás usuarios pueden quedar mejor cubiertas por los estados financieros consolidados de la controladora. Sin embargo, en el sector público, muchas de las entidades controladoras que, o controladas en su totalidad, prácticamente controladas en su totalidad, representan sectores o actividades básicos del gobierno, no siendo propósito de esta Norma eximir a estas entidades de la preparación de estados financieros consolidados. En esta situación, las

necesidades de información de ciertos usuarios no pueden ser cubiertas por estados financieros consolidados a nivel global del gobierno en su conjunto. En muchas jurisdicciones, los gobiernos han reconocido ésto y han legislado sobre los requisitos para la presentación de información financiera de tales entidades.

19. En algunos países se exige de presentar estados consolidados a la controladora que está poseída prácticamente en su totalidad por otra entidad, siempre que la entidad controladora obtenga para ello la aprobación de quienes representen los intereses minoritarios. La expresión «poseída prácticamente en su totalidad» significa, con frecuencia, que la entidad controladora posee el 90% o más de los derechos de voto.
20. En algunos casos, una entidad económica consta de un número de entidades controladoras intermedias. Por ejemplo, si bien el ministerio de sanidad puede ser la entidad controladora final, es posible que haya entidades controladoras intermedias en el ámbito de las autoridades sanitarias locales o regionales. Los requisitos para la rendición de cuentas y presentación de información de cada jurisdicción pueden especificar qué entidades deben preparar estados financieros consolidados (o cuáles están eximidas de hacerlo). Cuando no existan exigencias específicas de presentación de información para que una entidad controladora intermedia prepare estados financieros consolidados, para la que es probable que existan usuarios, tales entidades deberán preparar y publicar estados financieros consolidados.

### **Alcance de los estados financieros consolidados**

21. **La controladora que confeccione estados financieros consolidados deberá incluir en ellos a todas sus entidades controladas, ya sean nacionales o extranjeras, salvo aquellas a las que se refiere el párrafo 22.**
22. **Una entidad controlada debe ser excluida de la consolidación cuando:**
  - (a) **se pretende que el control sobre la misma sea temporal, porque la controlada se ha adquirido y se mantiene exclusivamente con vistas a su disposición en un futuro próximo; o bien**
  - (b) **opera bajo fuertes restricciones externas a largo plazo, que impiden que la entidad controladora se beneficie de sus actividades.**
23. Tales entidades controladas deben contabilizarse como si se trataran de inversiones financieras. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 39 *Títulos Financieros: Reconocimiento y Medición*, suministra las directrices generales para el tratamiento contable de las inversiones financieras.
24. Un ejemplo de control temporal se da cuando se adquiere una entidad controlada con un plan en firme para disponer de ella en el corto plazo. Esto puede suceder cuando se adquiere una entidad económica y una de las

entidades que forman parte de ella se va a vender debido a que las actividades que desarrolla son muy diferentes a las de la adquiriente. También se produce un control temporal, cuando la entidad controladora se propone ceder a otra su control sobre una entidad controlada; por ejemplo, el gobierno central puede transferir a un gobierno local su participación en una entidad controlada. Para aplicar esta exención, la entidad controladora debe estar fehacientemente comprometida, mediante un compromiso en firme, a desprenderse de la entidad sujeta a control temporal, o a dejar de controlarla. Para poder aplicar la exención en más de una fecha sucesiva de presentación, la entidad controladora debe demostrar su voluntad real de desprenderse de la entidad sujeta a control temporal o de no seguirla controlando. Una entidad estará fehacientemente comprometida a desprenderse de otra entidad, o a no seguirla controlando, si tiene un plan formal para ello y no existe posibilidad realista de que pueda abandonar dicho plan.

25. Una entidad puede estar sujeta a fuertes restricciones que impidan que la entidad controladora se beneficie de sus actividades. Por ejemplo, un gobierno extranjero puede embargar los activos operativos de una entidad controlada extranjera. Bajo estas circunstancias, es improbable que exista control y los procedimientos de consolidación de esta Norma ya no serían aplicables.

**Establecimiento del control sobre otra entidad, para los fines de presentación de información financiera**

26. Determinar si una entidad controla o no a otra, a efectos de presentación de información financiera, es una cuestión de criterio tomando como base la definición de control que da la presente Norma y las circunstancias específicas de cada caso. Es decir, es necesario tomar en consideración la naturaleza de la relación existente entre las dos entidades. En particular, es necesario tener en cuenta los dos elementos de la definición de control establecidos en la presente Norma. Estos dos elementos son: el elemento poder (poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra entidad) y el elemento beneficio (capacidad de la entidad controladora para beneficiarse de las actividades de la otra entidad).
27. Para los fines de establecer el control, la entidad controladora necesita beneficiarse de las actividades de la otra entidad. Por ejemplo, una entidad se puede beneficiar de las actividades de otra entidad en función de la distribución de los resultados netos (ahorros) de ésta (por ejemplo, en forma de dividendos) y se expone al riesgo de una pérdida potencial. En otros casos, la entidad puede no obtener beneficios financieros de la otra entidad, pero puede, en cambio, beneficiarse de su capacidad para dirigir a la otra entidad a trabajar conjuntamente con el fin de alcanzar sus objetivos. También puede ser posible que una entidad obtenga beneficios, tanto financieros como no financieros, de las actividades de otra entidad. Por ejemplo, una EP puede proporcionar a una entidad controladora un dividendo y también posibilitar el logro de algunos de sus objetivos de política social.

### **El Control para los Fines de Presentación de Información Financiera**

28. Para los fines de presentación de información financiera, el control emana de la capacidad de una entidad para dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad y no necesariamente se requiere que la primera tenga una participación mayoritaria en el accionariado u otra clase de interés patrimonial de la segunda. La capacidad de controlar debe ser ejercitable de inmediato. Es decir, ya debe habersele conferido esta potestad a la entidad por ley o por algún acuerdo formal. La potestad de controlar no es ejercitable de inmediato si se requiere cambiar la legislación o renegociar acuerdos para hacerla efectiva. Es necesario distinguir que la existencia de la potestad de controlar a otra entidad no depende de la probabilidad o posibilidad de ejercer tal potestad.
29. De forma similar, la existencia de control no requiere que una entidad tenga responsabilidad en la gestión de las operaciones cotidianas de la otra entidad (o que esté involucrada en ellas). En muchos casos, una entidad puede que sólo ejerce su potestad de controlar a otra entidad cuando se rompe o revoca un acuerdo entre la entidad controlada y su entidad controladora.
30. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede tener una participación en la propiedad de una entidad ferroviaria que opere como una EP. Se permite que tal administración opere autónomamente, y no se apoye en el gobierno para su financiación, aunque haya obtenido capital a través de préstamos por un volumen importante que han sido avalados por el gobierno. La entidad ferroviaria no ha entregado dividendos al gobierno desde hace varios años. El gobierno tiene la potestad de nombrar y destituir a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la entidad ferroviaria. El gobierno no ha ejercitado nunca su capacidad para destituir a los miembros del órgano de dirección y se muestra reticente a hacerlo debido a la sensibilidad del electorado respecto a la intervención del gobierno en el funcionamiento de la red ferroviaria. En este caso, la potestad de controlar puede ejercerse de inmediato, pero, en la relación que existe entre la entidad controlada y la controladora, no ha ocurrido un hecho que justifique que la entidad controladora ejerce su potestad sobre la entidad controlada. Por lo tanto, el control existe, ya que la potestad de controlar es suficiente, a pesar de que la entidad controladora puede optar por no ejercer dicha potestad.
31. La existencia de potestades legales separadas no impide de por sí que una entidad sea controlada por otra. Por ejemplo, la Oficina Nacional de Estadística usualmente tiene facultades reglamentarias para operar independientemente del gobierno. Es decir, la Oficina Nacional de Estadística puede tener la potestad de obtener información y presentar sus resultados sin recurrir al gobierno u otros organismos. Para que exista control no es necesario que una entidad tenga responsabilidad sobre las operaciones cotidianas de otra entidad o por la forma en que ésta realice sus funciones específicas.

32. El poder de una entidad para dirigir la toma de decisiones en relación con las políticas financieras y operativas de otra entidad es insuficiente, en sí mismo, para asegurar la existencia de control tal como se define en esta Norma. La entidad controladora necesita poder dirigir la toma de decisiones de forma que se beneficie de las actividades de la otra entidad, por ejemplo capacitando a ésta para que opere con ella, como parte de una entidad económica, en la consecución de sus objetivos. Esto tendrá el efecto de excluir de la definición de "entidad controladora" y "entidad controlada" relaciones que no van más allá, por ejemplo, de las de un liquidador y la entidad por liquidar, y normalmente excluirá la relación de prestamista y prestatario. De forma similar, para los fines de la presente Norma, no se considera que un administrador, cuya relación con el fideicomiso no va más allá de las responsabilidades normales de un administrador, controla el fideicomiso.

#### **Poder Regulatorio y Poder de Compra**

33. Los gobiernos y sus organismos tienen la potestad de regular el comportamiento de muchas entidades, mediante el uso de sus facultades soberanas o legislativas. El poder de compra y el poder regulatorio no constituyen control para los fines de la presentación de información financiera. Para asegurar que los estados financieros de las entidades del sector público incluyen sólo los recursos que ellas controlan y de los cuales pueden beneficiarse, la definición de control, para los fines de la presente Norma, no incluye:
- (a) la potestad legislativa de establecer el marco legal dentro del cual operan las entidades y la de imponer condiciones o sanciones sobre las operaciones de las entidades. Tal potestad no significa que una entidad del sector público tenga control sobre los activos gestionados por dichas entidades. Por ejemplo, la entidad pública que controla la contaminación puede tener la potestad de clausurar las operaciones de las entidades que no cumplan con la normativa ambiental. Sin embargo, esta potestad no constituye control, ya que dicha dirección sólo tiene la potestad de regular; o
  - (b) a las entidades que son económicamente dependientes de una entidad del sector público. Es decir, las entidades que mantienen su discrecionalidad respecto a recibir o no financiación de una entidad del sector público o a llevar a cabo o no negocios con ésta. Estas entidades tienen la potestad final de dirigir sus propias políticas financieras u operativas, y, por lo tanto, no son controladas por otra entidad del sector público. Por ejemplo, una dependencia gubernamental puede influir en las políticas financieras y operativas de una entidad que depende de ella para su financiación (por ejemplo, una entidad de beneficencia) o de una entidad con fines de lucro que depende económicamente de las transacciones con dicha dependencia. En consecuencia, tal dependencia gubernamental tiene cierto poder como

comprador, pero no gobierna las políticas financieras y operativas de dicha entidad.

**Determinación de la Existencia de Control, para los Fines de Presentación de Información Financiera**

34. Las entidades del sector público pueden crear otras entidades para alcanzar algunos de sus objetivos. En algunos casos puede ser evidente que una entidad es controlada y que, por tanto, se debe consolidar. En otros casos, puede que no sea tan claro. Los párrafos 35 y 36 ofrecen las directrices generales que ayudan a determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera.
35. Al examinar las relaciones entre dos entidades, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de beneficio que se enumera a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.

*Condiciones de Poder*

- (a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria con derecho a voto en la otra entidad.
- (b) La entidad tiene la potestad, bien sea concedida o bien sea ejercitable de acuerdo con la legislación vigente, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene poder de controlar o regular el control de la mayoría de los votos que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.
- (d) La entidad posee el poder de controlar la mayoría de los derechos de voto en las sesiones del consejo de administración u órgano de dirección equivalente.

*Condiciones de Beneficio*

- (a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes. Por ejemplo, puede satisfacerse la condición de beneficio si una entidad fuera responsable de las obligaciones residuales de otra entidad.
- (b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

36. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas en el párrafo 35, es probable que, bien individualmente, o bien colectivamente, los siguientes factores constituyan indicios de la existencia de control.

*Indicadores de Poder*

- (a) La entidad tiene la capacidad de vetar los presupuestos operativos y de capital de la otra entidad.
- (b) La entidad tiene la capacidad de vetar, invalidar o modificar las decisiones del órgano de dirección de la otra entidad.
- (c) La entidad tiene la capacidad de aprobar la contratación, reasignación y destitución del personal clave de la otra entidad.
- (d) La autoridad o mandato de la otra entidad es establecido y limitado por ley.
- (e) La entidad posee "acciones de oro"<sup>5</sup> (o equivalente) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de dicha otra entidad.

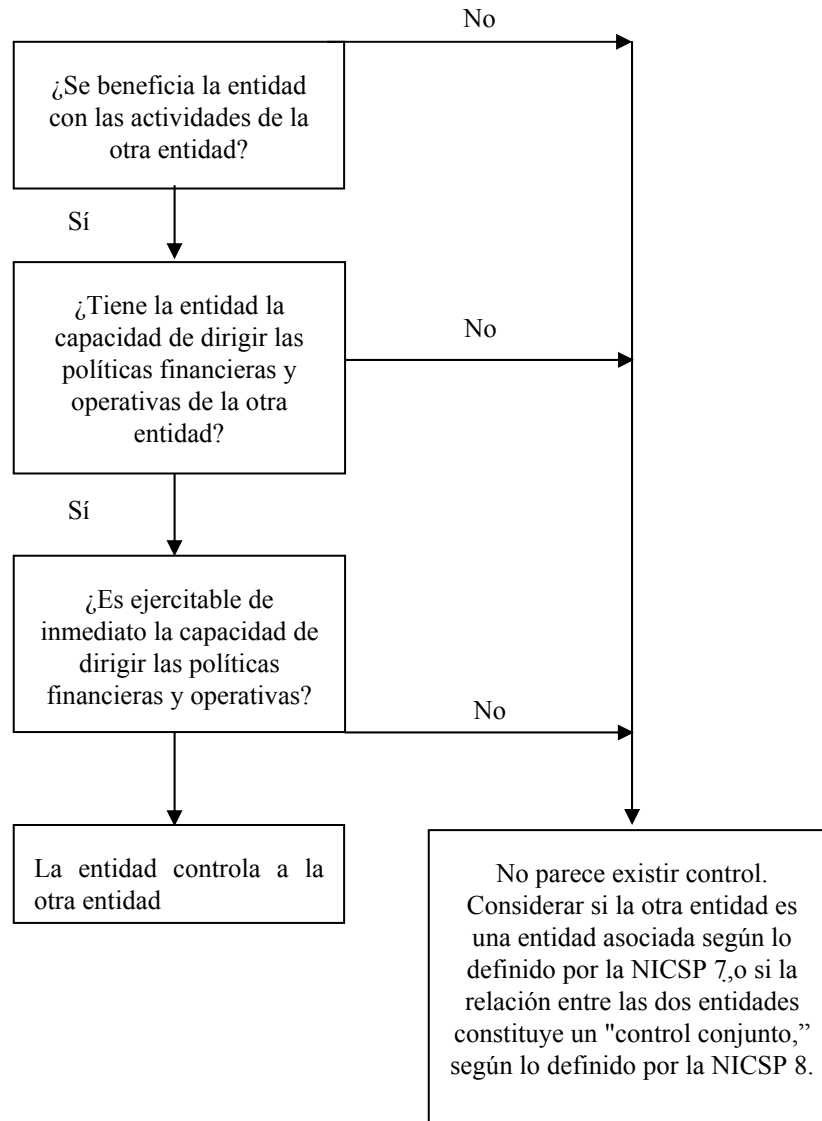
*Indicadores de Beneficio*

- (a) La entidad mantiene un derecho directo o indirecto sobre los activos netos/patrimonio neto de la otra entidad, con capacidad vigente de acceder al mismo.
  - (b) La entidad tiene un derecho significativo sobre los activos netos/patrimonio neto de la otra entidad, en caso de liquidación u otro tipo de distribución que no sea una liquidación.
  - (c) La entidad es capaz de dirigir a la otra entidad para que coopere en el logro de los objetivos de la entidad.
  - (d) La entidad está expuesta a las obligaciones residuales de la otra entidad.
37. El diagrama que sigue muestra las etapas básicas implícitas para establecer la existencia de control sobre otra entidad. Este diagrama deberá leerse conjuntamente con lo señalado en los párrafos 26 al 36.

---

<sup>5</sup> El término "acción de oro" se refiere a una clase de acciones que dan al tenedor derecho a potestades o derechos específicos que, por lo general, exceden a los que normalmente van asociados a su interés como propietario o a su representación en el órgano de dirección.

**Establecimiento del Control sobre Otra Entidad, para los Fines de Presentación  
de Información Financiera**





38. A veces se excluye de la consolidación a una entidad controlada, cuando las actividades de ésta son diferentes a las del resto de entidades que forman la entidad económica; por ejemplo, en la consolidación de EPs con entidades sometidas a presupuesto limitativo y vinculante. Una exclusión en base a estas razones no está justificada, ya que se proporciona mejor información integrando también esas entidades controladas y presentando, en los estados consolidados, datos adicionales sobre las diferentes actividades de las entidades controladas. Por ejemplo, la información desagregada puede ayudar a explicar la importancia de las diferentes actividades desarrolladas dentro de la entidad económica.

### **Operaciones de consolidación**

39. Al preparar los estados financieros consolidados, los estados individuales de la controladora y sus controladas se integran línea a línea, agregando las cuentas de naturaleza similar dentro de los activos, pasivos, activos netos/patrimonio neto, ingresos ordinarios/recursos y gastos. Para conseguir que los estados consolidados presenten información financiera de la entidad económica como si fuera una sola entidad, se tienen en cuenta los siguientes pasos:
- (a) se elimina el valor de la inversión de la controladora en libros en cada entidad controlada, así como la porción de los activos netos/patrimonio neto de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la entidad controladora, (en la NIC 22 se pueden encontrar las directrices para el tratamiento de la plusvalía comprada -fondo de comercio-resultante, en su caso);
  - (b) los intereses minoritarios en la ganancia neta de las entidades controladas consolidadas, en el periodo en que se informa, se identifican y separan del resultado neto (ahorro o desahorro) consolidado para llegar al resultado neto (ahorro o desahorro) correspondiente a los propietarios de la controladora; y
  - (c) los intereses minoritarios, en los activos netos/patrimonio neto de las entidades controladas consolidadas, se identifican y presentan en el estado de situación financiera o balance general de la entidad económica, en una partida (o rubro) separada de las obligaciones y de los activos netos/patrimonio neto de los propietarios de la controladora. Los intereses minoritarios en el patrimonio están compuestos por:
    - (i) el importe que les correspondiese en el momento de la adquisición (en la NIC 22 se puede encontrar las directrices para el cálculo de este importe); y
    - (ii) la participación de los minoritarios en los movimientos habidos en los activos netos/patrimonio neto desde la fecha de adquisición.

40. En la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* se puede encontrar las directrices generales para el tratamiento contable de los impuestos a pagar, ya sea por la controladora o las entidades controladas, por causa de la distribución a la controladora de las ganancias retenidas en las controladas.
41. **Tanto los saldos como las transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, así como las consiguientes ganancias no realizadas, deben ser eliminados en su totalidad. Las pérdidas no realizadas que resulten de transacciones entre entidades pertenecientes a un mismo grupo deben también ser eliminadas, a menos que el costo de los activos de los que forman parte no sea recuperable.**
42. Se eliminarán enteramente los saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, incluyendo ventas, transferencias e ingresos ordinarios/recursos reconocidos como consecuencia de una asignación u otra autorización presupuestaria, gastos y dividendos. Se eliminarán enteramente las ganancias no realizadas provenientes de transacciones entre entidades pertenecientes a la misma entidad económica, si forman parte de los valores de los activos en libros, tales como existencias o activo fijo. Se eliminarán, igualmente, las pérdidas no realizadas derivadas de transacciones intragrupo, si han sido deducidas para llegar al valor contable de los activos, a menos que el costo de los mismos no sea recuperable. En la NIC 12 se pueden encontrar las directrices para el tratamiento contable de las diferencias temporales surgidas al eliminar los superávit/deficit no realizados provenientes de las transacciones internas de la entidad económica.
43. **Cuando los estados financieros usados en la consolidación no tengan las mismas fechas de referencia, deben efectuarse ajustes para recoger los efectos de las transacciones, u otros eventos significativos, que hayan ocurrido entre esas fechas y la de cierre de los estados financieros de la controladora. En todo caso, la diferencia entre las distintas fechas de referencia no debe ser mayor de tres meses.**
44. Normalmente, los estados financieros de la controladora y sus controladas, usados en la preparación de los estados consolidados, tienen las mismas fechas de referencia. Cuando las fechas a que se refieren son diferentes, la entidad controlada prepara a menudo, a efectos de la consolidación, estados financieros con la misma fecha que la entidad económica. Cuando esto último sea imposible, pueden usarse estados financieros cerrados en fechas distintas, siempre que la diferencia entre las mismas no sea mayor de tres meses. El principio de uniformidad establece que la extensión de los periodos contables, así como cualquier diferencia en las fechas de cierre, deben conservarse de un periodo a otro.
45. **Los estados financieros consolidados deben prepararse aplicando políticas contables uniformes para recoger transacciones similares u**

**otros eventos producidos en circunstancias parecidas. Si no fuera posible utilizar políticas contables uniformes (distintas de los principios de contabilidad) al preparar los estados financieros consolidados, tal hecho debe ser revelado, junto con la proporción de partidas (o rubros) afectadas en los estados consolidados, a las que se hayan aplicado métodos contables diferentes.**

46. Si un miembro de la entidad económica utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados consolidados para transacciones similares u otros eventos producidos en circunstancias parecidas, se realizan ajustes en sus estados financieros al utilizarlos para la preparación de los consolidados.
47. El superávit/deficit neto de una entidad controlada se incluye en los estados financieros consolidados desde la fecha en que el control se hace efectivo. Por su parte, el resultado de las actividades de operación de una entidad controlada dispuesta se incluyen con los consolidados hasta la fecha de la disposición, momento en el cual la controladora deja de tener dominio sobre ella. La diferencia entre los ingresos por disposición de las controladas y el importe de sus activos en libros menos pasivos en el momento de la disposición, es reconocido en el estado de rendimiento financiero consolidado como superávit/déficit neto por la disposición de la subsidiaria. A fin de asegurar la comparabilidad de los estados financieros de un periodo a otro, se suministra con frecuencia información suplementaria acerca del efecto que la adquisición o disposición de entidades controladas ha tenido en la situación financiera, en la fecha a la que se refieren los estados consolidados, y en el resultado para el periodo cubierto por ellos, así como acerca de las cantidades correspondientes para el periodo precedente.
48. Desde el momento en que una entidad deja de cumplir con la definición de controlada, sin ser tampoco una entidad asociada según lo definido por la NICSP 7, o una entidad bajo control conjunto según lo definido por la NICSP 8, la partida (o rubro) correspondiente debe ser tratada contablemente como una inversión. La NIC 39 suministra las directrices generales para el tratamiento contable de las inversiones.
49. El valor de tal inversión en libros, desde el momento en que deja de ser controlada, se considera como el costo de la nueva partida (o rubro).
50. **Los intereses minoritarios deben presentarse, en los estados financieros consolidados, por separado de los pasivos y de los activos netos/patrimonio neto correspondiente a los propietarios de la controladora. La participación de los intereses minoritarios en el superávit/deficit neto de la entidad económica también deberá presentarse separadamente.**
51. Las pérdidas aplicables a la minoría de una entidad controlada consolidada pueden exceder a la participación minoritaria en los activos netos/patrimonio neto de la misma. Tal exceso, así como cualesquiera pérdidas posteriores

atribuibles a los minoritarios, se cargan contra los intereses mayoritarios, a menos y en la medida en que la minoría haya adquirido la obligación de cubrir las pérdidas y le sea posible hacerlo. Si, en periodos posteriores, la entidad controlada obtiene ganancias, los intereses mayoritarios se asignarán la totalidad de tales ganancias, hasta recuperar la porción de pérdidas minoritarias previamente absorbidas.

52. Si una entidad controlada ha emitido acciones preferidas acumulativas, suscritas por terceros ajenos a la entidad económica, la controladora calculará su parte en los superávit/deficit tras haber deducido el importe de los dividendos preferidos garantizados por la controlada, haya ésta declarado dividendos o no.

### **Contabilización de las entidades controladas dentro de los estados financieros individuales de la controladora**

53. **En los estados financieros individuales de la controladora, las inversiones en entidades controladas que están incluidas en los estados consolidados deben ser:**
- (a) **contabilizadas utilizando el método de la participación, según se describe en la NICSP 7; o**
  - (b) **contabilizadas como una inversión.**
54. **En los estados financieros individuales de la controladora, las inversiones en entidades controladas que se excluyan de los estados consolidados deben ser contabilizadas como inversiones.**
55. Las directrices generales para el tratamiento contable de las inversiones pueden encontrarse en las normas internacionales y/o nacionales de contabilidad.
56. En muchos países, las entidades controladoras presentan estados financieros individuales para cumplir exigencias legales o de otra índole.

### **Información a revelar**

57. **Además de la información exigida en el párrafo 16, debe revelarse la siguiente información:**
- (a) **en los estados financieros consolidados, una lista de las entidades controladas significativas, en la que figuren el nombre, la jurisdicción en que operan (si operan en una jurisdicción diferente a la de la entidad controladora), la proporción de participación en la propiedad y, cuando esta participación se dé bajo la forma de acciones, la proporción de los derechos de voto que posea (sólo si la proporción en los derechos de voto es diferente a la proporción de participación en la propiedad);**

- (b) **en los estados financieros consolidados, cuando sea aplicable:**
  - (i) **las razones por las cuales no se haya consolidado alguna de las entidades controladas;**
  - (ii) **el nombre de cualquier entidad controlada en que la entidad controladora mantenga el 50% de participación en la propiedad y/o en los derechos de voto, y una explicación de la forma en que el control existe;**
  - (iii) **el nombre de cualquier entidad sobre la que se posea más del 50% de participación en la propiedad, pero sin que tal entidad sea una entidad controlada, y una explicación del por qué no existe control; y**
  - (iv) **los efectos de la adquisición o disposición de entidades controladas sobre la situación financiera, en la fecha a la que se refieren los estados financieros, y los resultados logrados por tales operaciones en el periodo cubierto por ellos, así como las mismas cantidades correspondientes al periodo precedente; y**
- (c) **en los estados financieros individuales de la controladora, la descripción del método usado para la contabilización de las inversiones en entidades controladas.**

### **Disposiciones transitorias**

- 58. **No se exige que las entidades cumplan los requisitos del párrafo 41 referentes a la eliminación de saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a una misma entidad económica, en los periodos de presentación cuya fecha de inicio esté dentro de los tres años siguientes a la fecha de primera adopción de la presente Norma.**
- 59. Puede ocurrir que las entidades controladoras que adopten la presente Norma tengan muchas entidades controladas con una importante cantidad de transacciones realizadas entre ellas. Como consecuencia, al principio puede resultar difícil identificar algunas de las transacciones y saldos que sea necesario eliminar a efectos de preparación de los estados financieros consolidados de la entidad económica. Por esta razón, el párrafo 58 relaja la exigencia de eliminar la totalidad de los saldos y transacciones entre entidades pertenecientes a la misma entidad económica.
- 60. **Las entidades que apliquen la disposición transitoria señalada en el párrafo 58, deberán revelar el hecho de que no todos los saldos y transacciones ocurridos entre las entidades al interior de la entidad económica han sido eliminadas.**

### **Fecha de vigencia**

61. **La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de Julio de 2001. Se aconseja anticipar su aplicación.**
62. Cuando, una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) en la presentación de su información financiera, conforme a lo definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en fecha posterior a la entrada en vigencia de la presente Norma, ésta se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de ella.

### Comparación con la NIC 27

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 6 *Estados Financieros Consolidados y Tratamiento Contable de las Entidades Controladas* ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias*. Las principales diferencias entre la NICSP 6 y la NIC 27 son las siguientes:

- La NICSP 6 incluye un comentario adicional al de la NIC 27 para aclarar la aplicabilidad de las normas a la contabilidad de las entidades del sector público.
- La NICSP 6 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 27. Los ejemplos más significativos en la NICSP 6 son los términos “entidad,” o “ingreso ordinario/recurso,” “estado de rendimiento financiero,” “estado de situación financiera,” y “activos netos/patrimonio neto,” “entidad controladora” y “entidad controlada.” Los términos equivalentes en la NIC 27 son “empresa,” “ingreso,” “estado o cuenta de pérdidas y ganancias,” “balance” y “patrimonio neto,” “entidad dominante” y “filial.”
- La NICSP 6 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 27 (párrafo 8).
- La NICSP 6 incluye una disposición transitoria que permite a las entidades no eliminar todos los saldos y transacciones entre las entidades integrantes de la entidad económica, para los ejercicios que comiencen en una fecha que esté dentro de los tres años siguientes a la fecha de la primera adopción de la presente Norma.