

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA INFORMACIÓN FINANCIERA BAJO LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

ESTRUCTURA DE LA NORMA

Esta Norma consta de dos partes:

- La Parte 1 es obligatoria. Establece los requisitos aplicables a todas las entidades para preparar los estados financieros con propósito de información general sobre la base contable de efectivo. Define la base contable de efectivo, establece los requisitos para las revelaciones de información en los estados financieros y notas a los mismos, y trata varias cuestiones específicas de información. Los requisitos de esta parte deben ser cumplidos por las entidades que pretendan informar de acuerdo con la *Norma Contable Internacional del Sector Público de Información Financiera sobre la base contable de efectivo*.
- La Parte 2 no es obligatoria. Identifica políticas contables adicionales y revelaciones que se anima a adoptar a una entidad para mejorar su rendición de cuentas y la transparencia de sus estados financieros. Incluye explicaciones de métodos alternativos para presentar cierta información.

INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

CONTENIDO

	Párrafo
INTRODUCCIÓN	
ESTRUCTURA DE LA NORMA	
Parte 1: Requisitos	
OBJETIVO	
1.1 ALCANCE DE LOS REQUISITOS.....	1.1.1 – 1.1.7
1.2 LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO	1.2.1 – 1.2.9
Definiciones.....	1.2.1 – 1.2.9
Base Contable de Efectivo.....	1.2.2
Equivalentes de efectivo.....	1.2.3 – 1.2.5
Efectivo controlado por la Entidad que informa	1.2.6 – 1.2.9
1.3 PRESENTACIÓN Y REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN A REVELAR	1.3.1 – 1.3.38
Definiciones.....	1.3.1 – 1.3.3
Estados Financieros	1.3.4 – 1.3.11
Información que ha de presentarse en el Estado de Cobros y Pagos en efectivo.....	1.3.12 – 1.3.29
Clasificación.....	1.3.17
Ítems que figuran en un rubro de los estados financieros, encabezamientos y subtotales	1.3.18
Información en términos netos	1.3.19 – 1.3.23
Pagos por terceras partes por cuentade una entidad.....	1.3.24 – 1.3.29
Políticas Contables y Notas Aclaratorias.....	1.3.30 – 1.3.38
Estructura de las Notas	1.3.30 – 1.3.31
Selección y Revelación de las Políticas Contables	1.3.32 – 1.3.38
1.4 CONSIDERACIONES GENERALES	1.4.1 – 1.4.25
Periodo sobre el que se informa.....	1.4.1 – 1.4.3
Oportunidad	1.4.4

Fecha de autorización	1.4.5 – 1.4.6
Información acerca de la Entidad	1.4.7 – 1.4.8
Restricciones en los Saldos de Efectivo y en el acceso a los Préstamos 1.4.12	1.4.9 –
Consistencia de la Presentación.....	1.4.13 – 1.4.15
Información comparativa.....	1.4.16 – 1.4.20
Identificación de los Estados financieros.....	1.4.21 – 1.4.25
1.5 CORRECCIÓN DE ERRORES	1.5.1 – 1.5.5
1.6 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	1.6.1 – 1.6.21
Definiciones.....	1.6.1 – 1.6.4
Entidad Económica.....	1.6.2 – 1.6.4
Alcance de los Estados Consolidados.....	1.6.5 – 1.6.15
Procedimientos de Consolidación.....	1.6.16 – 1.6.19
Información a revelar sobre la Consolidación	1.6.20
Disposiciones Transitorias.....	1.6.21
1.7 MONEDA EXTRANJERA	1.7.1 – 1.7.8
Definiciones.....	1.7.1
Tratamiento de cobros, pagos y saldos de efectivo en moneda extranjera	1.7.2 – 1.7.8
1.8 FECHA DE VIGENCIA DE LA PARTE 1 Y DISPOSICIONES TRANSITORIAS.....	1.8.1 – 1.8.3
Fecha de vigencia	1.8.1
Disposiciones Transitorias – Estados Financieros Consolidados .	1.8.2 – 1.8.3
APÉNDICE 1: ILUSTRACIÓN DE LOS REQUISITOS DE LA PARTE 1 DE LA NORMA	
Parte 2: Información adicional a revelar recomendada	
2.1 INFORMACIÓN ADICIONAL A REVELAR RECOMENDADA.....	2.1.1 – 2.1.59
Definiciones.....	2.1.1 – 2.1.2
Beneficios económicos o Potencial de Servicio Futuros	2.1.2
Negocio en marcha	2.1.3 – 2.1.5
Partidas (o rubro) extraordinarias	2.1.6 – 2.1.14

Distintas de las actividades ordinarias	2.1.8
No Previsiblemente Repetibles en el Futuro inmediato	2.1.9
Fuera del control o influencia de la Entidad	2.1.10
Identificando las partidas (o rubro) extraordinarias	2.1.11 – 2.1.14
Transacciones Administradas	2.1.15 – 2.1.22
Cobro de Ingresos Ordinarios/Recursos	2.1.18 – 2.1.20
Flujos de Efectivo “pasan a través de”	2.1.21
Transferencia de pagos	2.1.22
Información a revelar sobre las principales clases de Flujos de Efectivo	2.1.23 – 2.1.30
Información a revelar sobre partes relacionadas	2.1.31 – 2.1.32
Información a revelar sobre Activos, Pasivos y Comparación con Presupuestos.....	2.1.33 – 2.1.36
Comparación con Presupuestos	2.1.36
Estados Financieros Consolidados.....	2.1.37 – 2.1.44
Adquisiciones y Disposiciones de Entidades controladas y Otras Unidades Operativas.....	2.1.40 – 2.1.44
Negocios conjuntos.....	2.1.45 – 2.1.46
Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.....	2.1.47 – 2.1.59
La reexpresión de los Estados financieros	2.1.49 – 2.1.54
Información comparativa.....	2.1.55
Estados Financieros Consolidados.....	2.1.56 – 2.1.57
Selección y uso de un Índice General de Precios	2.1.58 – 2.1.59
2.2 GOBIERNOS Y OTRAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO TRATANDO DE MIGRAR HACIA LA BASE CONTABLE DE ACUMULACIÓN (O DEVENGO)	2.2.1 – 2.2.5
Presentación del Estado de Cobros y Pagos en efectivo	2.2.1 – 2.2.2
Alcance de los Estados Consolidados – Exclusiones de la Entidad Económica	2.2.3 – 2.2.5
APÉNDICE 2: ILUSTRACIÓN DE CIERTAS INFORMACIÓN A REVELAR RECOMENDADAS EN LA PARTE 2 DE ESTA NORMA	

APÉNDICE 3: PRESENTACIÓN DEL ESTADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO EN EL FORMATO REQUERIDO POR LA IPSAS 2 ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

APÉNDICE 4: CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

APÉNDICE 5: ESTABLECIMIENTO DEL CONTROL SOBRE OTRA ENTIDAD PARA FINES DE PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL
SECTOR PÚBLICO**

**INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE LA BASE CONTABLE
DE EFECTIVO**

PARTE 1: REQUISITOS

La parte 1 de esta Norma expone los requisitos de información de acuerdo con la base contable de efectivo.

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.

Objetivo

El propósito de esta Norma es establecer la forma en que los estados financieros de carácter general deberían presentarse sobre la base contable de efectivo.

La información sobre cobros, pagos y saldos en efectivo de una entidad, es necesaria a efectos de rendición de cuentas y proporciona información útil para evaluar la capacidad de la entidad para generar en el futuro el efectivo adecuado y las probables fuentes y usos del mismo. Para tomar y evaluar decisiones relativas a la distribución de los recursos en efectivo y a la sustentabilidad de las actividades de la entidad, los usuarios requieren comprender la cadencia y certeza de los cobros y de los pagos en efectivo.

El cumplimiento de los requisitos y recomendaciones de esta Norma mejorará la comprensión y transparencia de la información financiera de los cobros, pagos y saldos en efectivo de la entidad. También mejorará la comparabilidad con los estados financieros de la propia entidad con periodos anteriores y con los estados financieros de otras entidades que adopten la base contable de efectivo.

1.1 Alcance de los requisitos

1.1.1 Una entidad que prepara y presenta los estados financieros sobre la base contable de efectivo , tal como está definido en esta Norma, debe aplicar los requisitos de la Parte 1 de esta Norma en la presentación de sus estados financieros anuales para fines generales.

1.1.2 Los estados financieros con propósito de información general son aquellos orientados a atender las necesidades de los usuarios que no están en posición de solicitar informes adaptados que satisfagan sus necesidades específicas de información. Los destinatarios de los estados financieros con propósito de información general son los contribuyentes, los que pagan

tarifas, los miembros de la legislatura, los acreedores, los proveedores, los medios de comunicación y los trabajadores. Los estados financieros con propósito de información general incluyen aquellos estados financieros que se presentan por separado o dentro de otros documentos públicos como el informe anual.

- 1.1.3 Esta Norma se aplica igualmente tanto a los estados financieros con propósito de información general de una entidad individual como a los estados financieros consolidados con propósito de información general de una entidad económica como por ejemplo un Gobierno en su conjunto. Requiere la preparación de un estado de cobros y de pagos en efectivo que reconozca el efectivo controlado por la entidad emisora, y la revelación de las políticas contables y las notas aclaratorias. También requiere que las cantidades liquidadas por cuenta de la entidad que informa, por terceras partes, sea revelada en el cuerpo del estado de cobros y pagos en efectivo.
- 1.1.4 **Una entidad cuyos estados financieros cumplen los requisitos de la Parte 1 de esta Norma deberá revelar ese hecho. No debe señalarse que los estados financieros cumplen con esta Norma, a menos que cumplan con todos los requisitos de la parte 1 de la misma.**
- 1.1.5 **La presente Norma se aplica a todas las entidades del sector público, excepto a las Empresas Públicas.**
- 1.1.6 El *Prólogo a las Normas de la Información Financiera Internacional* emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) explica que las Normas de Información Financiera Internacional (IFRSs) están diseñadas para referirse a los estados financieros con propósito de información general de todas las entidades con ánimo de lucro. Las Empresas Públicas (GBEs) son definidas en el párrafo 1.2.1 posterior. Son entidades orientadas a la obtención de beneficios. Consecuentemente, son requeridas para cumplir con las IFRSs y las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).
- 1.1.7 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se estableció en 2001 para reemplazar al Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). Las NICS emitidas por el IASC permanecen en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB.

1.2 La Base Contable De Efectivo

Definiciones

- 1.2.1 **Los siguientes términos son usados en esta Norma con el significado especificado:**

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

Base Contable de Efectivo (Cash basis) se refiere a una base de contabilidad que reconoce las transacciones y otros hechos sólo cuando el efectivo es recibido o pagado.

Equivalentes de efectivo (Cash equivalents) son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo despreciable de cambios en su valor.

Flujos de efectivo (Cash Flows) son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo.

Pagos (Cash Payments) son salidas de efectivo.

Cobros (Cash Receipts) son entradas de efectivo.

Control del efectivo (Control of Cash) surge cuando la entidad puede usar o de alguna forma beneficiarse del efectivo para conseguir sus objetivos y puede excluir o regular el acceso de otros a ese beneficio.

Empresa Pública (Government Business Enterprise) es la entidad que reúne todas las características siguientes:

- (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.

Base contable de efectivo.

- 1.2.2 La base contable de efectivo reconoce las transacciones y hechos sólo cuando el efectivo (incluyendo el equivalente al efectivo) es recibido o pagado por la entidad. Los estados financieros elaborados según la base contable de efectivo proporcionan a los lectores información acerca de los orígenes de los incrementos de efectivo durante el periodo, el destino al que el efectivo fue aplicado y los saldos de efectivo en la fecha de los estados financieros. El objeto de medición en los estados financieros es el saldo de efectivo y los cambios que se producen en él. Las notas a los estados financieros deben proporcionar información adicional acerca de pasivos,

tales como pagos y préstamos, y algunos activos no monetarios, como cuentas por cobrar, inversiones y propiedad, planta y equipo.

Equivalentes de efectivo.

- 1.2.3 Los equivalentes de efectivo se mantienen para cumplir los compromisos de efectivo a corto plazo antes que para inversiones u otros destinos. Una inversión para ser considerada como equivalente de efectivo debe ser fácilmente convertible en una cantidad de efectivo conocida y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambio de valor. Consecuentemente, una inversión, normalmente, puede ser considerada como el equivalente de efectivo sólo cuando tiene un vencimiento corto de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Las inversiones en acciones son excluidas del equivalente de efectivo a menos que sean, substancialmente, equivalentes de efectivo.
- 1.2.4 Los préstamos bancarios representan generalmente incrementos en las entradas de efectivo. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, los sobregiros bancarios que son reembolsables forman una parte integrante de la gestión de efectivo de la entidad. En estas circunstancias, los descubiertos bancarios son incluidos como un componente de efectivo. Una característica de dichos acuerdos bancarios es que el saldo del banco frecuentemente fluctúa de positivo a sobregiro.
- 1.2.5 Los flujos de efectivo excluyen los movimientos entre partidas (o rubro) que constituyen efectivo porque estos componentes son parte de la gestión del efectivo de una entidad más que incrementos o decrementos en el efectivo que se controla. La gestión del efectivo incluye la inversión del exceso de efectivo disponible en equivalentes de efectivo.

Efectivo controlado por la Entidad que informa.

- 1.2.6 El efectivo es controlado por una entidad cuando ésta puede usarlo para lograr sus propios objetivos u otras ventajas del efectivo y excluir o regular el acceso de otros a esa ventaja. El efectivo recaudado, o asignado o recibido mediante subvención, por una entidad la cual puede usarlo para financiar sus objetivos operativos, adquirir activos de capital o reembolsar sus deudas es controlado por la entidad.
- 1.2.7 Las cantidades depositadas en las cuentas bancarias de una entidad son controladas por la entidad. En algunos casos, el efectivo que una entidad gubernamental:
- (a) cobra por cuenta por cuenta de su gobierno (u otra entidad) es depositada en su propia cuenta bancaria antes de transferirlo al ingreso ordinario/recurso consolidado u otra cuenta general gubernamental; y

- (b) transfiere a terceras partes en nombre de su gobierno es inicialmente depositado en su cuenta bancaria propia antes de transferirlo al receptor autorizado.

En estos casos, la entidad controlará el efectivo durante, únicamente, el periodo en que el efectivo se encuentre en su cuenta bancaria antes de transferirlo al ingreso ordinario/recurso consolidado o a otras cuentas bancarias controladas por los gobiernos, o por terceras partes. El párrafo 1.4.9 requiere la revelación de los saldos de efectivo mantenidos por una entidad en la fecha de los estados financieros que no están disponibles para usarlos por la entidad o están sujetos a restricciones externas. En los párrafos 2.1.15 al 2.1.22 de la Parte 2 de esta Norma se incluye una guía adicional sobre el tratamiento de los flujos de efectivo que una entidad administra en nombre de otras entidades.

- 1.2.8 En algunas jurisdicciones, un gobierno gestionará el gasto de sus departamentos individuales y otras entidades a través de la centralización de la función de tesorería, a menudo referida a ella como sistema de “cuenta única”. Bajo estas condiciones, los departamentos individuales y entidades no controlan sus propias cuentas bancarias. En cambio, los impuestos gubernamentales son gestionados por una entidad central a través de una cuenta gubernamental “única” o una serie de cuentas. La entidad central pagará en nombre de los departamentos individuales y de las entidades después de las autorizaciones y documentación pertinentes. Consecuentemente, los departamentos individuales y las entidades no controlan el efectivo que se les ha asignado y que de alguna forma se les ha autorizado para gastar. En estos casos, los gastos incurridos por los departamentos individuales y por las entidades serán informados en una columna aparte con el encabezamiento de “cuenta de tesorería” (o una columna con descripción similar) en el estado de cobros y pagos de efectivo de acuerdo con los requisitos del párrafo 1.3.24 (a).
- 1.2.9 En algunos casos, la función de tesorería centralizada será desempeñada por una entidad que controla la(s) cuenta(s) bancaria(s) desde las cuales se realizan los pagos en nombre de los departamentos individuales operativos y otras entidades. En estos casos, las transferencias y pagos desde dichas cuentas bancarias reflejan los cobros y pagos efectivos que las entidades administrativas centrales hacen en nombre de los departamentos individuales operativos y otras entidades. En el párrafo 1.3.13 se especifica que los cobros y pagos de efectivo que surgen de las transacciones en que las entidades administrativas actúan en nombre de otras entidades y que son reconocidas en los estados financieros principales podrían ser informados en términos netos. El párrafo 1.4.9 requiere la revelación del mantenimiento de los saldos de efectivo por una entidad en la fecha de los estados financieros que no están disponibles para usarse por la entidad o son objeto de restricciones externas.

1.3 Presentación Y Requisitos De La Información A Revelar

Definiciones

- 1.3.1. Los siguientes términos son usados en esta Norma con los significados especificados:

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.

Materialidad (Importancia Relativa) (Materiality), la información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida (o rubro) o error juzgados en las particulares circunstancias de la omisión o tergiversación.

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

Entidad Económica (Economic entity) es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.

- 1.3.2 Los estados financieros son el resultado de procesar grandes cantidades de transacciones estructuradas mediante la agregación en grupos de acuerdo a su naturaleza o función. La última fase en el proceso de agregación y clasificación es la presentación de los datos condensados y clasificados que forman cada ítem que figura en un rubro de los estados financieros o en las notas. Si un ítem que figura en un rubro de los estados financieros no es individualmente material, se agregará con otras partidas (o rubro) bien en los estados financieros o en sus notas. Una partida que no es suficientemente material para su presentación separada en los estados financieros puede sin embargo, ser suficientemente material para ser presentada por separado en las notas.
- 1.3.3 El principio de importancia relativa permite que los requisitos de revelación específicos que requieren las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público no necesitan cumplirse si la información resultante no es material.

Estados Financieros

- 1.3.4 Una entidad debe preparar y presentar sus estados financieros con propósito de información general de forma que incluyan los siguientes componentes:

(a) un estado de cobros y pagos en efectivo que:

- (i) **econozca todos los cobros, pagos y saldos de efectivo controlados por la entidad; e**
 - (ii) **identifique por separado los pagos hechos por terceros en nombre de la entidad de acuerdo al párrafo 1.3.24 de esta Norma; y**
 - (b) **las políticas contables y notas aclaratorias.**
- 1.3.5 **Cuando una entidad elige revelar información preparada con diferentes bases contables tal como está definido en esta Norma o de otra forma requerida en el párrafo 1.3.4 (a), dicha información deberá ser revelada en las notas a los estados financieros.**
- 1.3.6 Los estados financieros con propósito de información general incluyen el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados que revelan información adicional acerca de los cobros, pagos y saldos de efectivo controlados por la entidad y las políticas contables y notas. De acuerdo con los requisitos del párrafo 1.3.4 (a) (i) anterior, sólo los cobros, pagos y saldos de efectivo controlados por la entidad que informa serán reconocidos como tales en el estado de cobros y pagos u otros estados que pudieran ser elaborados.
- 1.3.7 El párrafo 1.3.24 de esta Norma requiere revelar en el estado de cobros y pagos en efectivo ciertos pagos hechos por terceras partes en nombre de la entidad que informa. Los pagos hechos por terceras partes no satisfacen la definición de efectivo, pagos y cobros tal como están definidos en el párrafo 1.2.1 de esta Norma y no se presentarán como cobros y pagos controlados por la entidad que informa en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados que puedan ser preparados por la entidad que informa.
- 1.3.8 Las notas a los estados financieros incluyen descripciones narradas o esquemas o análisis más detallados acerca de las cifras mostradas en los estados financieros, así como otra información adicional. Incluyen la información requerida y recomendada para ser revelada por esta Norma, y pueden incluir la revelación de otra información considerada necesaria para conseguir una presentación razonable y mejorar la rendición de cuentas.
- 1.3.9 Esta Norma no impide a una entidad incluir en los estados financieros con propósito de información general, estados adicionales al estado de cobros y pagos en efectivo tal como se especificó en el párrafo 1.3.4 anterior. Consecuentemente, los estados financieros con propósito de información general pueden incluir también estados que, por ejemplo:
- (a) Informen de los cobros, pagos y saldos de efectivo para los tipos de fondos más importantes tales como el fondo de ingresos ordinarios/recursos consolidados; o

- (b) Proporcionen información adicional acerca de las fuentes y usos de los préstamos y de la naturaleza y tipo de los pagos en efectivo.

De acuerdo con los requisitos del párrafo 1.3.5 anterior, cualquier estado adicional sólo informará de los cobros, pagos y saldos de efectivo que son controlados por la entidad.

- 1.3.10 Las entidades que informan usando la base contable de efectivo frecuentemente recopilan información de las partidas (o rubro) que no están reconocidas bajo la contabilidad en base contable de efectivo. Ejemplos del tipo de información que debe recopilarse incluyen detalles de:
- (a) Cuentas por cobrar, cuentas por pagar, préstamos y otros pasivos, activos no monetarios e ingresos ordinarios/recursos y gastos acumulados o devengados;
 - (b) compromisos y pasivos contingentes; y
 - (c) indicadores de gestión y de consecución de los objetivos de servicios prestados.
- 1.3.11 Las entidades que preparen los estados financieros con propósito de información general, de acuerdo con esta Norma pueden revelar dicha información en las notas a los estados financieros cuando esa información pueda ser de utilidad para los usuarios. Cuando se revele dicha información se describirá de forma clara y fácilmente comprensible. Si no se revela esta información en los estados financieros, pueden ser también incluidas en las notas comparaciones con los presupuestos. La Parte 2 de esta Norma recomienda la inclusión en los estados financieros con propósito de información general de información acerca de los activos no monetarios y de los pasivos y una comparación con los presupuestos.

Información que ha de presentarse en el Estado de Cobros y Pagos en efectivo.

- 1.3.12 **El estado de cobros y pagos en efectivo debe presentar las siguientes cifras para el periodo sobre el que se informa:**
- (a) **los cobros totales de la entidad presentando por separado una subclasificación de todos los cobros usando una base de agrupación adecuada a las operaciones de la entidad;**
 - (b) **los pagos totales de la entidad presentando por separado una subclasificación de todos los pagos de efectivo usando una base de agrupación adecuada a las operaciones de la entidad; y**
 - (c) **los saldos de apertura y cierre de efectivo de la entidad.**
- 1.3.13 **Los cobros y pagos totales, y los cobros y pagos para cada subclasificación, deben mostrarse en términos brutos, excepto aquellos**

cobros y pagos que puedan mostrarse en términos netos siempre y cuando:

- (a) surjan de las transacciones que la entidad administra en nombre de terceros y que están reconocidas en los estados de cobros y pagos; o**
- (b) sean para partidas (o rubro) en las que la rotación es rápida, la cantidades son grandes, y los vencimientos cortos.**

- 1.3.14 **Los ítems que figuran en un rubro de los estados financieros, encabezamientos y subtotales deben recogerse en el estado de cobros y pagos en efectivo cuando dicha presentación sea necesaria para reflejar fielmente los cobros, pagos y saldos de efectivo de la entidad.**
- 1.3.15 Esta Norma requiere que todas las entidades presenten un estado de cobros y pagos que revelen los saldos de efectivo iniciales y finales, los cobros y pagos totales del periodo sobre el que se informa, y las principales sub-clasificaciones que contienen. Esto asegurará que los estados financieros proporcionen información completa acerca de los saldos de efectivo de la entidad y de los cambios que han tenido lugar en el periodo en un formato que sea accesible y comprensible para los usuarios.
- 1.3.16 La revelación de información sobre materias como los saldos de efectivo de la entidad, si el efectivo es generado por impuestos, multas, cuotas, y/o préstamos y si fueron empleados para satisfacer costes operativos, para la adquisición de activos de capital o para cancelar deuda mejorará la transparencia y rendición de cuentas de la información financiera. Estas revelaciones de información también facilitarán un análisis más informado y estimaciones de los recursos corrientes de efectivo de la entidad y de las posibles fuentes de recursos y de la sustentabilidad de las entradas de efectivo en el futuro.

Clasificación

- 1.3.17 Las sub-clasificaciones (o clases) de los cobros y pagos totales que se revelarán de acuerdo a los párrafos 1.3.12 y 1.3.14 son una cuestión de criterio profesional. Ese criterio se aplicará en el contexto de las características objetivas y cualitativas de la información financiera bajo la base contable de efectivo. El Apéndice 4 de esta Norma resume las características cualitativas de la información financiera. Los cobros totales pueden clasificarse para, por ejemplo, identificar por separado los cobros de: impuestos o asignaciones presupuestarias; subvenciones o donaciones; préstamos; beneficios por la disposición de propiedad, planta y equipo; y la prestación de servicios y actividades comerciales. Todos los pagos pueden clasificarse para, por ejemplo, identificar por separado los pagos de: servicios incluyendo las transferencias a los contribuyentes u otros gobiernos o entidades; programas de reducción de deuda, adquisiciones de

propiedad, planta y equipo; y cualquier otra actividad comercial. También son posibles presentaciones alternativas, por ejemplo, los cobros totales pueden clasificarse según su fuente y los pagos pueden sub-clasificarse bien según la naturaleza de los pagos o su función o programa dentro de la entidad, de acuerdo con lo que sea apropiado.

Ítems que figuran en un rubro de los estados financieros, encabezamientos y subtotales.

- 1.3.18 Los factores que deben tenerse en cuenta al determinar que ítems que figuran un rubro de los estados financieros, encabezamientos y subtotales deben ser presentados dentro de cada sub-clasificación de acuerdo a los requisitos del párrafo 1.3.14 anterior incluyen: evaluación de la posible importancia relativa de las revelaciones a los usuarios; y la medida en que las notas a los estados financieros recogen las explicaciones y revelaciones necesarias. Los párrafos 2.1.23 al 2.1.30 de la Parte 2 de esta Norma señalan las revelaciones adicionales que se recomiendan a una entidad incluir en las notas a los estados financieros o en los propios estados financieros. Es probable que en muchos casos, pero no necesariamente en todos, estas revelaciones satisfagan los requisitos del párrafo 1.3.12 anterior.

Información en términos netos

- 1.3.19 Esta Norma requiere la información de los cobros, pagos y saldos de efectivo en términos brutos excepto en las circunstancias identificadas en el párrafo 1.3.13 anterior. Los párrafos 1.3.20 al 1.3.21 siguientes se desarrollarán adicionalmente en aquellas circunstancias en que la información en términos netos pueda justificarse.
- 1.3.20 Los Gobiernos y los departamentos gubernamentales y otras entidades gubernamentales pueden realizar transacciones y además actuar como agentes en nombre de otros. Estas transacciones administradas y de agencias pueden incluir el cobro de ingresos ordinarios/recursos en nombre de otra entidad, las transferencias de fondos a los beneficiarios adecuados o la salvaguarda del dinero de los contribuyentes. Ejemplos de tales actividades pueden incluir:
- (a) el cobro de impuestos de un nivel gubernamental a través de otro nivel gubernamental, sin incluir los impuestos cobrados por un gobierno para su propio uso como resultado de un acuerdo para compartir impuestos (recopilados para su propio uso como parte de un acuerdo de coparticipación en la recaudación;
 - (b) la aceptación y reembolso de los depósitos a la vista de una institución financiera;
 - (c) los fondos mantenidos para clientes en una entidad de inversión o fiduciaria;

- (d) las rentas cobradas en nombre de, y pagadas a, los titulares de las propiedades;
 - (e) las transferencias de un departamento gubernamental a terceros acordes con la legalidad vigente u otro ordenamiento o disposición gubernamental; y
 - (f) los fondos administrados por una entidad central bajo las bases de una “cuenta única” para la gestión de los desembolsos gubernamentales. (tal como se dice en el párrafo 1.2.8).
- 1.3.21 En muchos casos, el efectivo que una entidad recibe por las transacciones que realiza como un agente para otros serán depositadas en cuentas de fideicomiso, o directamente en las cuentas bancarias del receptor último del efectivo. En estos casos, la entidad no controlará el efectivo que reciba respecto a las transacciones que administre y estos flujos de efectivo no formarán parte de los cobros, pagos y saldos de efectivo de la entidad. Sin embargo, en otros casos el efectivo recibido se depositará en las cuentas bancarias controladas por la entidad que actúa como agente, y sobre el cobro y transferencia de ese efectivo se informará en el estado de cobros y pagos de la entidad.
- 1.3.22 En algunos casos, las cantidades de los flujos de efectivo que surgen de las transacciones administradas que “pasan a través” de la cuenta bancaria de la entidad que informa pueden estar muy relacionadas con las transacciones de la propia entidad, y el control puede realizarse durante únicamente un corto periodo de tiempo antes de que las cantidades sean transferidas a los receptores últimos. Esto puede ocurrir también con otros flujos de efectivo incluyendo, por ejemplo, anticipos hechos para, y el reembolso de:
- (a) la adquisición y venta de inversiones; y
 - (b) otros préstamos a corto plazo, por ejemplo, aquellos que tienen un periodo de vencimiento de tres meses o menos.
- 1.3.23 El reconocimiento de estas transacciones en términos brutos puede debilitar la capacidad de los estados financieros de algunos gobiernos y entidades gubernamentales de mostrar información acerca de los cobros y pagos resultantes de las actividades propias de la entidad. De acuerdo con ello, esta Norma permite que se compensen los cobros y pagos y se informe en términos netos en los estados de cobros y pagos en las circunstancias identificadas en el párrafo 1.3.13 anterior.

Pagos por terceros por cuenta de una entidad

- 1.3.24 **Cuando durante un periodo de información, un tercero liquida obligaciones de una entidad o compra bienes y servicios para la entidad, la entidad deberá revelar en columnas separadas en el estado de cobros y pagos en efectivo:**

- (a) **el total de pagos hechos por terceros que forman parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa, mostrando por separado una sub-clasificación de las fuentes y usos de los pagos totales usando una base de clasificación adecuada a las operaciones de la entidad; y**
- (b) **los pagos totales hechos por terceros que no son parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa, mostrando por separado una sub-clasificación de las fuentes y usos de los pagos totales usando una base de clasificación adecuada a las operaciones de la entidad.**

Dicha información deberá revelarse sólo si durante el periodo sobre el que se informa la entidad ha sido notificada formalmente por el tercero o por el destinatario de que dicho pago se ha realizado o ha verificado el pago de otro modo.

- 1.3.25 Cuando un Gobierno gestiona los desembolsos de sus departamentos individuales y de otras entidades a través de una tesorería centralizada o de un acuerdo de “cuenta única”, los pagos son hechos en nombre de aquellos departamentos y entidades por una entidad central tras la adecuada autorización y documentación del departamento. En estos casos, el departamento u otra entidad no controlan las entradas, salidas y saldos de efectivo. Sin embargo, el departamento u otra entidad se beneficia de los pagos hechos en su nombre, y conoce que cantidad de dichos pagos es relevante para los usuarios al identificar los recursos de efectivo que el gobierno ha aplicado a las actividades de la entidad durante el periodo. De acuerdo con el párrafo 1.3.24 (a) anterior, el departamento u otra entidad informan en una columna separada en el estado de cobros y pagos en efectivo, la cantidad de pagos realizados por la entidad central en su nombre, y las fuentes y usos de la cantidad gastada sub-clasificada en una base adecuada para el departamento u otra entidad. Estas revelaciones facilitarán a los usuarios identificar las cantidades totales de pagos hechos, los fines para los que fueron realizados y si, por ejemplo, los pagos fueron hechos con cantidades distribuidas o asignadas presupuestariamente del fondo de ingresos ordinarios/recursos generales o del fondo de usos especiales u otras fuentes.
- 1.3.26 En algunas jurisdicciones, los departamentos gubernamentales u otras entidades pueden tener establecidas sus propias cuentas bancarias y controlar ciertas entradas, salidas y saldos de efectivo. En estas jurisdicciones, las indicaciones o instrucciones gubernamentales pueden también requerir que un departamento u otra entidad gubernamental liquide ciertas obligaciones de otros departamentos o entidades, o adquiera ciertos bienes o servicios en nombre de otros departamentos o entidades. De acuerdo al párrafo 1.3.24(a) anterior, la entidad que informa, mostrará en una columna separada del estado de cobros y pagos en efectivo, la cantidad,

fuentes y usos de dichos gastos hechos por su cuenta durante el periodo sobre el que se informa. Esto ayudará a los usuarios a identificar los recursos totales en efectivo de la entidad económica que han sido aplicados a las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y las fuentes y usos de aquellos recursos en efectivo.

- 1.3.27 En algunos casos, las terceras partes que no son parte de la entidad económica a la que pertenece la entidad que informa adquieren bienes o servicios en nombre de la entidad o para liquidar obligaciones de la entidad. Por ejemplo, un gobierno nacional puede subvencionar operaciones de programas de educación o salud de una provincia o municipio gubernamental independiente mediante el pago directo a los suministradores de los servicios y adquiriendo y transfiriendo al otro gobierno los suministros necesarios durante el periodo. De forma similar, un gobierno nacional o una agencia de asistencia independiente puede pagar a una empresa constructora directamente por construir una carretera para un gobierno concreto en lugar de proporcionar fondos al gobierno directamente. Estos pagos pueden realizarse vía subvenciones u otras ayudas, o como préstamos que deben reembolsarse. En estos casos, el gobierno provincial o municipal no recibe el efectivo (incluyendo el equivalente al efectivo) directamente, o adquiere el control de una cuenta bancaria o facilidades similares establecidas para su beneficio por la otra entidad. Por consiguiente, la cantidad liquidada o pagada en su nombre no constituye “efectivo” tal como esta definido en esta Norma. Sin embargo, el gobierno se beneficia de los pagos de efectivo hechos por su cuenta.
- 1.3.28 El párrafo 1.3.24(b) anterior requiere que una entidad informe en una columna separada en sus estados de cobros y pagos, el monto, fuentes y usos de los gastos hechos por terceros que no forman parte de la entidad económica a la que pertenecen. Esto facilitará a los usuarios identificar los recursos totales de efectivo aplicados a las actividades de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y la medida en que esos recursos son proporcionados por partes que son, y no son, parte del gobierno al que pertenece la entidad que informa. En algunos casos, en la fecha de los estados financieros una entidad puede no conocer los pagos que se han hecho en su nombre por terceros partes en el periodo sobre el que se informa. Esto puede ocurrir cuando la entidad no ha sido formalmente avisada del pago realizado por el tercero o no puede verificar de otra forma que un pago esperado ha sido realizado. El párrafo 1.3.24 anterior requiere que los pagos realizados por terceros sólo sean revelados en el estado de cobros y pagos en efectivo cuando durante el periodo sobre el que se informa la entidad ha sido formalmente avisada de que dichos pagos se han hecho o ha verificado de otra forma su realización.
- 1.3.29 La sub-clasificación (o clases) de fuentes y usos de los pagos realizados por terceras partes que serán revelados de acuerdo con los párrafos 1.3.24(a) y

1.3.24(b) son una cuestión de criterio profesional. Los factores a considerar al ejercer ese criterio están descritos en el párrafo 1.3.17.

Políticas contables y Notas aclaratorias

Estructura de las Notas

1.3.30 Las notas a los estados financieros de una entidad deben:

- (a) presentar la información acerca de las bases de preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas seleccionadas y aplicadas en transacciones significativas y otros hechos; y**
- (b) proporcionar información adicional no incluida en los estados financieros pero que es necesaria para una representación razonable de los cobros, pagos y saldos de efectivo de la entidad.**

1.3.31 Las Notas a los estados financieros deben presentarse de una forma sistemática. Cada partida del estado de cobros y pagos en efectivo y del resto de los estados financieros debe tener referencias cruzadas a cualquier información relacionada en las notas.

Selección y revelación de las Políticas contables.

1.3.32 Los estados financieros con propósito general deben presentar información que sea:

- (a) comprensible;**
- (b) relevante para las necesidades de los usuarios de tomar decisiones y de rendición de cuentas; y**
- (c) fiable en el sentido de que:**
 - (i) represente fielmente los cobros, pagos y saldos de efectivo de la entidad y el resto de información revelada;**
 - (ii) sea neutral, es decir, libre de sesgos; y**
 - (iii) esté completa en todos los aspectos materiales.**

1.3.33 La calidad de la información provista en los estados financieros con propósitos generales con determina la utilidad de los mismos para los usuarios. El párrafo 1.3.32 requiere del desarrollo de las políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionan información que reúne un número de características cualitativas. El Apéndice 4 de esta Norma resume las características cualitativas de la información financiera. El Apéndice, también señala que la oportunidad de la información debe impactar en ambos, la relevancia y confiabilidad de la información financiera. El mantenimiento de registros contables completos y precisos

durante el periodo sobre el que se informa es esencial para la oportuna elaboración de los estados financieros con propósito general.

- 1.3.34 **La sección de políticas contables de las notas a los estados financieros debe describir cada política contable específica que sea necesaria para una comprensión apropiada de los estados financieros, incluyendo la medida en que la entidad ha aplicado cualquier provisión transitoria en esta Norma.**
- 1.3.35 **Los tratamientos contables inapropiados no son rectificadas por las revelaciones de las políticas contables usadas, ni por las notas o material aclaratorio.**
- 1.3.36 Al decidir si se debe revelar una política contable específica, la administración considerará si dicha información podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en que las transacciones y hechos son reflejados en la información sobre cobros, pagos y saldos de efectivo. Una política contable puede ser significativa incluso si las cantidades mostradas de los periodos corriente y anteriores no son materiales. El párrafo 1.3.4 de esta Norma especifica que los estados financieros con propósitos generales incluyen las políticas contables y las notas aclaratorias. Consecuentemente, los requisitos del párrafo 1.3.34 anterior también afectan a las notas de los estados financieros.
- 1.3.37 **Cuando una entidad elige incluir en sus estados financieros cualquier revelación recomendada en la Parte 2 de esta Norma, dicha revelación deberá cumplir con los requisitos del párrafo 1.3.32 anterior.**
- 1.3.38 La Parte 2 de esta Norma recomienda la revelación de información adicional en notas a los estados financieros. Cuando se realicen dichas revelaciones deberán ser comprensibles y satisfacer las otras características cualitativas de la información financiera.

1.4 Consideraciones Generales

Periodo sobre el que se informa

- 1.4.1 **Los estados financieros con propósito general deben presentarse al menos anualmente. Cuando, en circunstancias excepcionales, la fecha de los estados financieros de una entidad cambia y dichos estados financieros anuales son presentados para un periodo de tiempo mayor o menor de un año, la entidad debe revelar adicionalmente para el periodo cubierto por los estados financieros:**
- (a) **la(s) razón(es) de haber usado un periodo distinto al anual; y**
 - (b) **el hecho de que las cantidades comparativas puedan no ser comparables.**

- 1.4.2 La fecha de los estados financieros es la fecha del último día del periodo sobre el que se informa al que se refieren los estados financieros. En circunstancias excepcionales puede requerirse a una entidad, o ésta puede decidir, cambiar la fecha de los estados financieros para, por ejemplo, aproximar el ciclo de información al ciclo presupuestario. Cuando sea éste el caso, es importante que se revele la razón del cambio en la fecha de los estados financieros y que los usuarios sean conscientes de que las cantidades mostradas para el periodo actual y las cantidades comparativas no son comparables.
- 1.4.3 Normalmente, los estados financieros están preparados consistentemente para cubrir un periodo anual. Sin embargo, algunas entidades prefieren informar, por ejemplo, en un periodo de 52 semanas por razones prácticas. Esta Norma no prohíbe esta práctica, ya que es poco probable que los estados financieros resultantes sean materialmente diferentes de los presentados anualmente.

Oportunidad

- 1.4.4 La utilidad de los estados financieros se ve perjudicada si éstos no se han hecho accesibles a los usuarios en un periodo razonable posterior a la fecha de los estados financieros. Una entidad debe estar en condiciones de emitir sus estados financieros dentro de los seis meses posteriores a su fecha, aunque un marco temporal de no más de tres meses es altamente recomendable. Factores recurrentes tales como la complejidad de las operaciones de una entidad no son una razón suficiente para no informar con oportunidad. Las fechas límite más específicas son tratadas por ley y regulaciones en muchas jurisdicciones.

Fecha de Autorización

- 1.4.5 **Una entidad debe revelar la fecha en que se autoriza la emisión de los estados financieros y quien da esa autorización. Si otra entidad tiene la capacidad de corregir los estados financieros después de su emisión, la entidad debe revelar ese hecho.**
- 1.4.6 La fecha de autorización es la fecha en que los estados financieros han recibido la aprobación del individuo u organismo con autoridad para finalizar los estados a emitir. Es importante para los usuarios conocer cuando los estados financieros fueron autorizados para su emisión, ya que dichos estados no reflejan los hechos posteriores a esta fecha. También es importante para los usuarios el conocer las circunstancias atípicas en que cualquier persona u organización tiene la autoridad de corregir los estados financieros después de la emisión. Ejemplos de individuos u organismos que pueden tener la capacidad para corregir dichos estados después de la emisión son los Ministerios, los gobiernos a los que la entidad pertenece, el Parlamento o un cuerpo electo de representantes. Si se efectúan cambios, los

estados financieros modificados son un conjunto nuevo de estados financieros.

Información acerca de la Entidad

- 1.4.7 Una entidad debe revelar lo siguiente si no lo ha hecho en alguna parte de la información emitida en los estados financieros:**
- (a) **el domicilio y forma legal de la entidad, y la jurisdicción en la que opera;**
 - (b) **una descripción de la naturaleza de las operaciones y actividades principales de la entidad;**
 - (c) **una referencia a la legislación relevante que rige las operaciones de la entidad, si la hay; y**
 - (d) **el nombre de la entidad controladora y la última entidad controladora de la entidad económica (donde sea aplicable, si la hay).**
- 1.4.8 La revelación de la información requerida en el párrafo 1.4.7 permitirá a los usuarios identificar la naturaleza de las operaciones de la entidad y conseguir la comprensión del entorno legislativo e institucional en el que se opera. Esto es necesario a efectos de rendición de cuentas y ayudará a los usuarios a comprender y evaluar los estados financieros de la entidad.

Restricciones en los Saldos de Efectivo y al Acceso a los Préstamos

- 1.4.9 Una entidad debe revelar en las notas a los estados financieros junto con un comentario, la naturaleza y monto de:**
- (a) **los saldos de efectivo significativos que no están disponibles para el uso por la entidad;**
 - (b) **los saldos de efectivo significativos que son objeto de restricciones externas; y**
 - (c) **facilidades crediticias o préstamos no ejercidos que puedan estar disponibles para actividades operativas futuras y para liquidar compromisos de capital indicando cualquier restricción en el uso de estas facilidades.**
- 1.4.10 Los saldos de efectivo mantenidos por una entidad no estarán disponibles para el uso por la entidad cuando, por ejemplo, una entidad controlada opere en un país donde se apliquen controles de cambio u otras restricciones legales y los saldos no estén disponibles para su uso general por la entidad controladora u otras entidades controladas.
- 1.4.11 Los saldos de efectivo controlados por una entidad pueden estar sujetos a restricciones que limiten los propósitos o el momento de su uso. Esta

situación a menudo existe cuando una entidad recibe una subvención o donación que debe ser usada para un propósito específico. También puede existir cuando, en la fecha de los estados financieros, una entidad mantenga en sus propias cuentas bancarias el efectivo que ha cobrado para otras partes como agente, pero que todavía no ha transferido a dichas otras partes. Aunque estos saldos son controlados por la entidad y son presentados como saldos de efectivo de la entidad, las revelaciones por separado de las cantidades de tales partidas (o rubro) son útiles para los usuarios de esta información.

- 1.4.12 Las facilidades crediticias o préstamos no ejercidos que puedan estar disponibles representan una fuente potencial de efectivo para la entidad. La revelación del importe de esas facilidades por orden de importancia permite a los lectores evaluar la disponibilidad de dicho efectivo, y en que medida la entidad ha hecho uso de ellos durante el periodo sobre el que informan los estados financieros.

Consistencia de la Presentación

- 1.4.13 **La presentación y clasificación de las partidas (o rubro) en los estados financieros debe mantenerse de un periodo al siguiente a menos que:**
- (a) **un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de su presentación en los estados financieros demuestre que el cambio dará lugar a una presentación más apropiada de los hechos o transacciones; o**
 - (b) **se requiera un cambio en la presentación debido a una modificación futura a esta Norma.**
- 1.4.14 Una reestructuración importante de los acuerdos sobre suministro de servicios; la creación de una nueva, o finalización de una entidad gubernamental importante existente; una adquisición o disposición significativa; o una revisión completa de la presentación de los estados financieros con propósito general con propósito general de la entidad podría sugerir que el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros individuales deberían presentarse de forma diferente. Por ejemplo, un gobierno puede desechar un banco de ahorros gubernamental que representa una de sus entidades controladas más significativas y la entidad económica que prevalezca lleve a cabo principalmente servicios de apoyo administrativos y de establecimiento de políticas. En este caso, la presentación de los estados financieros identificando una institución financiera como actividad principal del gobierno es improbable que sea relevante.
- 1.4.15 Sólo si es probable que la estructura revisada continúe, o si las ventajas de una presentación alternativa es clara, la entidad deberá cambiar la presentación de sus estados financieros. Cuando se realicen dichos cambios

en la presentación, la entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo al párrafo 1.4.19. Cuando una entidad cumpla con esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, se permiten cambios en la presentación, para cumplir con los requisitos nacionales siempre que la presentación revisada sea consistente con los requisitos de esta Norma.

Información Comparativa

- 1.4.16 **A menos que una disposición de esta Norma lo permita o requiera de otra forma, deberá revelarse información comparativa, con respecto al periodo anterior, de toda la información numérica requerida por esta norma para revelarse en los estados financieros, excepto en el periodo de información de los estados financieros en que se les aplicó por primera vez esta Norma. Debe incluirse información comparativa en la información narrativa y descriptiva cuando sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo sobre el que se informa.**
- 1.4.17 Esta Norma requiere la presentación de un estado de cobros y pagos en efectivo, y especifica ciertas revelaciones que son requeridas para realizarse en dichos estados y en las notas a los mismos. Esta Norma no prohíbe la preparación de estados financieros adicionales. La Parte 2 de esta Norma recomienda realizar ciertas revelaciones adicionales. Cuando se preparan estados financieros adicionales a los estados de cobros y pagos en efectivo o se hacen las revelaciones recomendadas por la Parte 2 de esta Norma, se aconseja la revelación de la información comparativa.
- 1.4.18 En algunos casos, la información narrativa provista en los estados financieros para el (los) periodo(s) anterior (es) continúa siendo relevante en el periodo presente. Por ejemplo, los detalles de una disputa legal, cuyo resultado era incierto en la última fecha de los estados financieros y está todavía por resolverse, puede ser revelado en el periodo actual. Los usuarios se benefician de conocer la incertidumbre que existía en dicha última fecha de información y los pasos que se han dado durante el periodo para resolverla.
- 1.4.19 **Cuando la presentación o clasificación de las partidas (o rubro) requeridas para ser reveladas en los estados financieros es modificada, las cantidades comparativas deben ser reclasificadas, a menos que sea inviable hacerlo, para garantizar la comparabilidad con el periodo actual, y la naturaleza, la cantidad y razón de cualquier reclasificación deberá ser revelada. Cuando sea inviable la reclasificación de las cantidades comparativas, la entidad deberá revelar la razón de no reclasificar y la naturaleza de los cambios que deberían realizarse si se reclasificara.**

- 1.4.20 Pueden existir circunstancias que hagan inviable el reclasificar la información comparativa para lograr la comparabilidad con el periodo actual. Por ejemplo, puede ser que los datos no se hayan recopilado en el (los) periodo(s) anterior(es) de forma que permitan su reclasificación, y puede no ser práctico reconstruir la información. En tales circunstancias, se revela la naturaleza de los ajustes a las cantidades comparativas que deberían haberse realizado.

Identificación de los Estados Financieros

- 1.4.21 **Los estados financieros deberían identificarse y distinguirse claramente de otra información publicada en el mismo documento.**
- 1.4.22 Esta Norma se aplica sólo a los estados financieros, y no a otra información presentada en los informes anuales u otros documentos. Por consiguiente, es importante que los usuarios puedan distinguir la información preparada usando esta Norma de otra información que puede ser útil para los usuarios pero que no es materia de esta Norma.
- 1.4.23 **Cada componente de los estados financieros debe ser claramente identificado. Adicionalmente, la siguiente información debe ser mostrada en forma destacada y repetida cuando sea necesario para una comprensión clara de la información presentada:**
- (a) **el nombre de la entidad que informa u otras formas de identificación;**
 - (b) **si los estados financieros se refieren a la entidad individual o a la económica;**
 - (c) **la fecha de los estados financieros o el periodo al que dichos estados se refieren, el que sea aplicable en relación con los componentes relacionados de los estados financieros;**
 - (d) **divisa utilizada; y**
 - (e) **el nivel de precisión usado en la presentación de las cifras en los estados financieros.**
- 1.4.24 Los requisitos del párrafo 1.4.23 son normalmente incluidos en las cabeceras de páginas presentadas y en las cabeceras de columna abreviadas de cada hoja de los estados financieros. Se requiere considerar la mejor forma de presentación de dicha información. Por ejemplo, cuando los estados financieros son leídos electrónicamente, la separación de hojas no se usa. En tales casos, las partidas (o rubro) identificadas en el párrafo 1.4.23 son presentadas con la frecuencia suficiente para asegurar una comprensión apropiada de la información dada.
- 1.4.25 Los estados financieros son a menudo más comprensibles presentando la información en miles de millones de unidades de la divisa utilizada. Esto es

aceptable en tanto el nivel de precisión sea indicado y no se pierda información relevante.

1.5 **Corrección de los Errores**

1.5.1 **Cuando surja un error en relación al saldo de efectivo incluido en los estados financieros, el monto del error relacionado al periodo anterior deberá ser informado ajustando el efectivo al principio del periodo. La información comparativa deberá ser reexpresada, a menos que sea inviable.**

1.5.2 **Una entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros lo siguiente:**

- (a) **la naturaleza del error;**
- (b) **el monto de la corrección; y**
- (c) **el hecho de que la información comparativa haya sido reexpresada o que ello sea inviable de hacer**

1.5.3 Los errores en la presentación de los estados financieros de uno o más periodos anteriores pueden ser descubiertos en el periodo actual. Los errores pueden ocurrir como resultado de fallos matemáticos, fallos al aplicar las políticas contables, la interpretación errónea de hechos, fraudes u omisiones. Cuando se identifica un error respecto a un periodo previo, el saldo de apertura de efectivo se ajusta para corregir el error y los estados financieros, incluyendo la información comparativa de los periodos previos, que es presentada como si el error hubiera sido corregido en el periodo en el cual se hizo. Se incluye en las notas una explicación del error y sus ajustes.

1.5.4 La reexpresión de la información comparativa no da lugar necesariamente a un ajuste de los estados financieros que han sido aprobados por el órgano de gobierno o registrados o presentados ante las autoridades reguladoras. Sin embargo, las leyes nacionales pueden requerir la revisión de dichos estados financieros.

1.5.5 Esta Norma requiere la presentación de los estados de cobros y pagos en efectivo, y no prohíbe la presentación de otros estados financieros. Cuando se presentan estados financieros adicionales a los estados de cobros y pagos en efectivo, los requisitos en los párrafos 1.5.1 y 1.5.2 para la corrección de errores también se aplicarán a aquellos estados.

1.6 **Estados Financieros Consolidados**

Definiciones

1.6.1.1 **Los siguientes términos son usados en esta Norma con los significados especificados:**

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

Control de una entidad (Control of an Entity) es la facultad de establecer las políticas financiera y de operación de otra entidad, para obtener beneficios de sus actividades.

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

Entidad Controladora (Controlling entity) es la entidad que tiene una o más entidades bajo su control.

Entidad Económica (Economic entity) es el grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas.

Entidad Económica

- 1.6.2 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.
- 1.6.3 También se usan, para referirse a una entidad económica, los términos "entidad administrativa", "entidad que presenta información financiera", "entidad consolidada" y "grupo".
- 1.6.4 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.

Alcance de los Estados Financieros Consolidados

- 1.6.5 Una entidad controladora distinta de la entidad controladora identificada en los párrafos 1.6.7 y 1.6.8, debe elaborar los estados financieros consolidados que consoliden a todas las entidades controladas, extranjeras y nacionales, excepto las que se mencionan en el párrafo 1.6.6.
- 1.6.6 Una entidad controlada debe ser excluida de la consolidación cuando opera bajo severas restricciones externas a largo plazo que impiden que la entidad controladora se beneficie de sus actividades.
- 1.6.7 Una entidad controladora que es una entidad totalmente propiedad de otra, no necesita presentar los estados financieros consolidados dado que es improbable que existan usuarios de dicha información o que sus

necesidades de información sean satisfechas por los estados financieros consolidados de la entidad controladora.

- 1.6.8 **Una entidad controladora que es virtualmente propiedad de otra no necesita presentar los estados financieros consolidados a condición de que la entidad controladora obtenga la aprobación de los propietarios de los intereses minoritarios.**
- 1.6.9 Los usuarios de los estados financieros de un gobierno u otra entidad controladora del sector público, están normalmente interesados y necesitan ser informados acerca de los recursos de efectivo controlados por la entidad económica en su conjunto. Esta necesidad se satisface con los estados financieros consolidados que presentan información financiera acerca de la entidad económica como entidad individual independientemente de los límites legales de las entidades jurídicas separadas.
- 1.6.10 El párrafo 1.3.4 de esta Norma requiere que una entidad que informa prepare un estado de cobros y pagos en efectivo. Consistentemente con los requisitos del párrafo 1.6.5 anterior, los estados de cobros y pagos en efectivo preparados por un gobierno u otra entidad que informa del sector público que es controladora, consolidarán los cobros, pagos y saldos de efectivo de todas las entidades que controla. Las revelaciones requeridas en la Parte 1 de esta Norma también se presentarán en una base consolidada. El Apéndice 5 de este Norma ilustra la aplicación del concepto de control al determinar la entidad financiera que informa.
- 1.6.11 Esta Norma no excluye la preparación de los estados financieros adicionales a los estados de cobros y pagos en efectivo. Esos estados adicionales pueden, por ejemplo, revelar información adicional acerca de los cobros y pagos relativos a ciertos grupos de fondos o deben proporcionar detalles adicionales acerca de ciertos tipos de flujos de efectivo. La Parte 2 de esta Norma identifica las revelaciones adicionales que se recomienda realizar a una entidad. Los estados y revelaciones adicionales también aportarán información consolidada donde sea apropiado.
- 1.6.12 Para fines de presentación de la información financiera, la entidad que informa puede consistir en un número de entidades controladas incluyendo los departamentos gubernamentales, las agencias y las Empresas Públicas (EPs). Determinar el alcance de la entidad financiera que informa puede ser difícil debido al amplio número de entidades potenciales. Por esta razón, la entidad que informa es a menudo determinada por la legislación. En algunos casos, las entidades que informan definidas en esta Norma pueden diferir de las entidades que informan especificadas por la legislación, y pueden ser necesarias revelaciones adicionales para satisfacer los requisitos de información legislativos.
- 1.6.13 A una entidad controladora que es completamente propiedad de otra entidad (tales como las agencias gubernamentales que son completamente

propiedad del gobierno), no se le requiere el presentar los estados financieros consolidados cuando dichos estados no son requeridos por sus entidades controladoras y las necesidades de otros usuarios están mejor satisfechas por los estados financieros consolidados de sus entidades controladoras. Sin embargo, en el sector público, muchas entidades controladoras que son completa o virtualmente poseídas representan sectores o actividades clave de un gobierno. En estos casos, las necesidades de información de ciertos usuarios no pueden ser satisfechas por la presentación de los estados financieros consolidados de todo el gobierno en un único nivel, y el propósito de esta Norma es no eximir a tales entidades de preparar los estados financieros consolidados. En muchas jurisdicciones, los gobiernos tienen conocimiento de esto y han legislado los requisitos de información financiera de tales entidades.

- 1.6.14 En algunas jurisdicciones, una entidad controladora que es virtualmente poseída por completo por otra entidad (tal como una empresa pública que tiene cierta participación minoritaria del sector privado) es también eximida de presentar los estados financieros consolidados si la entidad controladora obtiene la aprobación de los propietarios de los intereses minoritarios. La propiedad virtual completa a menudo significa que la entidad controladora posee el 90% o más del poder de votación. A efectos de esta Norma, los intereses minoritarios son la parte de la entidad controlada atribuible a los intereses que no son propiedad, directa o indirectamente a través de entidades controladas, de la entidad controladora.
- 1.6.15 En algún caso, una entidad económica incluirá a varias entidades controladoras intermediarias. Por ejemplo, mientras un departamento de salud puede ser la entidad controladora, puede haber entidades controladoras intermediarias a un nivel de autoridad local o regional de salud. Los requisitos de rendición de cuentas e información en cada jurisdicción pueden especificar a que entidades se les requiere (o son eximidas) de la obligación de preparar los estados financieros consolidados. Cuando no hay obligación para una entidad controladora intermediaria de preparar los estados financieros consolidados pero es probable que existan usuarios de los estados financieros con propósitos generales de la entidad económica interesados en esta información, se recomienda que las entidades controladoras intermediarias preparen y emitan dichos estados.

Procedimientos de Consolidación

- 1.6.16 **Los siguientes procedimientos de consolidación se refieren a:**
- (a) **los saldos y transacciones de efectivo entre entidades que pertenecen a la entidad económica deberán ser eliminadas completamente;**

- (b) **cuando los estados financieros utilizados en una consolidación se refieran a fechas de cierre distintas, se deben hacer ajustes para recoger los efectos de las transacciones significativas que han ocurrido entre dichas fechas y la fecha de los estados financieros de la entidad controladora. En cualquier caso, la diferencia entre las fechas de los estados financieros no debe ser superior a tres meses; y**
 - (c) **los estados financieros consolidados deben prepararse usando unas políticas contables uniformes para todas las transacciones de efectivo. Si no es viable el usar políticas contables uniformes al preparar los estados financieros consolidados, el hecho será revelado conjuntamente con las proporciones de partidas (o rubro) de los estados financieros consolidados a las cuales se han aplicado políticas contables diferentes.**
- 1.6.17 Los procedimientos de consolidación señalados en el párrafo 1.6.16 proporcionan las bases para preparar los estados financieros consolidados para todas las entidades incluidas en la entidad económica como unidad económica individual.
- 1.6.18 Los estados financieros consolidados deben reflejar sólo las transacciones entre la entidad económica y otras entidades externas a ella. Según esto, las transacciones entre entidades incluidas en la entidad económica son eliminadas para evitar la doble contabilización. Por ejemplo, un departamento gubernamental puede vender un activo fijo a otro departamento gubernamental. Puesto que el efecto sobre el efectivo neto en todo el gobierno como entidad que informa es cero, esta transacción necesita ser eliminada para evitar sobrevalorar los cobros y pagos del gobierno en conjunto como entidad que informa. Una entidad gubernamental puede mantener fondos con una institución financiera pública. Estos saldos serán eliminados a nivel de gobierno en su conjunto porque representan saldos internos de la entidad económica. De forma similar, una EPs que opera en el extranjero puede hacer un pago a un departamento del gobierno que permanezca en tránsito en la fecha de los estados financieros. En este caso, la no eliminación de las transacciones resultaría en una infravaloración de los saldos de efectivo de la entidad económica y sobrevalorar sus pagos de efectivo.
- 1.6.19 Las entidades individuales incluidas en la entidad económica pueden adoptar diferentes políticas para clasificar los cobros y pagos y la presentación de sus estados financieros. Los cobros o pagos que surgen de transacciones de este tipo son clasificados y presentados de una forma uniforme en los estados financieros consolidados donde sea factible.

Información a revelar sobre la Consolidación

- 1.6.20 En los estados financieros consolidados debe revelarse la siguiente información:
- (a) una lista de entidades controladas significativas incluyendo el nombre, la jurisdicción en que opera la entidad controlada (cuando es distinta que la de la entidad controladora); y
 - (b) las razones de no consolidar una entidad controlada.

Provisiones Transitorias

- 1.6.21 Las entidades controladoras que adoptan esta Norma pueden tener un gran número de entidades controladas con volúmenes significativos de transacciones entre aquellas entidades. Por ello, puede ser difícil identificar todas las transacciones y saldos que necesitan eliminarse con objeto de preparar los estados financieros consolidados de la entidad económica. Por esta razón, el párrafo 1.8.2 flexibiliza, durante el periodo de transición, el requisito de eliminar todos los saldos y transacciones de efectivo entre las entidades de la entidad económica. Sin embargo, el párrafo 1.8.3 requiere que las entidades que aplican la provisión transitoria revelen el hecho de que no todos los saldos y transacciones entre entidades de la entidad económica hayan sido eliminados.

1.7 Moneda Extranjera

Definiciones

- 1.7.1 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:

Tasa de cambio de cierre (Closing rate) es el cambio al contado existente a la fecha de presentación de los estados financieros.

Diferencia de Cambio (Exchange difference) es la variación que surge por presentar el mismo número de unidades de una moneda extranjera en términos de la moneda de los estados financieros, utilizando dos tasas de cambio diferentes.

Tasa de cambio (Exchange rate) es la proporción utilizada para el intercambio de dos tipos de monedas diferentes.

Moneda Extranjera (Foreign currency) es una moneda distinta a la moneda de presentación de los estados financieros de la entidad.

Moneda de los Estados Financieros (Reporting currency) es la moneda usada por la entidad para presentar sus estados financieros.

Tratamiento de los Cobros, Pagos y Saldos de Efectivo en Moneda Extranjera

- 1.7.2 **Los cobros y pagos que surgen de las transacciones en moneda extranjera deben ser registrados en la moneda de los estados financieros de la entidad que informa aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera a la fecha de los cobros y pagos.**
- 1.7.3 **Los saldos de efectivo mantenidos en una moneda extranjera deben ser informados usando la tasa de cambio al cierre.**
- 1.7.4 **Los cobros y pagos de una entidad controlada extranjera deben ser convertidos según las tasas de cambio entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera en las fechas de los cobros y pagos.**
- 1.7.5 **Una entidad debe revelar el importe de las diferencias de cambio incluidas como partidas (o rubro) de reconciliación entre los saldos de efectivo a la apertura y cierre del periodo.**
- 1.7.6 **Cuando la moneda de los estados financieros es diferente de la moneda del país en el que la entidad está domiciliada, la razón de usar una moneda distinta debe ser revelada. También se ha de revelar la razón de cualquier cambio en la moneda de los estados financieros.**
- 1.7.7 Los Gobiernos y las entidades gubernamentales pueden tener transacciones en moneda extranjera tal como préstamos en moneda extranjera o compra de bienes y servicios donde el precio de la compra es designado en moneda extranjera. También pueden tener operaciones en moneda extranjera y transferencias y recepciones de efectivo procedentes de esas operaciones extranjeras. Para incluir las transacciones en moneda extranjera y las operaciones extranjeras en los estados financieros, la entidad debe expresar los cobros, pagos y saldos de efectivo en términos de la moneda de los estados financieros.
- 1.7.8 Las ganancias y pérdidas no realizadas que surgen como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjeras no son cobros y pagos. Sin embargo, el efecto de las variaciones de las tasas de cambio sobre el efectivo mantenido en moneda extranjera debe recogerse en el estado de cobros y pagos, para conciliar el efectivo al comienzo y final del periodo. Este importe se presenta por separado de los cobros y pagos e incluye las diferencias, si procede, habidas en aquellos cobros, pagos y saldos de efectivo, reportados a las tasas de cambio de cierre del periodo.

1.8 Fecha de vigencia de la parte 1 y Disposiciones Transitorias

Fecha de vigencia

- 1.8.1 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 enero de 2004. Se aconseja anticipar su aplicación.

Disposiciones Transitorias – Estados Financieros Consolidados

- 1.8.2 A las entidades no se les exige que cumplan el requisito del párrafo 1.6.16(a), referido a la eliminación de los saldos de efectivo y a las transacciones entre entidades pertenecientes a la entidad económica para los periodos sobre los que se informa que empiecen en una fecha comprendida en los tres años siguientes a la fecha de primera adopción de esta Norma.
- 1.8.3 Cuando las entidades apliquen la disposición transitoria del párrafo 1.8.2, deben revelar el hecho de que no todos los saldos y transacciones entre las entidades que forman parte de la entidad económica han sido eliminados.

Apéndice 1

Ilustración de los Requisitos de la Parte 1 de la Norma

Este apéndice es meramente ilustrativo y no forma parte de las normas.

Ilustra sólo la Parte 1 de esta Norma. Su propósito es ayudar a clarificar el significado de las normas ilustrando su aplicación en la preparación y presentación de estados financieros con propósito general bajo la base contable de efectivo en:

- (a) *un Gobierno;*
- (b) *una entidad gubernamental que controla su propia cuenta bancaria; y*
- (c) *un Departamento Gubernamental que opera bajo un sistema de “cuenta única” tal que una entidad central administra los cobros y pagos de efectivo en nombre del Departamento.*

APÉNDICE 1A – UN GOBIERNO

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DEL GOBIERNO X

**ESTADO CONSOLIDADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO DEL
AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X**

(moneda en miles de unidades)	Nota	← 200X →		← 200X-1 →	
		Cobros/ (Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros	Cobros/ (Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros
COBROS					
<i>Impuestos</i>					
Impuesto sobre los beneficios	X	-	-	X	-
Impuesto sobre el valor añadido	X	-	-	X	-
Impuesto sobre la propiedad	X	-	-	X	-
Otros impuestos	X	-	-	X	-
		<u>X</u>	<u>-</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
<i>Subvenciones y ayudas</i>					
Agencias Internacionales	X	X	X	X	X
Otras subvenciones y ayudas	X	X	X	X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Préstamos</i>					
Fondos provenientes de préstamos	3	X	X	X	X
<i>Cobros de Capital</i>					
Fondos por la enajenación de planta y equipo		X	-	X	-
<i>Actividades comerciales</i>					
Cobros de actividades Comerciales		X	-	X	-
<i>Otros Cobros</i>					
	4	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Total de Cobros		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
PAGOS					
<i>Operaciones</i>					
Sueldos, salarios y otros beneficios a los trabajadores	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Suministros y consumibles	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<i>Transferencias</i>					
Subvenciones	(X)	-	-	(X)	-
Otros pagos de transferencias	(X)	-	-	(X)	-
		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
<i>Gastos de Capital</i>					
Compra/construcción de planta y equipo	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Adquisición de instrumentos Financieros	(X)	-	-	(X)	-
		<u>(X)</u>	<u>-</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
		(X)	(X)	(X)	(X)

INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

(moneda en miles de unidades)	Nota	← 200X →		← 200X-1 →	
		Cobros (Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros	Cobros/ (Pagos) controlados por la entidad	Pagos por terceros
Reembolsos de Préstamos e intereses					
Reembolsos de préstamos		(X)	-	X	-
Pagos de Intereses		(X)	-	X	-
		(X)	-	(X)	-
Otros Pagos	5	X	X	X	X
Total de Pagos		X	X	X	X
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	-	X	-
Efectivo al principio de año	2	X	N/a*	X	N/a
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	N/a	X	N/a
Efectivo al final de año	2	X	N/a	X	N/a

*N/A = No aplicable

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

Los Estados Financieros Adicionales pueden prepararse para facilitar detalles de importes incluidos en el estado consolidado de cobros y pagos en efectivo; por ejemplo, para revelar información por grupos principales de financiación o revelar los gastos según las principales funciones o programas, o proporcionar detalles de las fuentes de préstamo. También podrían incluirse columnas revelando los importes presupuestados.

ESTADO DE COBROS CLASIFICADO POR FONDOS

(moneda en miles de unidades)	200X	200X-1
	Cobros controlados por la entidad	Cobros controlados por la entidad
COBROS		
Fondos consolidados	X	X
Fondos especiales	X	X
Fondos comerciales	X	X
Préstamos	X	X
Total Cobros	X	X

FONDOS PROVENIENTES DE PRÉSTAMOS

(moneda en miles de unidades)	Nota	←200X→	←200X-1→
		Cobros controlados por la entidad	Pagos por terceros
		Cobros controlados por la entidad	Pagos por terceros
PRÉSTAMOS			
Institución Comercial Nacional		X	-
Instituciones Comerciales del exterior		X	-
Bancos para el desarrollo y Otras			
Agencias de préstamo similares		X	X
Total Préstamos	3	X	X

ESTADO DE PAGOS POR PROGRAMAS/ACTIVIDADES/FUNCIONES DEL GOBIERNO

(moneda en miles de unidades)	← 200X →		← 200X-1 →	
	Pagos controlados por la entidad	Pagos por terceros	Pagos controlados por la entidad	Pagos por terceros
PAGOS/GASTOS				
Cuentas Operativas				
Servicios educativos	X	X	X	X
Servicios de Sanidad	X	X	X	X
Seguridad Social y Bienestar	X		X	
Defensa	X		X	
Orden Público y Seguridad	X	X	X	X
Ocio, Cultura y Religión	X	X	X	X
Servicios Económicos	X		X	
Otros	X	X	X	X
Total Pagos/Gastos	X	X	X	X
PAGOS/GASTOS				
Cuentas de Capital				
Servicios educativos	X	X	X	X
Servicios de Sanidad	X	X	X	X
Seguridad Social y Bienestar	X		X	
Defensa	X		X	
Orden Público y Seguridad	X	X	X	X
Ocio, Cultura y Religión	X	X	X	X
Otros	X	X	X	X
Total Pagos/Gastos	X	X	X	X
Total cuentas operativas y de capital	X	X	X	X

ENTIDAD PÚBLICA – GOBIERNO COMPLETO

Notas a los Estados Financieros

1 Políticas Contables

Bases de presentación

Los estados financieros han sido elaborados de acuerdo con la NICSP de Base de Efectivo *Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*.

Las políticas contables se han aplicado consistentemente durante todo el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros se refieren al Gobierno Nacional del País A.

Los estados financieros incluyen la entidad que informa como está especificada en la legislación en vigor (Ley de Finanzas Públicas 20XX). Esta incluye:

- (i) los ministerios, el gobierno central; y
- (ii) las empresas públicas y los fondos comerciales que están bajo el control de la entidad.

Los estados financieros consolidados incluyen todas las entidades controladas durante el año. Una lista de entidades significativas controladas se muestra en la Nota 7 a los estados financieros.

Pagos por Terceros

El gobierno también se beneficia de los bienes y servicios comprados en su nombre como resultado de pagos hechos por terceros durante el periodo por medio de préstamos y aportaciones. Los pagos realizados por terceros no constituyen cobros o pagos realizados por el gobierno pero si le benefician. Son revelados en la columna de *Pagos por terceros* en el Estado Consolidado de Cobros y Pagos en efectivo y en otros estados financieros.

Moneda de los Estados Financieros

La Moneda de los Estados Financieros es (moneda del País A).

2 Efectivo

El efectivo incluye efectivo en caja, depósitos a la vista y equivalentes de efectivo. Los depósitos a la vista y los equivalentes de efectivo consisten en los saldos con bancos e inversiones a corto plazo en instrumentos del mercado monetario.

El efectivo incluido en el estado de cobros y pagos en efectivo comprende los siguientes importes:

(moneda en miles de unidades)	200X	200X-1
Efectivo y existencias en bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

En el monto arriba señalado, se incluyen X unidades monetarias proporcionadas por la Agencia Internacional XX, que están restringidas para la construcción de caminos de infraestructura.

3 Préstamos

Los préstamos comprenden las entradas de efectivo de bancos, agencias de préstamo similares e instituciones comerciales así como los montos adeudados como consecuencia de ayudas distintas de efectivo concedidas por terceros.

4 Otros cobros

Están incluidos en otros cobros las cuotas, multas, penalizaciones y cobros diversos.

5 Otros Pagos/Gastos

Incluidos en otros pagos están los dividendos, distribuciones pagadas, liquidaciones de pleitos y pagos diversos.

6 Capacidad o Facilidades de Préstamos no dispuestas

(moneda en miles de unidades)	200X	200X-1
Evolución de la capacidad o facilidades de endeudamiento no dispuestas		
Capacidad o facilidades de endeudamiento no dispuestas a 1.1.0X	X	X
Disponibilidad de crédito adicional	X	X
Total disponible	<u>X</u>	<u>X</u>
Importe Retirado	(X)	(X)
Disponibilidades canceladas/cerradas	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Capacidad o facilidades de endeudamiento no dispuestas a 31.12.0X	<u>X</u>	<u>X</u>

(moneda en miles de unidades)	200X	200X-1
Capacidad o facilidades de endeudamiento no dispuestas	X	X
Banco de Desarrollo Multilateral A	X	X
Banco de Desarrollo Multilateral B	X	X
Bancos de Desarrollo Regional	X	X
Instituciones Financieras Comerciales	X	X
Capacidad Total o facilidades de endeudamiento no dispuestas	<u>X</u>	<u>X</u>

La capacidad o facilidades de endeudamiento no dispuestas incluyen un importe XX del Banco de Desarrollo Multilateral A e YY del Banco de Desarrollo Multilateral B que están estipuladas para su uso exclusivo en el desarrollo de infraestructuras sociales. Los detalles de las restricciones son (detalles específicos).

7 Entidades Controladas Significativas

Entidad	Jurisdicción
Entidad A	X
Entidad B	X
Entidad C	X
Entidad D	X

8 Fecha de Autorización

El estado financiero fue autorizado para su emisión con fecha XX de 200X por el Sr. YY, Tesorero del País A.

INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

APÉNDICE b – ENTIDAD GUBERNAMENTAL AB

(La entidad controla su propia cuenta bancaria y también los beneficios de Pagos hechos por terceras partes)

ESTADOS CONSOLIDADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO

POR EL AÑO FINALIZADO A 31 DE DICIEMBRE DE 200X

	Nota	200X		200X-1	
		Cobros/ (Pagos) controlados por la entidad del gobierno	Pagos por otras entidades del gobierno	Cobros/ (Pagos) controlados por la entidad del gobierno	Pagos por otras entidades del gobierno
Cobros					
Asignaciones autorizadas		X	X	X	X
Otros Cobros		X	-	X	-
Subvenciones/Ayudas		-	-	-	X
Total de Cobros		X	X	X	X
PAGOS					
Sueldos, salarios y beneficios a los empleados		(X)	-	(X)	-
Rentas		(X)	(X)	(X)	(X)
Gastos de Capital		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferencias	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Total de Pagos		(X)	(X)	(X)	(X)
Incremento/(Decremento) de Efectivo		X	X	X	X
Efectivo a principio de año	2	X	N/A*	X	N/A
Incremento/(Decremento) de Efectivo		X	N/A	X	N/A
Efectivo a final de año	2	X	N/A	X	N/A

N/A = No Aplicable

INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES
(OPCIONAL)

Los estados financieros adicionales deben ser preparados, por ejemplo, para revelar la información presupuestaria por los grupos de fondos principales si es aplicable o para exponer los gastos de las funciones principales. Un ejemplo del estado por funciones es el incluido debajo.

PAGOS/GASTOS	Nota (moneda en miles de unidades)	200X		200X-1		
		Cobros/ (Pagos) controlados por la entidad	Pagos por otras entidades del gobierno	Cobros/ (Pagos) controlados por la entidad	Pagos por otras entidades del gobierno	Pagos por 3 ^a partes
Programa I		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programa II		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programa III		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Programa IV		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Otros pagos/gastos		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total de Pagos/Gastos		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

ENTIDAD GUBERNAMENTAL AB

Notas a los Estados Financieros

1 Políticas Contables

Bases de presentación

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo a *la NICSP de Base de Efectivo, Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*.

Las políticas contables se han aplicados consistentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos a una entidad pública (Entidad Gubernamental AB). Los estados financieros incluyen la entidad que informa tal como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX). Esta incluye la Entidad Gubernamental AB y sus entidades controladas. La Entidad Gubernamental AB es controlada por el Gobierno Nacional del País A

La actividad principal de la Entidad Gubernamental AB es suministrar (identificar tipos de) servicios a los contribuyentes. La entidad controla su propia cuenta bancaria. Las asignaciones presupuestarias y otros cobros de efectivo son depositados en sus cuentas bancarias.

Pagos realizados por otras Entidades Gubernamentales

La entidad se beneficia de pagos realizados en su nombre por su entidad controladora (Gobierno A) y otros organismos gubernamentales.

Pagos realizados por terceros externos

La entidad también se beneficia de los pagos hechos terceros externos terceras partes externas (entidades externas a la entidad económica) por bienes y servicios. Estos pagos no constituyen cobros o pagos de la Entidad, pero sí le benefician. Son revelados en la columna de *Pagos por Terceros* en el Estado de Cobros y Pagos y en otros estados financieros.

Moneda de los estados financieros

La moneda de los estados financieros es (moneda del País A).

2 Efectivo

El efectivo incluye el efectivo en caja, los depósitos a la vista y el equivalente de efectivo. Los depósitos a la vista y el equivalente de efectivo comprenden los saldos en los bancos y las inversiones en instrumentos monetarios de mercado a corto plazo.

Los importes asignados a la entidad son depositados en la cuenta bancaria de la entidad y son controladas por ésta. Todos los préstamos son contraídos por una entidad financiera central.

Los cobros procedentes de transacciones de intercambio son depositados en cuentas de fondos comerciales controladas por la entidad. Son transferidos a ingresos ordinarios/recursos consolidados a final de año.

El efectivo incluido en el estado de cobros y pagos incluye las siguientes cantidades:

(moneda en miles de unidades)	200X	200X-1
Efectivo de caja y saldos en bancos	X	X
Inversiones a corto plazo	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>

3 Transferencias

Se transfieren cantidades a favor de los beneficiarios de acuerdo con el mandato y autoridad del Departamento AC.

4 Entidades Controladas significativas

Entidad	Jurisdicción
Entidad A	X
Entidad B	X

5 Fecha de Autorización

Los estados financieros fueron autorizados para su emisión en XX de mes de 200X+1 por el Sr. YY, Ministro de XXXXX para la Entidad AB.

APÉNDICE 1c – DEPARTAMENTO GUBERNAMENTAL AC

(El Gobierno opera (administra) una cuenta única centralizada- la Entidad no controla las cantidades asignadas para su uso.)

**ESTADO DE COBROS Y PAGOS
PARA EL AÑO FINALIZADO A 31 DE DICIEMBRE DE 200X**

(moneda en miles de unidades)	Nota	← 200X →		← 200X-1 →	
		Cuenta del Tesoro/Cuenta única	Pagos por terceros	Cuenta del Tesoro/Cuenta única	Pagos por terceros
COBROS					
Distribuciones/Asignaciones	2	X	-	X	-
Otros cobros		X	-	X	-
Ayudas		-	X	-	X
Total cobros		X	X	X	X
PAGOS					
Sueldos, salarios y beneficios a los empleados		(X)	-	(X)	-
Rentas		(X)	-	(X)	-
Gastos de Capital		(X)	(X)	(X)	(X)
Transferencias	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Total de Pagos		(X)	(X)	(X)	(X)

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

Los estados financieros adicionales pueden prepararse, por ejemplo, para revelar información presupuestaria de grupos de fondos principales, si procede, o para mostrar gastos de funciones principales o pagos. Un ejemplo de un estado por funciones es el siguiente:

ESTADO DE PAGOS POR FUNCIONES				
Nota	← 200X →		← 200X-1 →	
(moneda en miles de unidades)	Cuenta del Tesoro Cuenta única	Pagos por terceros	Cuenta del Tesoro Cuenta única	Pagos por terceros
PAGOS				
Programa I	X	X	X	X
Programa II	X	X	X	X
Programa III	X	X	X	X
Programa IV	X	X	X	X
Otros Pagos	X	X	X	X
Total de pagos	X	X	X	X

DEPARTAMENTO GUBERNAMENTAL AC

Notas a los Estados Financieros

1 Políticas Contables

Bases de preparación

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo a la *NICSP de Base de Efectivo de al Información Financiera sobre la Base Contable de Efectivo*.

Las políticas contables se han aplicados consistentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos a la entidad pública (Entidad Gubernamental AC). Los estados financieros incluyen a la entidad que informa tal como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX). Esto incluye al Departamento Gubernamental AC. El Departamento Gubernamental AC es controlado por el Gobierno Nacional del País A.

La principal actividad del Departamento Gubernamental AC es la prestación de servicios a la comunidad.

El Departamento Gubernamental AC no administra su propia cuenta bancaria. El gobierno maneja una función centralizada de tesorería en la cual administra los gastos en efectivo en que incurren todos los departamentos durante el año fiscal. Los pagos realizados en esta cuenta respecto al Departamento son revelados en la columna de la Cuenta del Tesoro en el Estado de Cobros y Pagos y en otros estados financieros.

Pagos por terceros

El Departamento Gubernamental AC se beneficia de los bienes y servicios comprados en su nombre como resultado de los pagos hechos por terceros al Gobierno durante el periodo que se informa. Estos pagos realizados por terceros no constituyen cobros o pagos del Departamento pero sí le benefician. Éstos se revelan en la columna de *Pagos por terceros externos* en el Estado de Cobros y Pagos y en otros estados financieros.

Moneda de los estados financieros

La moneda de los estados financieros es (la moneda del País A).

2 Asignaciones Presupuestarias

Las cantidades asignadas (presupuestariamente) al Departamento Gubernamental AC se operan por una cuenta central administrada por la Oficina del Tesoro.

Estas cantidades no están controladas por el Departamento AC pero están gestionadas en nombre del Departamento por el administrador de la cuenta central presentando la documentación y autorización adecuadas. Todos los préstamos son contraídos por una entidad financiera central. La cantidad informada como distribuciones/asignaciones presupuestarias en el estado de Cobros y Pagos es la cantidad que la Oficina del Tesoro ha desembolsado en beneficio del Departamento AC (el importe girado contra esa cuenta).

3 Transferencias

Se transfieren cantidades a favor de los beneficiarios de acuerdo con el mandato y autoridad del Departamento AC.

4 Fecha de Autorización

Los estados financieros fueron autorizados el mes XX de 200X+1 por el Sr. YY, Ministro de XXXXX del Departamento Gubernamental AC.

PARTE 2: INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

Esta parte de la Norma no es obligatoria. Señala la recomendación de información adicional a revelar para la información elaborada sobre la base contable de efectivo. Debe leerse conjuntamente con la Parte 1 de esta Norma, que establece los requisitos de la información elaborada sobre la base contable de efectivo. Las revelaciones recomendadas, que están en cursiva, deben interpretarse en el contexto de los párrafos comentados en esta parte de la Norma, que están en letra normal.

PARTE 2: INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

2.1 Información a revelar sobre la base contable de efectivo

Definiciones

2.1.1 *Los siguientes términos son usados en esta parte de la Norma con los significados especificados:*

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.

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 de servicio.

Costos por intereses (Borrowing costs) son los intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.

Tasa de cambio de cierre (Closing rate) es el cambio al contado existente a la fecha de presentación de los estados financieros.

Distribuciones a los Propietarios o Aportantes (Distributions 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.

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.

Partidas (o rubros) Extraordinarias (para fines de esta norma (Extraordinary items) son ingresos ordinarios/recursos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y que están fuera del control o influencia de la misma.

Activo financiero (Financial asset) es todo activo que posee una cualquiera de las siguientes formas:

- (a) *efectivo;*
- (b) *un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra entidad;*
- (c) *un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables; o*
- (d) *un título patrimonial de otra entidad.*

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.

Actividades Ordinarias (Ordinary activities) son aquellas emprendidas por una entidad, como parte de sus actividades de prestación de servicios o de sus actividades comerciales o productivas. Las actividades ordinarias incluyen aquellas actividades conexas que la entidad desarrolla en apoyo, se derivan o surgen de éstas.

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.

Los términos definidos en la parte I de esta norma, se usan en esta parte con el significado que aquí se define.

Beneficios Económicos Futuros o Potencial de Servicio

- 2.1.2 Los activos, incluidos el efectivo y otros recursos 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 generadores de un "potencial de servicio". A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les suele definir como generadores 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

Negocio en Marcha

- 2.1.3 *Cuando se preparan los estados financieros de la entidad se recomienda a los responsables de prepararlos realizar una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Cuando estos responsables sean conscientes, al realizar la evaluación de incertidumbres*

materiales relativas a hechos o condiciones, que pueden suponer dudas razonables acerca de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, se recomienda la revelación de esas incertidumbres.

- 2.1.4 La determinación de si la entidad es un negocio en marcha, es principalmente relevante para entidades individuales más que para el Gobierno en su conjunto. Para las entidades individuales, al evaluar si la entidad es un negocio en marcha, los responsables de preparar los estados financieros:
- (a) necesitarán tener en cuenta toda la información disponible para un futuro previsible que incluirá, pero no necesariamente estará limitado a, doce meses desde la aprobación de los estados financieros; y
 - (b) puede que necesiten considerar un amplio rango de factores que rodean la actividad corriente y esperada, reestructuraciones de unidades organizacionales potenciales y anunciadas, estimaciones de cobros o probabilidad de financiación gubernamental continua, y potenciales fuentes de reposición de financiación antes de que sea apropiado concluir que la entidad es un negocio en marcha.
- 2.1.5 Pueden darse circunstancias donde las pruebas habituales de liquidez y solvencia del negocio en marcha aplicado a empresas resulten desfavorables, sin embargo, otros factores evidencien que la entidad es un negocio en marcha. Por ejemplo:
- (a) al evaluar si el gobierno es un negocio en marcha, el poder de imponer tasas o impuestos puede permitir a algunas entidades ser consideradas como negocios en marcha incluso si sus pagos exceden a sus cobros en prolongados periodos; y
 - (b) para una entidad individual, una evaluación de sus flujos de efectivo para un periodo de información sugiere que la entidad no es un negocio en marcha. Sin embargo, puede haber acuerdos de financiación multianuales con el gobierno que aseguren la continuidad de las operaciones de la entidad.

Partidas (o rubro) Extraordinarias

- 2.1.6 *Se recomienda que una entidad revele por separado la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria. La revelación debe realizarse en el estado de cobros y pagos, o en otros estados financieros o en las notas a los estados financieros.*
- 2.1.7 Las partidas (o rubro) extraordinarias se caracterizan por surgir de hechos o transacciones distintas a las actividades ordinarias de la entidad, que no se espera que se repitan frecuente o regularmente y están fuera del control o influencia de la entidad. Por ello, las partidas (o rubro) extraordinarias son raras, inusuales y materiales.

Distinto de Actividades Ordinarias

- 2.1.8 Si un hecho o transacción es claramente distinto de las actividades ordinarias de la entidad se determina por la naturaleza de dicho hecho o transacción en relación a la actividad ordinaria llevada a cabo por la entidad más que por la frecuencia en que se espera que esos hechos sucedan. Un hecho o transacción puede ser extraordinario para una entidad o nivel del gobierno, pero no extraordinario para otra entidad o nivel del gobierno, a consecuencia de las diferencias entre sus respectivas actividades ordinarias. En el contexto de información consolidada del gobierno, las partidas (o rubro) extraordinarias serán extremadamente raras.

No Previsiblemente Repetibles en un Futuro Probable

- 2.1.9 El hecho o transacción considerado extraordinario debe ser de tal naturaleza que razonablemente sea posible suponer que no se volverá a repetir en el futuro previsible, teniendo en cuenta el entorno en que opera la entidad. La naturaleza de las partidas (o rubro) extraordinarias hace que normalmente no se pueda prever su ocurrencia al comienzo del ejercicio al que corresponde la información y, por tanto, no figuran en el presupuesto. La inclusión de una partida en un presupuesto indica que está prevista y, por lo tanto, no se trata de una partida extraordinaria.

Fuera del Control o Influencia de la Entidad

- 2.1.10 El hecho o transacción considerado extraordinario debe estar fuera del control o influencia de la entidad. Se presume que un hecho o transacción está fuera del control o influencia de una entidad si las decisiones o determinaciones de la entidad no influyen, normalmente, en que ocurra el hecho o transacción.

Identificando partidas (o rubro) extraordinarias

- 2.1.11 Si una partida es o no extraordinaria se considerará en el contexto del entorno en que opera la entidad y en el nivel gubernamental en que opera. En cada caso se aplicará el criterio profesional.
- 2.1.12 Ejemplos de flujos de efectivo asociados a hechos y transacciones que pueden, aunque no necesariamente, dar lugar a partidas (o rubro) extraordinarias en algunas entidades públicas o niveles gubernamentales son:
- (a) los flujos de efectivo a corto plazo asociados con la prestación de servicios para refugiados, cuya necesidad de tales servicios era imprevisible al principio del periodo, fuera del alcance ordinario de las actividades de la entidad y de su control. Si dichos servicios fueran predecibles u ocurrieran en más de un periodo de información generalmente no deberían clasificarse como extraordinarios; y

- (b) los flujos de efectivo asociados con el suministro de servicios tras un desastre natural o humano, por ejemplo, la prestación de refugio a personas sin hogar tras un terremoto. Para que un terremoto en particular, se califique como un hecho extraordinario debe ser de una magnitud que normalmente no se espera en el área geográfica en que ocurrió o en el área geográfica asociada a la entidad y la prestación de servicios de emergencia o la restauración de los servicios esenciales debe ser necesario que estén fuera del alcance de las actividades ordinarias de la entidad correspondiente. Donde una entidad tiene responsabilidad de facilitar ayuda a los afectados por desastres naturales, los costes asociados con esta actividad no son generalmente definidos como partidas (o rubro) extraordinarias.
- 2.1.13 La reestructuración de actividades es un ejemplo de un hecho que normalmente no sería extraordinario ni para, la entidad pública individual ni a nivel de todo el gobierno que incorpora el organismo gubernamental. Antes de que una partida pueda ser clasificada como extraordinaria deben satisfacerse los tres criterios incluidos en la definición de partida extraordinaria. Una reestructuración puede ser claramente distinta de las actividades ordinarias de la entidad.
- Sin embargo, a nivel de todo el gobierno, pueden suceder frecuentemente reestructuraciones. Y lo que es más importante, la reestructuración está normalmente bajo el control o influencia del gobierno como entidad global. Sólo, en circunstancias, cuando la reestructuración es impuesta por otro nivel gubernamental o por un regulador externo u otra autoridad externa, podrá ser clasificada fuera del control o influencia del gobierno como entidad global.
- 2.1.14 La revelación de la naturaleza e importe de cada partida extraordinaria puede hacerse en el estado de cobros y pagos u otros estados financieros que sean preparados o en las notas a aquellos estados financieros. Una entidad puede decidir, también, si revela sólo el importe total de las partidas (o rubro) extraordinarias en el estado financiero de cobros y pagos, y los detalles en las notas.

Transacciones Administradas

- 2.1.15 *Se recomienda que una entidad revele en las notas de los estados financieros, el importe y naturaleza de los flujos y saldos de efectivo, resultantes de transacciones administradas por la entidad como un agente por cuenta de otros, en aquellos importes que están fuera del control de la entidad.*
- 2.1.16 Los flujos de efectivo asociados a las transacciones administradas por una entidad, que actúa como agente por cuenta de otros, puede no pasar a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa. En estos

casos, la entidad no puede usar, o aprovechar de forma alguna, la disponibilidad del efectivo que administra en la búsqueda de sus objetivos. Estos flujos de efectivo no están controlados por la entidad y por lo tanto, no están incluidos en el total mostrado en el estado de cobros y pagos o de otros estados financieros que puedan prepararse. Sin embargo, se recomienda que se revele el importe y naturaleza de estas transacciones por tipo principal, ya que proporciona información muy útil sobre el alcance de las actividades de la entidad y es relevante para la evaluación del rendimiento de la misma.

- 2.1.17 Cuando tales cobros y pagos pasan a través de la cuenta bancaria controlada por la entidad, se tratan como flujos y saldos de efectivo de la entidad y se incluyen en los totales mostrados en el estado de cobros y pagos. El párrafo 1.3.13 (a) de la Parte 1 de esta Norma permite que se informe de tales cobros y pagos en términos netos. Los párrafos 2.1.18 al 2.1.22 siguientes, proporcionan directrices para los cobros, pagos y saldos de efectivo, que:
- (a) Puedan ser controlados por un gobierno o entidad gubernamental, y se informe en el estado de cobros y pagos de acuerdo a la Parte 1 de esta Norma; y
 - (b) sean transacciones administradas que no se incluyan en el estado de cobros y pagos u otros estados financieros que puedan prepararse pero cuya revelación es recomendada.

Cobro de Ingresos Ordinarios/Recursos

- 2.1.18 Las entidades del sector público pueden controlar el efectivo o administrar los cobros y pagos por cuenta del gobierno u otros gobiernos o entidades gubernamentales. Por ejemplo, un departamento gubernamental de impuestos (o agencia tributaria) puede constituirse con su propia cuenta bancaria y dotado con una asignación presupuestaria para financiar sus operaciones. Las operaciones del Departamento incluirán la administración de ciertos aspectos de la Ley de Recaudación de Impuestos y puede incluir la recaudación de impuestos en nombre del gobierno.
- 2.1.19 El Departamento de Recaudación de Impuestos puede usar el efectivo que se le ha asignado y depositarlo en una cuenta bancaria que controla, para lograr sus objetivos operativos autorizados, y excluir a otros de su uso o de beneficiarse de ese efectivo. En estos casos, el Departamento controlará el efectivo asignado para su uso propio. Sin embargo, el efectivo que el Departamento cobra en nombre del gobierno, a través de las actividades de recaudación de impuestos, se deposita habitualmente en un fondo fiduciario del gobierno específico o transferido a una cuenta bancaria administrada por el Tesoro o un departamento similar. En estos casos, el efectivo recaudado no se puede usar para apoyar el logro de los objetivos del Departamento de Recaudación de Impuestos, o gestionarlos de cualquier forma a voluntad de la dirección del Departamento sin asignación presupuestaria específica u

otra autorización del gobierno o cuerpo relevante. Por lo tanto, el efectivo recaudado no es controlado por el Departamento de Recaudación de Impuestos y no forma parte de los cobros o saldos de efectivo del Departamento. Como consecuencia de una decisión gubernamental, algunos de los importes recaudados pueden ser asignados presupuestariamente, o distribuidos de otra forma, para uso del Departamento. Sin embargo, es decisión del gobierno autorizar los gastos de los fondos del Departamento de Recaudación de Impuestos, más que la recaudación, que da lugar al control.

- 2.1.20 Pueden surgir circunstancias similares cuando un gobierno, por ejemplo, un gobierno estatal o local, recauda efectivo por cuenta de otro gobierno (tal como un gobierno nacional). En estos casos, el gobierno está actuando como un agente para otros en la recaudación de efectivo. El efectivo, que surge como resultado de gestionar las transacciones como un agente para otros, normalmente no sería depositado en una cuenta bancaria de la agencia de recaudación y por lo tanto, no formaría parte de los cobros, pagos y saldos de efectivo de la entidad que informa.

Flujos de efectivo que “pasan a través de”

- 2.1.21 En algunos casos, los acuerdos administrativos respecto a las actividades de cobro de ingresos ordinarios/recursos que un gobierno o entidad gubernamental realiza como agente de otra parte, deben permitir que los ingresos recaudados sean inicialmente depositados en la cuenta bancaria de la entidad antes de ser transferidos al último beneficiario. Los flujos de efectivo que surgen como consecuencia de estas transacciones, a veces son llamados flujos de efectivo que “pasan a través de”. En estos casos la entidad:
- (a) controla el efectivo que recauda en calidad de agente durante el periodo, normalmente corto, en que el efectivo es depositado en la cuenta bancaria de la entidad antes de transferirlo a terceros;
 - (b) se beneficia normalmente de cualquier interés que surja de los importes depositados en cuentas que acumulan (o devengan) intereses antes de su transferencia a la otra entidad; y
 - (c) tiene la obligación de transferir el efectivo recaudado a terceros de acuerdo con los requisitos legislativos o acuerdos administrativos.

Cuando las entradas de efectivo de las transacciones administradas pasan a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa, los cobros, transferencias y saldos de efectivo que surgen de la actividad de recaudación serán incluidos en el estado de cobros y pagos de la entidad de acuerdo con el párrafo 1.3.4 (a)(i) de la Parte 1 de esta Norma. El párrafo 1.3.13 (a) de la Parte 1 de esta Norma especifica que los cobros y pagos que surgen de las transacciones que la entidad administra en nombre de otras

partes y que están reconocidos en el estado financiero, pueden informarse en términos netos.

Pagos de Transferencia

- 2.1.22 Consistente con los objetivos de un gobierno y la legislación u otra autoridad, los importes asignados a una entidad gubernamental (un departamento, agencia o similar) pueden incluir cantidades a ser transferidas a terceras partes respecto a, por ejemplo, subsidios al desempleo, pensiones por edad o invalidez, prestaciones a las familias y otros pagos de seguridad social y pagos de beneficios comunitarios. En algunos casos, estos importes pasarán a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad. Cuando esto ocurra, la entidad reconocerá el efectivo asignado para transferir durante el periodo de información como un pago y cualquier cantidad mantenida al final del periodo de información para transferirla en el futuro constituirá parte del saldo de efectivo al cierre.

Información a revelar sobre las principales clases de flujos de efectivo

- 2.1.23 *Se recomienda que una entidad revele, bien en los estados de cobros y pagos u otros estados financieros o en las notas a dichos estados:*
- (a) *un análisis del total de pagos y pagos por terceros usando una clasificación basada tanto en la naturaleza de los pagos como en su función en la entidad, según sea apropiado; y*
 - (b) *los fondos provenientes de préstamos. Adicionalmente, el importe de los préstamos debe ser clasificado en tipos y fuentes.*
- 2.1.24 La sub-clasificación recomendada en el párrafo 2.1.23 (a) puede presentarse en el estado de cobros y pagos de acuerdo con los requisitos de los párrafos 1.3.12 y 1.3.24 de la parte 1 de esta Norma. Cuando se adopta una base de clasificación diferente en el estado de cobros y pagos, sugiere realizar las revelaciones de desagregación adicionales que recoge la recomendación del párrafo 2.1.23 (a) anterior, como un estado separado o como una nota.
- 2.1.25 Las partidas (o rubro) de pagos y los pagos por terceros pueden ser adicionalmente sub-clasificadas para enfatizar los costes y los costes de recuperación de programas particulares, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. Se recomienda que una entidad presente esta información en al menos, una de las dos formas siguientes.
- 2.1.26 El primer método se refiere a la naturaleza de los pagos. Los pagos se agregan en el estado de cobros y pagos de acuerdo a su naturaleza (por ejemplo, adquisiciones de materiales, costes de transporte, sueldos y salarios), y no son reasignados entre varias funciones de la entidad. Un ejemplo de la clasificación usando el método de pagos por naturaleza es el siguiente:

	Pagos	Pagos de terceros
Sueldos y salarios	(X)	(X)
Costes de transporte	(X)	(X)
Adquisiciones de Capital	(X)	(X)
Costos por intereses	(X)	(X)
Otros	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Total de Pagos	<u><u>(X)</u></u>	<u><u>(X)</u></u>

- 2.1.27 El segundo método, llamado el método de clasificación funcional, agrupa los pagos de acuerdo con el programa o propósito para el que fueron realizados. Esta presentación proporciona, a menudo, información más relevante a los usuarios, aunque la asignación de pagos a las funciones puede ser arbitraria y puede implicar llevar a cabo supuestos considerables. Un ejemplo de la clasificación funcional de los pagos es la siguiente:

	Pagos	Pagos de terceros
Servicios de Sanidad	(X)	(X)
Servicios de Educación	(X)	(X)
Adquisiciones de Capital	(X)	(X)
Costos por intereses	(X)	(X)
Otros	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Total de pagos	<u><u>(X)</u></u>	<u><u>(X)</u></u>

- 2.1.28 Según este método, los pagos asociados a las funciones principales tomadas por una entidad se muestran por separado. En este ejemplo, la entidad tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos. La entidad debería presentar las partidas (o rubro) de pagos por ítem que figura en una línea de un estado financiero de cada una de estas funciones.
- 2.1.29 Se recomienda a las entidades que clasifican los pagos por funciones a revelar información adicional de los pagos por naturaleza, incluyendo los pagos realizados por salarios u otros beneficios de los trabajadores.
- 2.1.30 El párrafo 1.3.12 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación del total de los cobros de la entidad mostrando por separado una sub-clasificación de los cobros totales usando una base de clasificación apropiada a las operaciones de la entidad. La sub-clasificación de los cobros en clases

apropiadas dependerá del tamaño, naturaleza y función de los importes implicados. Además de la revelación de los importes procedentes de préstamos, la siguiente sub-clasificación puede ser apropiada:

- (a) cobros de impuestos (estos deben ser sub-clasificados, además, en tipos de impuestos);
- (b) cobros de cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
- (c) cobros por transacciones con contraprestación incluyendo cobros por venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (donde éstos están clasificados como transacciones de intercambio);
- (d) cobros de subvenciones, transferencias, o asignaciones presupuestarias (posiblemente clasificadas por fuentes);
- (e) cobros de intereses y dividendos;
- (f) cobros de regalos y donaciones.

Información a revelar sobre Partes Relacionadas

- 2.1.31 *Se recomienda a una entidad revelar en las notas a los estados financieros la información requerida por la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 20 Información a revelar sobre Partes Relacionadas.*
- 2.1.32 La NICSP 20 Información a revelar sobre Partes Relacionadas en la serie de NIC's SP basadas en la acumulación (o de devengo) define las partes relacionadas y otros términos relevantes, requiere revelar información acerca de transacciones parciales relacionadas, incluyendo información acerca de la remuneración agregada de personal de gestión clave.

Información a revelar sobre Activos, Pasivos y Comparación con Presupuestos

- 2.1.33 *Se recomienda a la entidad revelar en las notas a los estados financieros:*
 - (a) *información acerca de los activos y pasivos de la entidad;*
 - (b) *una comparación con los presupuestos.*
- 2.1.34 Los gobiernos y entidades gubernamentales controlan recursos significativos además del efectivo y utilizan estos recursos en el logro de los objetivos de prestación de servicios. También se endeudan para financiar sus actividades, incurren en otras deudas y pasivos en el curso de sus operaciones y contraen compromisos para gastar dinero en el futuro, en la adquisición de activos de capital. No se informará sobre activos y pasivos no monetarios en el estado de cobros y pagos u otros estados financieros que puedan prepararse sobre bases contables de efectivo. Sin embargo, los gobiernos mantienen el registro, supervisión y gestión de su deuda y otros

pasivos y de sus activos distintos a efectivos. La información a revelar acerca de activos y pasivos y los costes de programas y actividades particulares, mejorará la rendición de cuentas, siendo recomendada por esta Norma.

- 2.1.35 Se recomienda a las entidades que hacen tales revelaciones identificar los activos y pasivos por tipos, por ejemplo, clasificando:
- (a) los activos como cuentas por cobrar, inversiones o propiedad de planta y equipo; y
 - (b) los pasivos como cuentas a pagar, préstamos por tipo o fuente y otros pasivos.

Mientras tales revelaciones no sean comprensivas en primera instancia, se recomienda a las entidades su desarrollo progresivo y definición. Para cumplir con los requisitos de los párrafos 1.3.5 y 1.2.37 de la Parte 1 de esta Norma, estas revelaciones necesitarán observar las características cualitativas de información financiera y deberán ser claramente descritas y comprensibles. La base de acumulación (o devengo) de las NICSP incluyendo la NICSP 13 *Arrendamientos*, la NICSP 17 *Propiedad, Plantas y Equipo* y la NICSP 19 *Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes* pueden proporcionar a las entidades directrices adecuadas para que revelen información adicional acerca de activos y pasivos.

Comparación con Presupuestos

- 2.1.36 Las entidades públicas son típicamente objeto de límites presupuestarios en la forma de asignaciones presupuestarias u otras fórmulas presupuestarias, las cuales pueden haber entrado en vigor a través de la legislación que las autoriza. Uno de los objetivos de la información financiera de las entidades públicas es informar si el efectivo fue obtenido y utilizado de acuerdo a los presupuestos legalmente adoptados. En algunas jurisdicciones, estos requisitos son reflejados en la legislación. Esta Norma recomienda que se revele la comparación de los importes reales con los presupuestados para el periodo de información. La información sobre los presupuestos puede presentarse en diferentes formas, incluyendo:
- (a) la preparación de una nota con columnas separadas para las cantidades presupuestadas y las reales. También puede presentarse para la completitud de la información una columna mostrando cualquier variación del presupuesto o de asignación presupuestaria; y
 - (b) una declaración por el individuo responsable de la preparación de los estados financieros de que las cantidades presupuestadas no se han excedido. Si cualquier cantidad presupuestada o asignación presupuestaria se ha sobrepasado, o se han realizado pagos sin asignación presupuestaria u otra forma de autorización, entonces los

detalles deben revelarse vía nota a las partidas (o rubro) relevantes en los estados financieros.

Estados Financieros Consolidados

2.1.37 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros:*

- (a) *la proporción de participación en entidades controladas y, cuando dicha participación sea en forma de acciones, la proporción del poder de voto que se ostenta (sólo cuando sea diferente a la proporción de participación);*
- (b) *cuando sea aplicable:*
 - (i) *el nombre de cualquier entidad controlada en la que la entidad controladora mantiene una participación y/o derechos de voto del 50% o menos, junto a una explicación de cómo se produce el control;*
 - (ii) *el nombre de cualquier entidad sobre la que se mantiene una participación de más del 50% pero que no es una entidad controlada, junto con una explicación de porqué no existe control; y*
- (c) *en los estados financieros de la entidad controladora, una descripción del método utilizado para incorporar a las entidades controladas.*

2.1.38 *Se recomienda a una entidad controladora que no presente los estados consolidados de cobros y pagos revelar las razones por las que los estados financieros consolidados no se han presentado junto con las bases contables con que las entidades controladas elaboran en sus estados financieros individuales. También se recomienda revelar el nombre y la dirección principal de su entidad controladora que publica los estados financieros consolidados.*

2.1.39 El párrafo 1.6.20 (b) de la Parte 1 de esta Norma, requiere que las razones de no consolidación de una entidad controlada sean reveladas. Los párrafos 1.6.7 y 1.6.8 de la Parte 1 de esta Norma también muestran que una entidad controladora que es ella misma una entidad totalmente propiedad de otra o una entidad controladora que es virtualmente propiedad de otra, no necesita presentar los estados financieros consolidados. Cuando esto ocurra, se recomienda revelar la información señalada en el párrafo 2.1.38 anterior.

Adquisiciones y Disposiciones de las Entidades Controladas y Otras Unidades Operativas

- 2.1.40 *Se recomienda que una entidad revele y presente separadamente los flujos de efectivo agregados que surgen de las adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas u otras unidades operativas.*
- 2.1.41 *Se recomienda que una entidad revele en forma agregada en las notas a los estados financieros, adquisiciones y disposiciones, de entidades controladas u otras unidades operativas durante el periodo, cada una de las siguientes:*
- (a) *la compra total o disposición considerada (incluyendo el efectivo u otros activos);*
 - (b) *la porción de compra o disposición considerada liquidada en efectivo; y*
 - (c) *la cantidad de efectivo adquirida o dispuesta en la entidad controlada o unidad operativa.*
- 2.1.42 *la presentación por separado de los efectos de los flujos de efectivo de las adquisiciones o disposiciones de las entidades controladas y otras operaciones, junto con la revelación separada de las cantidades de activos y pasivos adquiridas o dispuestas, ayuda a distinguir aquellos flujos de efectivo de cobros y pagos que surgen de otras actividades de la entidad. Para facilitar a los usuarios identificar los efectos de ambos, adquisiciones y disposiciones, los efectos en el flujo de efectivo de disposiciones no pueden ser descontados de los provenientes de adquisiciones.*
- 2.1.43 *La cantidad agregada del efectivo pagado o recibido como compra o venta es informado en el estado de cobros y pagos netos de efectivo adquirido o dispuesto.*
- 2.1.44 *El párrafo 2.1.33 recomienda revelar información sobre activos y pasivos de la entidad. Los activos y pasivos diferentes al efectivo de una entidad controlada o unidad operativa, adquirida o dispuesta, pueden revelarse también por separado, resumido por las categorías principales. De acuerdo con los requisitos del párrafo 1.3.37 de la Parte 1 de esta Norma, cuando se revele tal información, deben estar claramente identificados los activos y pasivos y explicadas las bases en que se reconocen y miden.*

Negocios Conjuntos

- 2.1.45 *Se recomienda que una entidad revele información acerca de los negocios conjuntos la cual es necesaria para una presentación razonable de los cobros y pagos de la entidad durante el periodo, y de los saldos de efectivo en el periodo sobre el que se informa.*
- 2.1.46 *Muchas entidades públicas establecen negocios conjuntos para poder llevar a cabo una gran variedad de actividades. La naturaleza de estas actividades*

comprende desde compromisos comerciales hasta la prestación de servicios comunitarios sin cargo. Los términos de un negocio conjunto son establecidos en un contrato u otro acuerdo vinculante, y normalmente especifican la contribución inicial de cada parte del negocio conjunto y las partes de ingresos ordinarios/recursos u otros beneficios (si los hay) y los gastos de cada parte. Las entidades que informan en base contable de efectivo, generalmente informan acerca de:

- (a) Como pagos en efectivo el monto de efectivo erogado para adquirir intereses en un negocio conjunto y en las operaciones en marcha de este; y
- (b) Como cobros en efectivo, el monto de efectivo recibido del negocio conjunto.

Las revelaciones acerca de los negocios conjuntos deben incluir una lista y descripción de los intereses en negocios conjuntos significativos. La Norma Internacional de Contabilidad Pública NICSP 8 *Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos*, en las series de bases de acumulación (o de devengo) de las NICSP proporcionan directrices de las diferentes formas y estructuras que los negocios conjuntos pueden tomar y las revelaciones adicionales que pueden realizarse.

Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

- 2.1.47 En una economía hiperinflacionaria, la presentación de los estados financieros en la moneda local sin reexpresión no es útil. El dinero pierde el poder de compra a tal tasa que la comparación de las cantidades de las transacciones y otros hechos que han ocurrido en diferentes momentos en el tiempo, incluso en el mismo periodo de contabilización, es engañoso.
- 2.1.48 Esta Norma no identifica una tasa absoluta a la que se considere que surja la hiperinflación. Es una cuestión de criterio cuando la reexpresión de los estados financieros de acuerdo a las recomendaciones en esta Norma se harían necesarios. La hiperinflación es indicada por características del entorno económico de un país, que incluye, pero no se limita a ello, lo siguiente:
 - (a) la población general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades de moneda local mantenidas son inmediatamente invertidas para mantener el poder de compra;
 - (b) la población general considera las cantidades de dinero no en términos de moneda local sino en términos de una moneda extranjera con una relativa estabilidad. Los precios pueden cotizarse en esa moneda;

- (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida esperada de poder de compra durante el periodo del crédito, incluso si el periodo es corto;
- (d) las tasas de interés, sueldos y precios están relacionados a un índice de precios; y
- (e) la tasa de inflación acumulada en tres años se aproxima o supera el 100%.

La Reexpresión de los Estados Financieros

2.1.49 *Se recomienda a una entidad que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria:*

- (a) *reexpresar sus estados de cobros y pagos y otros estados financieros en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros;*
- (b) *reexpresar la información comparativa del periodo anterior, y cualquier información respecto a periodos anteriores en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros; y*
- (c) *usar un índice general de precios que refleje los cambios en el poder de compra general. Es preferible que todas las entidades que informan en la moneda de la misma economía usen el mismo índice.*

2.1.50 *Se recomienda a la entidad realizar las siguientes revelaciones:*

- (a) *el hecho de que el estado de cobros y pagos y otros estados financieros, y las cifras correspondientes a los periodos previos, se han reexpresado para los cambios en el poder de compra general de la moneda de los estados financieros y, como resultado, son expresados en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros; y*
- (b) *la identidad y nivel del índice de precios en la fecha de los estados financieros y el movimiento en el índice durante el periodo de información corriente y el anterior.*

2.1.51 Los precios cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas políticas, económicas y sociales. Las fuerzas específicas tales como los cambios en oferta y demanda, y los cambios tecnológicos pueden causar que los precios individuales se incrementen o disminuyan significativa e independientemente de cada uno de ellos. Adicionalmente, las fuerzas económicas generales pueden determinar cambios en el nivel general de precios y por lo tanto en el poder adquisitivo del dinero.

2.1.52 En una economía hiperinflacionaria, la utilidad de los estados financieros aumenta substancialmente si son expresados en términos de la unidad de

medida de la moneda en la fecha de los estados financieros. Como resultado, se recomiendan los tratamientos y disposiciones de los párrafos 2.1.49 y 2.1.50 de anteriores. Se recomienda la presentación de esta información como principal más que como suplemento de los estados financieros, que no han sido reexpresados. No se recomienda la presentación por separado del estado de cobros y pagos y otros estados financieros, antes de la reexpresión.

- 2.1.53 Todas las partidas (o rubro) en los estados de cobros y pagos serán reexpresadas en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de los estados financieros. Por tanto, todas las cantidades, incluyendo cualquier pago por terceros, reveladas en los estados de cobros y pagos o en otros estados financieros, serán reexpresados al aplicar el cambio en el índice general de precios desde las fechas en que los pagos y cobros fueron inicialmente registrados.
- 2.1.54 Muchas entidades públicas incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, para facilitar las comparaciones con el presupuesto. Cuando esto ocurra, se recomienda la reexpresión de la información presupuestaria de acuerdo con esta Norma.

Información Comparativa

- 2.1.55 Si las comparaciones con los periodos previos son significativas, se reexpresará la información comparativa para el periodo anterior de información aplicando un índice general de precios, por lo que los estados financieros comparativos se presentarán en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo de información. La información revelada respecto a periodos previos, también se expresará en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo de información.

Estados Financieros Consolidados

- 2.1.56 Una entidad controladora que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener entidades controladas que también informan en monedas de economías hiperinflacionarias. Si el estado de cobros y pagos y otros estados financieros son preparados en una base consistente, los estados financieros, de cualquier entidad controlada, serán reexpresados aplicando un índice general de precios del país cuya moneda informa, antes de que estén incluidos en los estados financieros consolidados emitidos por su entidad controladora. Si tal entidad controlada es una entidad controlada extranjera, sus estados financieros reexpresados serán convertidos a las tasas de cierre.
- 2.1.57 Si los estados financieros con diferentes fechas de emisión están consolidados, todas las partidas (o rubro), tanto monetarias como no monetarias, necesitan ser reexpresadas en unidades de medida de la moneda a la fecha de los estados financieros consolidados.

Selección y Uso de un Índice General de Precios

- 2.1.58 La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo recomendado en esta Norma, exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.
- 2.1.59 La información a revelar recomendada en esta Norma intenta aclarar las bases del tratamiento de los efectos de la hiperinflación en los estados financieros. También pretende proporcionar otra información necesaria para comprender esas bases y las cantidades resultantes.

2.2 Gobiernos y Otras Entidades del Sector Público Tratando de Migrar hacia la Base Contable de Acumulación (o de devengo)

Presentación del Estado de Cobros y Pagos en efectivo

- 2.2.1 *Se recomienda que una entidad que pretende migrar hacia la base de contable de acumulación (o de devengo) presente un estado de cobros y pagos en efectivo en el mismo formato que el requerido por la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo.*
- 2.2.2 La NICSP 2 Estados de Flujo de Efectivo proporciona directrices para clasificar los flujos de efectivo en operativos, financieros y de inversión e incluye los requisitos para preparar un estado de flujo de efectivo que informe sobre estas clases separadamente en el cuerpo de este estado. En el Apéndice 3 se incluye un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y directrices para su aplicación en la presentación de información financiera según esta norma. La Parte 2 de esta norma recomienda revelar información adicional a la requerida por la NICSP 2. Se recomienda a las entidades que adoptan el formato de la NICSP 2 para la presentación del estado de cobros revelar la información adicional identificada en la Parte 2 de esta Norma.

Alcance de los Estados Consolidados – Exclusiones de la Entidad Económica

- 2.2.3 Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP de acumulación (o de devengo), no consolidará a las entidades cuyo control se pretende sea temporal, porque la entidad controlada es adquirida y mantenida exclusivamente con vistas a su disposición posterior en un futuro próximo. El control temporal puede darse donde, por ejemplo, un gobierno nacional pretenda transferir su interés de una entidad controlada a un gobierno local.

- 2.2.4 La Parte 1 de esta Norma no prevé excluir tales entidades de los estados financieros consolidados preparados bajo la base contable de efectivo. Esto es porque:
- (a) el efectivo de una entidad que es controlada temporalmente puede usarse para el beneficio de la entidad económica durante el periodo de control temporal; y
 - (b) los ajustes de consolidación potencialmente complejos que pueden ser necesarios bajo la base contable de acumulación (o de devengo), no surgirán bajo la base contable de efectivo.
- 2.2.5 Para aplicar esta excepción de consolidar bajo las NICSP de acumulación (o de devengo), la entidad controladora debe estar demostradamente comprometida con un plan formal para disponer, o dejar de tener el control de la entidad que es objeto de control temporal. Para aplicar la excepción a más de una fecha de los estados financieros consecutiva, la entidad controladora debe demostrar un intento continuo de disponer, o dejar de tener el control de la entidad que es objeto de control temporal. Una entidad está demostrablemente comprometida en disponer, o dejar de controlar otra entidad cuando tiene un plan formal para hacer aquéllo y no existe una probabilidad real de que ese plan sea retirado.
- 2.2.6 Las entidades que se preparan para migrar a la base de acumulación (o de devengo), necesitarán ser conscientes de esta diferencia en los requisitos de consolidación de las bases de las NICSP de acumulación (o de devengo) y de efectivo, y el determinar si para cualquier entidad controlada, incluida en el estado consolidado de cobros y pagos, el control es temporal.

APÉNDICE 2

Ilustración de Cierta Información a Revelar recomendada en la Parte 2 de esta Norma

Este Apéndice es meramente ilustrativo. El propósito del apéndice es ilustrar sobre la aplicación de las recomendaciones y ayudar a clarificar su significado.

Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad ABC Transacciones Administradas (párrafo 2.1.15)

Las transacciones administradas incluyen los flujos de efectivo resultantes de las transacciones administradas por la Entidad como un agente por cuenta del gobierno y cuerpos específicos gubernamentales. Todo el efectivo recaudado en su calidad de agente es depositado en los fondos de ingresos ordinarios/recursos consolidados y/o en cuentas fiduciarias (nombre de la cuenta), según sea apropiado. Estas cuentas no son controladas por la Entidad y el efectivo depositado en ellas no puede usarse por la Entidad sin autorización específica del organismo relevante gubernamental.

(moneda en miles de unidades)	Naturaleza de la Transacción	200X	200X-1
Efectivo recaudado en nombre de la Agencia Ejecutiva EF	Recaudación de Impuestos	X	X
	Recaudación de cuotas de servicios públicos	X	X
Efectivo transferido a las entidades respectivas		X	X
		(X)	(X)
		-	-

Transacciones entre Partes Relacionadas (párrafo 2.1.31)

El personal de dirección clave (tal como está definido en la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público de la NICSP 20 *Revelaciones de Partes Relacionadas*) de la entidad ABC son el Ministro, los miembros del órgano de gobierno y los miembros del consejo de dirección superior. El órgano de gobierno consiste en miembros nombrados por el Gobierno A. El director general y el director financiero asisten a las reuniones del órgano de gobierno pero no son miembros de

él. El Ministro no es remunerado por la Entidad ABC. La remuneración agregada de los miembros del órgano de gobierno y el número de miembros determinados en una base equivalente de jornada completa, recibiendo una remuneración en esta categoría, son:

Remuneración agregada AX millones

Número de personas AY personas

El consejo de dirección superior está compuesto por el director general, el director financiero y los responsables de división de la entidad. La remuneración agregada de los miembros del consejo de dirección superior y del número de directores determinados en una base equivalente de jornada completa, recibiendo una remuneración en esta categoría, son:

Remuneración agregada AP millones

Número de personas AO personas

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X

Activos y Pasivos (párrafo 2.1.33 (a))

Propiedad, Planta y Equipo

El Gobierno comenzó el proceso de identificar y evaluar las principales clases de sus propiedad, planta y equipo. Los activos se presentan al coste histórico o por su valor de tasación. La valoración la llevó a cabo un experto independiente. La base de valoración utilizada para cada clase de activo es la siguiente:

Planta y Equipo Costo
 Terrenos Valor Corriente
 Edificios Costo o valor de Mercado

(en miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Planta y Equipo	X	X
Terrenos y Edificios		
Propiedades en los límites de la ciudad	X	X
Edificios al costo	X	X
Edificios a su valor de tasación	X	X
	X	X

Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X Activos y Pasivos (párrafo 2.1.33 (a) continuación) –

Préstamos

Los préstamos del Gobierno son los siguientes:

(en miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Saldo a principio del año	X	X
RECAUDACIÓN		
Instituciones Comerciales Nacionales	X	X
Instituciones Comerciales del Exterior	X	X
Bancos de Desarrollo y Agencias de Préstamo Similar	<u>X</u>	<u>X</u>
Total recaudado	<u>X</u>	<u>X</u>
REEMBOLSOS		
Instituciones Comerciales Nacionales	(X)	(X)
Instituciones Comerciales del Exterior	(X)	(X)
Bancos de Desarrollo y Agencias de Préstamo Similar	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Total de reembolsos	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Saldo a final del año	X	X

(Extracto de las notas de los estados financieros del Gobierno X continuación)
Comparación con los Presupuestos (párrafo 2.1.33 (b))

(en miles de unidades monetarias)	Real	Presupuestado	Variación
COBROS			
<i>Impuestos</i>			
Impuesto a las ganancias	X	X	X
Impuesto al valor añadido	X	X	(X)
Impuesto a la propiedad	X	X	X
Otros Impuestos	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Acuerdos de Ayuda</i>			
Agencias Internacionales	X	X	-
Otras subvenciones y ayudas	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
	X	X	-
<i>Préstamos</i>			
Fondos provenientes de préstamos	X	X	(X)
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Procedentes de disposiciones de Planta y Equipo	X	X	X
<i>Actividades comerciales</i>			
Cobros por actividades comerciales	X	X	X
<i>Otros cobros</i>	X	X	X
Total Cobros	X	X	X
PAGOS			
<i>Operaciones</i>			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)
Suministros y consumibles	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
<i>Transferencias</i>			
Subvenciones	(X)	(X)	-
Otras transferencias	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	-
<i>Desembolsos por inversiones de Capital</i>			
Compra/construcción de planta y equipo	(X)	(X)	(X)
Compra de instrumentos financieros	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>

	(X)	(X)	(X)
Reembolso de préstamos e intereses			
Reembolso de préstamos	(X)	(X)	-
Pago de intereses	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	-
Otros Pagos	(X)	(X)	X
Total de Pagos	(X)	(X)	(X)
COBROS/(PAGOS) NETOS	X	X	X

Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad XYZ

Entidades Controladas (párrafos 2.1.37, 2.1.40 y 2.1.41)

La Entidad XYZ tiene la capacidad de dirigir las políticas financieras y operativas de otras entidades para beneficiarse de sus actividades. Estas entidades se denominan controladas. Todas las entidades controladas están incluidas en los estados financieros consolidados. (El párrafo 1.6.20 (a) de la Parte 1 de esta Norma exige que se revele una lista con las entidades controladas significativas).

El control de las entidades gubernamentales surge vía estatutos u otra legislación que lo permita. El control sobre las empresas públicas surge vía estatutos y en el caso de las empresa C y D, vía participación en la propiedad. La Entidad XYZ retiene el control de la Empresa E a través de autoridad legislativa, aunque la mayoría del capital de la Empresa E ha sido vendido a inversores privados.

	Intereses de la Propiedad	Poder de voto
Empresa	(%)	(%)
Empresa E	XX	XX

Adquisiciones de las Entidades Controladas y otras Unidades Operativas

Nombres de las empresas adquiridas	Proporción de acciones adquiridas (%)	Importe de la Compra (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo del Importe de la compra (miles de unidades monetarias)	Saldos de efectivo adquiridos (miles de unidades monetarias)
Empresa C	XX	X	X	X
Empresa D	XX	X	X	X
		X	X	X

Disposiciones (Enajenaciones) de Entidades Controladas y otras Unidades Operativas

Nombre de la empresa dispuesta	Proporción de acciones dispuestas (%)	Importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo del Importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Saldos de efectivo dispuesto (miles de unidades monetarias)
Empresa F	XX	X	X	X

(Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad XYZ continuación)

Negocios Conjuntos Significativos (párrafo 2.1.45)

Nombre del Negocio Conjunto	Actividad principal	Participación en el rendimiento	
		200X (%)	200X-1 (%)
Consejo regional de agua	Provisión de Agua	XX	XX
Consejo regional de electricidad	Provisión de Servicios Públicos	XX	XX

Apéndice 3

Presentación del Estado de Cobros y Pagos en efectivo en el Formato Requerido por la NICSP 2 Estado de Flujo de Efectivo

El párrafo 2.2.1 de la Parte 2 de esta Norma recomienda que una entidad que pretenda cambiar a la base contable de acumulación o devengo presente un estado de cobros y pagos en el mismo formato que el exigido por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo. La NICSP 2 es aplicada por una entidad que presente su información financiera en una base contable de acumulación o devengo de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Este Apéndice suministra un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y una guía para su aplicación para los estados financieros bajo la base contable de efectivo tal como se requiere en esta Norma. Las entidades que pretenden presentar un estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo a los requisitos de la NICSP 2 tendrán que remitirse a esa NICSP.

Presentación en el Formato Requerido por la NICSP 2 Estado de Flujo de Efectivo

1. La NICSP 2 *Estado de Flujo de Efectivo* exige a las entidades que preparan y presentan sus estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo), que prepare un estado de flujo de efectivo que informe sobre los flujos de efectivo durante el periodo clasificados en actividades de operación, inversión y financiación tal y como se definen a continuación.

Definiciones

2. *Actividades de Inversión (Investing activities) son aquellas que comprenden las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras*

Actividades de Financiación (Financing activities) son las actividades que producen cambios en la magnitud y composición del capital aportado y endeudamiento de la entidad.

Actividades de Operación (Operating activities) son las actividades de la entidad que no pueden ser calificadas como de inversión o financiación.

Componentes de los Estados Financieros

3. Al presentar un estado de cobros y pagos en efectivo en este formato puede ser necesario clasificar los flujos de efectivo que surgen de una única transacción de formas distintas. (El término estado de flujo de efectivo se utiliza en el resto de este apéndice para un estado de cobros y pagos en efectivo presentado en el mismo formato que el requerido en la NICSP 2). Por ejemplo, cuando los reembolsos correspondientes a un préstamo incluyen capital e intereses, la parte de intereses puede clasificarse como actividades de operación, mientras que la parte de devolución del principal

se clasifica como actividad de financiación. Una entidad que presenta información en forma de estado de flujo de efectivo, presenta sus flujo de efectivo de las actividades de operación, de inversión y de financiación de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades.

4. Un estado de flujo de efectivo incluirá partidas (o rubro) que presenten las siguientes cantidades:
 - (a) cobros totales de las actividades de operación;
 - (b) pagos totales de las actividades de operación;
 - (c) flujos de efectivo netos de las actividades de operación;
 - (d) flujos de efectivo netos de las actividades de inversión;
 - (e) flujos de efectivo netos de las actividades de financiación;
 - (f) saldos de efectivo de apertura y cierre; y
 - (g) incremento o decremento neto en el efectivo.

También se presentarán partidas (o rubro) adicionales, encabezamientos y subtotales en el cuerpo principal del estado cuando tal presentación sea necesaria para representar claramente los flujos de efectivo de la entidad.

5. La entidad también presentará en el cuerpo principal del estado de flujo de efectivo o en las notas, la siguiente información:
 - (a) clases principales de cobros y pagos brutos que surgen de las actividades de operación, de inversión y de financiación, excepto si el párrafo 1.3.13 de la Parte 1 de esta Norma permite informar en términos netos;
 - (b) una sub-clasificación de los cobros totales de las operaciones usando una clasificación adecuada a las operaciones de la entidad; y
 - (c) un análisis de los pagos de las actividades de operación utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los pagos o en su función dentro de la entidad, según sea apropiado.

La revelación por separado de los pagos hechos por adquisiciones de capital y por intereses y dividendos, también es consistente con las exigencias de la NICSP 2.

6. La revelación de información acerca de dichos asuntos, así como si el efectivo se genera de los impuestos, cuotas y multas (actividades de operación), la venta de activos de capital (actividades de inversión) y/o los préstamos (actividades de financiación) y si se emplea para satisfacer costes de operación, la adquisición de activos de capital (actividades de inversión), o para la cancelación de deuda (actividades de financiación), mejoraría la transparencia y la rendición de cuentas de la información financiera. Esta

información a revelar también facilitará análisis y evaluaciones más detallados acerca de los recursos de efectivo corrientes de la entidad y de la probabilidad y sostenibilidad de las entradas futuras de efectivo. Por ello, esta Norma recomienda a todas las entidades revelar esta información en los estados financieros y/o en las notas pertinentes.

Actividades de Operación

7. El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la entidad se hallan financiadas por:

- (a) impuestos (directa e indirectamente);
- (b) los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad.

El importe de los flujos de efectivo también ayuda a mostrar la capacidad de la entidad para mantener su capacidad de operación, pagar sus obligaciones, pagar dividendos y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. Los flujos de efectivo consolidados a nivel del gobierno en su conjunto son indicadores del grado en que el gobierno tiene financiadas sus actividades corrientes a través de los impuestos y otros cargos. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo de las actividades de operación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

8. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios/recursos de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

- (a) cobros en concepto de impuestos, contribuciones y multas;
- (b) cobros en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
- (c) cobros en concepto de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público, incluyendo aquellas hechas para la adquisición de bienes de capital;
- (d) cobros procedentes de regalías o derechos de propiedad intelectual, cuotas, y comisiones;;
- (e) pagos a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos o aportaciones de capital);
- (f) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- (g) pagos a y por cuenta de los empleados;

- (h) cobros y pagos de las entidades públicas de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
 - (i) pagos en concepto de los impuestos a la propiedad o a la renta (cuando sea apropiado), en relación con las actividades de operación;
 - (j) cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
 - (k) cobros o pagos por operaciones en discontinuación; y
 - (l) cobros o pagos derivados de resolución de litigios.
9. Una entidad puede tener valores o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales habituales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de tales operaciones se clasifican como procedentes de actividades de operación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por instituciones financieras se clasificarán habitualmente entre las actividades de operación, puesto que están relacionados con las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios/recursos de la entidad.
10. En algunas jurisdicciones puede suceder que los gobiernos u otras entidades del sector público asignen o autoricen fondos a las entidades para financiar las operaciones de las mismas y no se haga una clara distinción, respecto a la disposición de dichos fondos, entre actividades corrientes, inversiones de capital y capital aportado. Cuando una entidad no es capaz de identificar por separado las asignaciones o autorizaciones presupuestarias como actividades corrientes, inversiones de capital (actividades de operación) y capital aportado (actividades de inversión), la NICSP 2 señala que la entidad debe clasificar tales asignaciones o autorizaciones como flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación, y revelar este hecho en las notas al estado de flujo de efectivo.

Actividades de Inversión

11. La presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante, porque tales flujos de efectivo representan la medida en la que se han hecho desembolsos para constituir los recursos con que se pretende contribuir a la prestación de servicios de la entidad en el futuro. Son ejemplos de flujos de efectivo provenientes de las actividades de inversión:
- (a) pagos por la adquisición de propiedad, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo, incluyendo los pagos relativos a los costos de desarrollo capitalizados y a trabajos realizados por la entidad para sus propiedad, planta y equipo;

- (b) cobros por ventas de propiedad, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo, intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de capital, emitidos por otras empresas, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);
- (d) cobros por venta y reembolso de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);
- (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por instituciones financieras públicas);
- (f) cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por instituciones financieras públicas);
- (g) pagos derivados de contratos a plazo, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y
- (h) cobros procedentes de contratos a plazo, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

Cuando un contrato se trata contablemente como cobertura de una posición comercial o financiera determinada, los flujos de efectivo del mismo se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

Actividades de Financiación

12. Es importante la presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil para realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

- (a) cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sean a largo o a corto plazo;
- (b) reembolsos de los fondos tomados en préstamo;
- (c) pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero; y
- (d) cobros y pagos relacionados con la emisión y rescate de moneda.

Intereses y Dividendos

- 13. La NICSP 2 exige revelar por separado los flujos de efectivo de intereses y dividendos recibidos y pagados. La NICSP 2 también exige que si se revela esta información, se clasifique cada una de las anteriores partidas (o rubro) de forma coherente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación.
- 14. Se presentará en el estado de flujo de efectivo el importe total de intereses pagados durante el ejercicio. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos se clasificarán usualmente, en las entidades financieras públicas, como flujos de efectivo por actividades de operación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las entidades. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, pueden clasificarse como procedentes de actividades de operación. De forma alternativa, los intereses pagados pueden clasificarse entre las actividades de financiación, así como los intereses y dividendos percibidos pueden pertenecer a las actividades de inversión, puesto que los primeros son los costos de obtener recursos financieros y los segundos representan el rendimiento de las inversiones financieras.

Información a revelar sobre las principales clases de Cobros y Pagos

- 15. La sub-clasificación de cobros depende del tamaño, la naturaleza y función de los importes implicados. La siguiente sub-clasificación puede resultar apropiada dependiendo de la naturaleza de la entidad:
 - (a) cobros por impuestos (estos deben ser subclasificados adicionalmente por tipo de impuestos);
 - (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
 - (c) cobros por transacciones con contraprestación incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando éstas se clasifican como transacciones con contraprestación);
 - (d) cobros por subvenciones, transferencias, o asignaciones presupuestarias (posible clasificación por origen); y
 - (e) cobros por intereses y dividendos.

16. Las partidas (o rubro) que componen los pagos son sub-clasificadas para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. En la Parte 1 de esta Norma se incluyen ejemplos de clasificación de pagos por naturaleza y por funciones.

Apéndice 4

Características Cualitativas de la Información Financiera

El párrafo 1.3.32 de la Parte 1 de esta Norma exige que los estados financieros suministren información que reúna determinadas características cualitativas. Este Apéndice resume las características cualitativas que debe cumplir la información financiera.

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información suministrada por los estados financieros sea útil para los usuarios. Estas características cualitativas son aplicables a los estados financieros independientemente de la base contable utilizada para su preparación. Las cuatro características cualitativas principales son: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Comprensibilidad

La información es comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios comprendan su significado. A este efecto, se debe presumir que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en que ella opera, y que están dispuestos a estudiar la información.

No se debe excluir de los estados financieros información sobre asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

Relevancia

La información será relevante para los usuarios si éstos la pueden usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros o para confirmar o corregir evaluaciones pasadas. Para que sea relevante, la información también debe ser oportuna.

Materialidad (Importancia Relativa)

La relevancia de la información se verá afectada por su naturaleza y materialidad.

La información será considerada material si su omisión o tergiversación puede influir en las decisiones o evaluaciones efectuadas por los usuarios en base a los estados financieros. La materialidad depende de la naturaleza o magnitud de la partida o error considerados en las particulares circunstancias de su omisión o tergiversación. Por ello, la materialidad viene a ser como un umbral o un límite, en vez de una característica cualitativa básica que la información deba poseer para ser útil.

Fiabilidad

La información será fiable si está libre de error material o de predisposición, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que representa o puede esperarse que represente.

Representación fiel

Para que la información represente fielmente las transacciones y otros hechos, deberá presentarse de acuerdo a la esencia de dichas transacciones y hechos y no meramente según la forma legal de los mismos.

La esencia sobre la forma

Si la información va a representar fielmente las transacciones y otros hechos que pretende representar, será necesario que el tratamiento contable y la presentación de tales transacciones y hechos se hagan de acuerdo a la sustancia y realidad económica de los mismos y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y otros hechos no siempre concuerda con su forma legal.

Neutralidad

La información será neutral si está libre de predisposición. Los estados financieros no serán neutrales si la información que contienen ha sido seleccionada o se presenta en forma calculada para que influya en la toma de una decisión o en la formación de un criterio con el fin de producir un resultado o consecuencia predeterminados.

Prudencia

Prudencia es la inclusión de cierto grado de cautela en los criterios que es necesario aplicar al hacer una estimación en condiciones de incertidumbre, de tal modo que los activos o ingresos ordinarios/recursos no queden sobreestimados ni los pasivos o gastos, subestimados.

Integridad o completitud

La información presentada en los estados financieros deberá ser completa, dentro de los límites de la materialidad y el costo.

Comparabilidad

La información de los estados financieros es comparable cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la de otros informes.

La cualidad de comparabilidad es aplicable:

- a la comparación entre estados financieros de diferentes entidades; y
- a la comparación entre los estados financieros de la misma entidad en diferentes períodos de tiempo.

Una importante implicación de la característica de comparabilidad es que los usuarios necesitan estar informados sobre las políticas empleadas en la preparación de los estados financieros, los cambios en dichas políticas y los efectos de tales cambios.

Debido a que los usuarios necesitan comparar el resultado de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren información de los ejercicios precedentes, que guarde correspondencia con la del ejercicio en curso.

Limitaciones a la Fiabilidad y Relevancia de la Información

Oportunidad de Presentación

Si se produce alguna demora indebida en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. Para poder presentar la información de forma oportuna, puede ocurrir que se tenga que emitir la información antes de conocer todos los aspectos de una determinada transacción, deteriorándose así la fiabilidad. A la inversa, si la presentación de información se demora hasta poder conocer todos los aspectos, la información puede resultar altamente fiable pero de poco valor para los usuarios, que, entretanto, habrán tenido que tomar decisiones sin ella. Para alcanzar el equilibrio entre fiabilidad y relevancia, el factor predominante ha de ser cómo satisfacer mejor las necesidades del usuario respecto a la toma de decisiones.

Equilibrio entre Beneficio y Costo

El equilibrio entre beneficio y costo es una limitación constante. Los beneficios derivados de la información deben ser mayores que el costo de obtenerla. La evaluación de beneficio y costo es, sin embargo, esencialmente, cuestión de criterio. Por otra parte, no siempre los costos recaen en los usuarios que disfrutan de los beneficios. Los beneficios pueden también llegar a usuarios distintos de aquellos para quienes se preparó la información. Por estas razones, es difícil aplicar un análisis costo-beneficio en un caso particular. No obstante, los entes normativos, así como los responsables de la preparación de los estados financieros y los usuarios de los mismos deben tener en cuenta esta limitación.

Equilibrio entre las Características Cualitativas

En la práctica, es necesario mantener un equilibrio entre las características cualitativas. Por lo general, el objetivo es llegar a un apropiado equilibrio entre estas características con el fin de que se alcancen los objetivos de los estados financieros. La importancia relativa de las características en diferentes situaciones es cuestión de criterio profesional.

Apéndice 5**Establecimiento del control sobre otra entidad, para fines de presentación de información financiera**

1. 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).
2. 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 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 Fines de Presentación de Información Financiera

3. Para 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.
4. 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 ejercite su potestad de controlar a otra entidad cuando se rompa o revoca un acuerdo entre la entidad controlada y su entidad controladora.

5. 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 apoya en el gobierno para su financiación, aunque ha 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 ejercite 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.
6. 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.
7. 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

8. 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

9. 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 10 y 11 ofrecen las directrices generales que ayudan a determinar si existe o no control, para los fines de presentación de información financiera.

10. 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 directa, 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.

11. De no existir una o más de las circunstancias enumeradas en el párrafo 10, es probable que, bien individualmente, o bien colectivamente, los siguientes factores constituyan indicios de la existencia de control.

Condiciones 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.

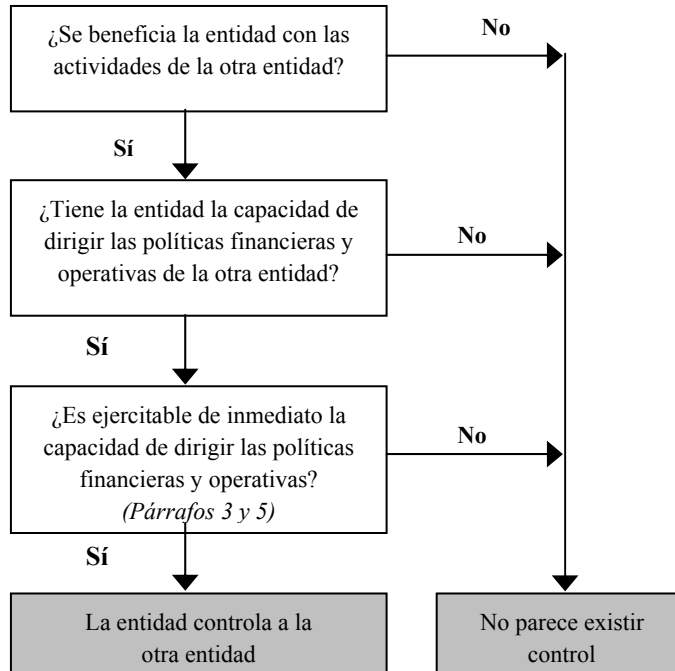
- (e) La entidad posee "acciones de oro"⁽¹⁾ (o equivalente) en la otra entidad, que le confieren el derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de la misma.

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 derecho a una porción significativa de 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.
12. 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 1 al 11 de este apéndice.

¹ 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



13. A veces se excluye de la consolidación a una entidad controlada, cuando las actividades de ésta son diferentes a las del resto de las entidades que forman la entidad económica; por ejemplo, en la consolidación de EPs con entidades sometidas a control presupuestario. 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 financieros consolidados, datos adicionales sobre las diferentes actividades de las entidades controladas.