

INTRODUCCIÓN A LAS NICSP



**Consolidación y
Combinaciones del
Sector Público**



Contenido

Consolidación.....	3
Introducción	4
Objetivo de aprendizaje.....	5
NICSP 34 – 38.....	8
Análisis del control y la influencia.....	8
Control, Influencia y Contabilidad.....	12
Participación con otras partes	13
Procedimientos de consolidación (NICSP 35)	15
Adquisiciones, disposiciones y pérdida de control (NICSP 35)	17
Entidades de inversión (NICSP 35).....	17
Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	19
(NICSP 36)	19
Acuerdos conjuntos (NICSP 37)	23
Estados financieros separados (NICSP 34).....	25
Requerimientos de revelación (NICSP 38)	26
Disposiciones transitorias para los que adoptan por primera vez las NICSP de devengo.....	27
Preguntas y discusión	27
Preguntas de revisión.....	28
Respuestas a las preguntas de revisión	31
Combinaciones del sector público	40
Objetivo de aprendizaje.....	41
Combinaciones del sector público.....	41
Ejemplos	42
Pregunta de discusión	42
Tipos de combinación del sector público	43
Clasificación de las combinaciones del sector público	44
La entidad gana el control	44
Evaluación de la esencia económica de una combinación.....	45
Ejemplo 1.....	46
Ejemplo 2.....	46
Contabilización de las fusiones	47
Método de contabilización de la unión de intereses modificado	48



Contabilidad de adquisiciones.....	49
Método de adquisición.....	49
Revelaciones	50
Preguntas de revisión.....	51
Respuestas a las preguntas de revisión	53



Consolidación

Introducción

Los gobiernos, y en algunos casos, otras entidades del sector público, llevan a cabo políticas y prestan servicios a través de una variedad de entidades. Algunas son entidades organizativas y contables, como departamentos, fondos especiales y cuentas, que son parte integral de la entidad del sector público y a través de las cuales presta directamente servicios públicos y desempeña su función ejecutiva.

Otras pueden ser entidades corporativas separadas con su propia administración, que, según la legislación, se les han delegado poderes financieros y autoridad operativa. En algunos casos, estas entidades podrían ser controladas conjuntamente con otras entidades.

Los gobiernos u otras entidades del sector público con frecuencia tienen la facultad de dirigir las operaciones de una o más entidades a fin de beneficiarse de las actividades de esas entidades. También pueden estar expuestos a una carga o pérdida financiera que puede surgir como resultado de las actividades de esas entidades.

El objetivo de los estados financieros de propósito general del gobierno y otras entidades del sector público es proporcionar una contabilidad completa de la naturaleza y el alcance de los asuntos financieros y los recursos que la entidad controla, incluidos los relacionados con las actividades de sus agencias y empresas. Esta información es necesaria para que los usuarios comprendan las operaciones de la entidad, puedan evaluar la responsabilidad por el uso y la gestión de los recursos que se le confían y para fines de toma de decisiones.

La revelación de información sobre los recursos, las obligaciones y la prestación de servicios u otras actividades que una entidad en su conjunto, ya sea un gobierno u otra entidad del sector público, tiene el poder de dirigir, incluidas las que puede dirigir a través de otras entidades, será necesaria para fines de rendición de cuentas y toma de decisiones. Esto es particularmente cierto cuando los resultados de dicha dirección pueden generar beneficios para la entidad del sector público o exponerla a una carga o pérdida financiera.

Esta sección de este módulo se centra en los requerimientos de la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*; NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*; NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* y la NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.

Los temas específicos incluyen:

- Qué entidades están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados
- Cuál es el alcance de los estados financieros consolidados
- El establecimiento de control para la presentación de los estados financieros
 - La identificación de las entidades controladas
 - Las condiciones e indicadores que se utilizan en el análisis de las relaciones entre entidades para establecer si existe control
- Procedimientos de consolidación
 - Ajustes de consolidación
 - Políticas contables conformes
 - Fechas de presentación de informes conformes
 - Presentación de información sobre las participaciones no controladoras
- El método de la participación
- Preparación y presentación de estados financieros separados.
 - Contabilización de entidades controladas, entidades controladas conjuntamente y asociadas
- Revelaciones.

Objetivo de aprendizaje

- NICSP 34, Estados Financieros Separados
- NICSP 35, Estados Financieros Consolidados
- NICSP 36, Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
- NICSP 37, Acuerdos conjuntos
- NICSP 38, Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
- Que usted sea capaz de aplicar:
 - Los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados
 - La definición de "control"
 - Los procedimientos de consolidación

NICSP 34, Estados Financieros Separados

Una entidad a la que la NICSP 35 exija preparar estados financieros consolidados también puede optar (o estar obligada por la regulación) a preparar estados financieros separados. Los estados financieros consolidados que reportan la situación financiera y el rendimiento de la entidad económica en su conjunto. Los estados financieros separados informan la situación financiera y el rendimiento de la entidad individual que prepara esos estados financieros separados.

La NICSP 34 prescribe los requerimientos de contabilización y revelaciones para las inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados. La NICSP 34 no exige que una entidad controladora prepare estados financieros separados. Sin embargo, cuando una entidad controladora opta por preparar estados financieros separados (o está obligada a hacerlo por la regulación), debe cumplir los requerimientos de la NICSP 34.

NICSP 35, Estados Financieros Consolidados

Una entidad que prepara y presenta estados financieros bajo la base contable de devengo aplica la NICSP 35 en la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de la entidad económica. La NICSP 35 exige a una entidad que es una entidad controladora, es decir, una entidad que controla otra entidad, que prepare estados financieros consolidados (con algunas excepciones cuando la entidad controladora es a su vez una entidad controlada).

Los estados financieros consolidados se preparan para una entidad económica presentada como los de una sola entidad. Una entidad económica a efectos de información financiera es un grupo de entidades que comprende la entidad controladora y las entidades que controla, ya sean constituidas o no constituidas. Otros términos que a veces se usan para referirse a una entidad económica incluyen entidad administrativa, entidad financiera, entidad consolidada y grupo.

La presentación de los estados financieros consolidados es coherente con los objetivos de los estados financieros de propósito general de las entidades del sector público. Es decir, proporcionar una contabilidad completa de la naturaleza y el alcance de los asuntos financieros y los recursos que la entidad controla, incluidos los relacionados con las actividades de sus agencias y empresas. La información financiera consolidada tiene por objeto ayudar a los usuarios a comprender las operaciones de la entidad, evaluar la rendición de cuentas por el uso y la gestión de los recursos que se le confían y con fines de toma de decisiones.

Como excepción a sus requerimientos generales, la NICSP 35 no exige que una entidad de inversión prepare y presente estados financieros consolidados. Una entidad de inversión es una entidad que:

- a) Obtiene fondos de uno o más inversores con el fin de proporcionar a esos inversores servicios de gestión de inversiones;
- b) Tiene el propósito de invertir fondos únicamente para obtener rendimientos de la apreciación del capital, los ingresos por inversiones o ambos; y
- c) Mide y evalúa el rendimiento de sustancialmente todas sus inversiones sobre una base de valor razonable.

La definición de entidad de inversión incluye algunos fondos soberanos, algunos fondos de pensiones y algunos fondos que tienen participaciones de control en proyectos de asociación público-privada (APP) o iniciativas de financiación privada (IFP). Debido a que estas entidades existen con el propósito de generar rendimientos, las necesidades de los usuarios de sus estados financieros se satisfacen mejor informando todas sus inversiones a valor razonable.

Para cumplir su objetivo, la NICSP 35:

- a) Requiere que una entidad (la entidad controladora) que controla una o más entidades (entidades controladas) presente estados financieros consolidados;
- b) Define el principio de control y establece el control como base para la consolidación;
- c) Establece cómo aplicar el principio de control para identificar si una entidad controla a otra entidad y, por lo tanto, debe consolidarla;
- d) Establece los requerimientos contables para la preparación de los estados financieros consolidados; y
- e) Define una entidad de inversión y establece una excepción a la consolidación de determinadas entidades controladas de una entidad de inversión.

NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

Una entidad controladora (o su entidad controlada) puede ser un inversor en una asociada. En tales casos, también se preparan y presentan estados financieros consolidados de conformidad con la NICSP 35 a fin de cumplir con la NICSP 36.

Una asociada es una entidad sobre la cual el inversionista (entidad controladora) tiene una influencia significativa que no equivale a control o control conjunto.

La NICSP 36 se aplica únicamente a las inversiones en las que la inversión da lugar a la tenencia de una participación cuantificable en la propiedad. Esto incluye los intereses de propiedad que surjan de las inversiones en la estructura de capital formal de otra entidad. Una estructura de capital formal significa capital social o una forma equivalente de capital, como unidades en un fideicomiso de propiedad. Los intereses de propiedad cuantificables también pueden incluir intereses de propiedad derivados de otras inversiones en las que el interés de propiedad de la entidad se puede medir de manera confiable (por ejemplo, intereses en una sociedad). Cuando la estructura patrimonial de la otra entidad esté mal definida, puede que no sea posible obtener una medida fiable de la participación en la propiedad.

Una entidad controladora también puede ser un inversor en un negocio conjunto. Una vez más, los estados financieros consolidados preparados y presentados de conformidad con la NICSP 35 también se preparan para cumplir con la NICSP 36.

Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto por el cual las partes que tienen el control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo. El control conjunto es el reparto acordado del control de un acuerdo por medio de un acuerdo vinculante, que sólo existe cuando las decisiones sobre las actividades pertinentes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

La NICSP 36 exige que una entidad con control conjunto o influencia significativa sobre una participada rinda cuentas de su inversión en una asociada o una empresa conjunta utilizando el método de la participación.

NICSP 37, Acuerdos conjuntos

La NICSP 37 establecen principios para la presentación de informes financieros por parte de entidades que tienen interés en acuerdos que se controlan conjuntamente (es decir, acuerdos conjuntos). Un acuerdo conjunto es un acuerdo en el cual dos o más partes tienen control conjunto. Un acuerdo conjunto puede ser una operación conjunta o un negocio conjunto.

La NICSP 37 define el control conjunto como "el control compartido de un acuerdo por medio de un acuerdo vinculantes, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control".

Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen el control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos relacionados con el acuerdo.

Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen el control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo.

Un arreglo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado es una operación conjunta. Un acuerdo conjunto en el que los activos y pasivos relacionados con el acuerdo se mantienen en un vehículo separado puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta.

La NICSP 37 se refiere a una entidad con interés en una operación conjunta como operador conjunto. Una entidad con un interés en un negocio conjunto se conoce como participante en un negocio conjunto.

Un operador conjunto reconoce, en relación con su interés en una operación conjunta, los siguientes elementos:

- a) Sus activos, incluida su participación en los activos mantenidos conjuntamente;
- b) Sus pasivos, incluida su participación en los pasivos contraídos conjuntamente;
- c) Sus ingresos por la venta de su parte de la producción derivada de la operación conjunta;
- d) Su participación en los ingresos procedentes de la venta de la producción por la operación conjunta; y
- e) Sus gastos, incluida su parte de los gastos incurridos conjuntamente.

Un participante en un negocio conjunto reconoce su interés en un negocio conjunto como inversión y contabiliza esa inversión utilizando el método de participación de conformidad con la NICSP 36.

NICSP 38, Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades

La NICSP 38 requiere que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:

- a) La naturaleza y los riesgos asociados con sus intereses en entidades controladas, entidades controladas no consolidadas, acuerdos conjuntos y asociados, y entidades estructuradas que no están consolidadas; y
- b) Los efectos de esos intereses en su situación financiera, su rendimiento financiero y sus flujos de efectivo.

La NICSP 38 no incluye ningún requerimiento contable además de los de las NICSP 34–NICSP 37. En cambio, la NICSP 38 prescribe los requerimientos detallados de revelaciones para las entidades que preparan y presentan estados financieros consolidados.



NICSP 34 – 38

- La participación de una entidad en otra entidad, si esa entidad es:
 - Una entidad controlada (contabilidad de consolidación)
 - Una inversión en una asociada o negocio conjunto (método de participación)
 - Una operación conjunta (contabilización de activos y pasivos)determina qué norma se aplica
- Los conceptos de control e influencia significativa impulsan la evaluación de qué tipo de participación tiene una entidad

Estos temas se examinan con más detalle más adelante en este módulo.



Análisis del control y la influencia

- **Control** – Una entidad controla a otra entidad cuando la entidad está expuesta, o tiene derechos, a beneficios variables de su participación con la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el importe de esos beneficios a través de su poder sobre la otra entidad.
- **Control conjunto** – el control compartido acordado por medio de un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
- **Influencia significativa** – Poder para participar en las decisiones de política financiera y operativa de otra entidad, pero no es control o control conjunto de esas políticas.

Determinar qué norma se aplica a la contabilidad de un interés en otra entidad se basa en comprender cómo se evalúan los diversos niveles de influencia sobre una inversión.

El hecho de que una entidad controle a otra entidad se basa en el juicio profesional, en relación con la definición de control y las circunstancias particulares de cada caso.

Control

El control se define de la siguiente manera:

Una entidad controla a otra entidad cuando la entidad está expuesta, o tiene derechos, a beneficios variables de su participación en la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el importe de esos beneficios a través de su poder sobre la otra entidad.

De ello se deduce que una entidad controla a otra entidad si, y solo si, la entidad tiene todo lo siguiente:

- a) Poder sobre la otra entidad;
- b) Exposición, o derechos, a beneficios variables de su participación en la otra entidad; y
- c) La capacidad de usar su poder sobre la otra entidad para afectar la naturaleza o el importe de los beneficios de su participación con la otra entidad.

Es importante tener en cuenta que el control no requiere necesariamente una participación mayoritaria u otra participación en el capital. No requiere que una entidad tenga la responsabilidad de la gestión (o la participación en) la gestión diaria. Cada uno de los tres factores debe ser considerado.

Poder sobre la otra entidad

El control es la capacidad de una entidad de ejercer poder para dirigir las actividades relevantes de la otra entidad. Las actividades relevantes son aquellas actividades que afectan significativamente la naturaleza o el importe de los beneficios que la entidad recibe de su participación con la otra entidad. El derecho a dirigir las políticas financieras y operativas de otra entidad indica que una entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de otra entidad y es con frecuencia la forma en que se demuestra el poder en el sector público.

El poder surge de los derechos. En algunos casos, la evaluación del poder es sencilla, como cuando el poder sobre otra entidad se obtiene directa y exclusivamente de los derechos de voto otorgados por instrumentos de capital como las acciones, y puede evaluarse considerando los derechos de voto de esas participaciones.

Sin embargo, las entidades del sector público a menudo obtienen poder sobre otra entidad de derechos distintos de los derechos de voto. También pueden obtener poder sobre otra entidad sin tener un instrumento de capital que demuestre una inversión financiera. Una entidad puede tener derechos conferidos por acuerdos vinculantes. Estos derechos pueden otorgar a una entidad el poder de exigir a la otra entidad que despliegue activos o incurra en pasivos de una manera que afecte la naturaleza o el importe de los beneficios recibidos por la entidad mencionada en primer lugar. La evaluación de si tales derechos dan lugar a poder sobre otra entidad puede ser compleja y requerir que se considere más de un factor.

Una entidad puede tener poder sobre otra entidad incluso si no tiene responsabilidad por el funcionamiento diario de la otra entidad o la forma en que esa otra entidad realiza las funciones prescritas. La legislación puede otorgar a los órganos estatutarios o a los funcionarios estatutarios poderes para llevar a cabo sus funciones independientemente del gobierno. La legislación también puede establecer los parámetros generales dentro de los cuales el órgano estatutario está obligado a operar, y dar lugar a que el organismo estatutario funcione de manera coherente con los objetivos establecidos por el Parlamento o un organismo similar. La existencia de facultades legales para operar de manera independiente no impide, por sí misma, que una entidad tenga la capacidad de dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad con poderes legales para obtener beneficios. Por ejemplo, la independencia de un banco central en relación con la política monetaria no excluye la posibilidad de que el banco central sea controlado. Todos los hechos y circunstancias aún tendrían que ser considerados.

La existencia de derechos sobre otra entidad no da lugar necesariamente a la competencia a efectos de evaluar el control. Una entidad no tiene poder sobre otra entidad únicamente debido a la existencia de:

- a) **Control regulatorio; o**
- b) **Dependencia económica.**

Una entidad puede tener poder sin haber ejercido ese poder. Una entidad con la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si sus derechos a dirigir aún no se han ejercido. La evidencia de que la entidad ha estado dirigiendo las actividades relevantes de la entidad que se está evaluando para el control puede ayudar a determinar si la entidad tiene poder, pero dicha evidencia no es, en sí misma, concluyente para determinar si la entidad tiene poder sobre la entidad que se está evaluando para el control. En el caso de una entidad establecida con actividades predeterminadas, el derecho a dirigir las actividades pertinentes puede haberse ejercido en el momento en que se estableció la entidad (a veces denominado acuerdo de "piloto automático").

A veces, más de una entidad tendrá derechos sobre otra entidad. Si dos o más entidades tienen derechos existentes que les otorgan la capacidad unilateral de dirigir diferentes actividades relevantes, la entidad que tiene la capacidad actual de dirigir las actividades que afectan más significativamente la naturaleza o el importe de los beneficios de esa entidad tiene poder sobre esa otra entidad.

Una entidad puede tener poder sobre una entidad que está siendo evaluada para el control, incluso si otras entidades tienen derechos existentes que les dan la capacidad actual de participar en la dirección de las actividades relevantes, por ejemplo, cuando otra entidad tiene una influencia significativa. Sin embargo, una entidad que posee solo derechos de protección no tiene poder sobre otra entidad y, en consecuencia, no controla a la otra entidad.

Exposición, o derechos, a beneficios variables de su participación con la otra entidad

Tener poder sobre otra entidad no es suficiente para establecer el control. La entidad también debe tener exposición, o tener derechos, a beneficios variables de su participación con la otra entidad.

Una entidad está expuesta, o tiene derechos, a beneficios variables de su participación con otra entidad cuando los beneficios que busca tienen el potencial de variar como resultado del desempeño de esa otra entidad. Las entidades esperan beneficios financieros o no financieros positivos a lo largo del tiempo. Sin embargo, en un período de presentación de informes determinado, el impacto real de la participación de una entidad con otra entidad puede ser sólo positivo, sólo negativo o una mezcla de positivos y negativos.

Los beneficios de la entidad pueden ser solo financieros, solo no financieros o tanto financieros como no financieros. Los beneficios no financieros pueden ocurrir cuando las actividades de otra entidad están alineadas con los objetivos de la entidad y apoyan a la entidad en el logro de sus objetivos. Por ejemplo, una entidad puede obtener beneficios cuando otra entidad con actividades alineadas proporciona servicios que la primera entidad habría estado obligada a proporcionar. Las actividades alineadas pueden emprenderse voluntariamente o la entidad puede tener el poder de ordenar a la otra entidad que emprenda esas actividades. La NICSP 35 se refiere a estas actividades alineadas como actividades congruentes.

Los beneficios no financieros también pueden ocurrir cuando dos entidades tienen objetivos complementarios (es decir, los objetivos de una entidad se suman y hacen más completos los objetivos de la otra entidad).

Los siguientes ejemplos ilustran los beneficios financieros que una entidad puede recibir de su participación con otra entidad:

- Dividendos, intereses variables de títulos de deuda, otras distribuciones de beneficios económicos;
- Exposición a aumentos o disminuciones en el valor de una inversión en otra entidad;
- Exposición a pérdidas por acuerdos para proporcionar apoyo financiero, incluido el apoyo financiero para proyectos importantes;
- Ahorro de costos (por ejemplo, si una entidad lograría economías de escala o sinergias combinando las operaciones o activos de la otra entidad con sus propias operaciones o activos);
- Intereses residuales en los activos y pasivos de la otra entidad en el momento de la liquidación de esa otra entidad; y
- Otras exposiciones a beneficios variables que no están disponibles para otras entidades.

Ejemplos de beneficios no financieros incluyen:

- La capacidad de beneficiarse del conocimiento especializado de otra entidad;
- El valor para la entidad de la otra entidad que realiza actividades que ayudan a la entidad a alcanzar sus objetivos;
- Mejores resultados;
- Entrega más eficiente de los resultados;
- Producción y entrega de bienes y servicios más eficientes o efectivos;
- Tener un activo y servicios relacionados disponibles antes de lo contrario; y
- Tener un nivel de calidad de servicio más alto de lo contrario.

Aunque solo una entidad puede controlar a otra entidad, más de una parte puede compartir los beneficios de esa otra entidad. Por ejemplo, los titulares de participaciones no controladoras pueden compartir los beneficios financieros, como excedentes o distribuciones de una entidad, o los beneficios no financieros, como la alineación de las actividades con los resultados deseados.

Vínculo entre el poder y los beneficios

Para tener control sobre otra entidad, una entidad debe ser capaz de demostrar un vínculo entre su poder sobre esa otra entidad y los beneficios a los que está expuesta, o tiene derechos, de esa otra entidad.

Una entidad controla a otra entidad si la entidad no solo tiene poder sobre la entidad que se está evaluando para el control y la exposición o los derechos a beneficios variables de su participación con la otra entidad,

sino que también tiene la capacidad de usar su poder para afectar la naturaleza o el importe de los beneficios de su participación con la entidad que se evalúa para el control.

La existencia de objetivos alineados por sí sola es insuficiente para que una entidad concluya que controla a otra entidad. Para tener el control, la entidad también tendría que tener la capacidad de utilizar su poder sobre la entidad que se está evaluando para el control para ordenar a esa otra entidad que trabaje con ella para promover sus objetivos.

Una entidad con derechos de toma de decisiones determina si es un principal o un agente. También determina si otra entidad con derechos de toma de decisiones está actuando como agente de la entidad. Un agente es una parte contratada principalmente para actuar en nombre y en beneficio de otra parte (el principal) y, por lo tanto, no controla a la otra entidad cuando ejerce su autoridad de toma de decisiones. Por lo tanto, a veces el poder de un principal puede ser poseído y ejercido por un agente, pero en nombre del principal.

Control conjunto

El control conjunto se define de la siguiente manera:

El control conjunto es el control compartido de un acuerdo por medio de un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Hay dos tipos de acuerdos conjuntos, operaciones conjuntas y negocios conjuntos, cada uno con diferentes requerimientos contables. Ambos requieren un control conjunto para estar presentes. La definición de control conjunto requiere la existencia de un acuerdo vinculante en virtud del cual las decisiones sobre las actividades pertinentes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de varias maneras. Un acuerdo vinculante es a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o discusiones documentadas entre las partes. Los mecanismos legales, como la autoridad legislativa o ejecutiva, también pueden crear acuerdos ejecutables, similares a los acuerdos contractuales, ya sea por sí solos o en conjunción con contratos entre las partes.

Influencia significativa

La influencia significativa se define de la siguiente manera:

La influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y operativa de otra entidad, pero no es el control o el control conjunto de esas políticas.

Si un inversor tiene una influencia significativa sobre la participada es una cuestión de juicio basada en la naturaleza de la relación entre el inversor y la participada. Para poder evaluar si una entidad tiene una influencia significativa sobre una asociada, una entidad debe tener una participación de propiedad cuantificable en el asociado. Esto puede ser en forma de una participación accionaria u otra estructura de capital formal, o en otra forma en la que el interés de la entidad pueda medirse de manera confiable.

Si una entidad posee una participación cuantificable en la propiedad y posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de entidades controladas), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, se presume que la entidad tiene una influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que este no es el caso. Por el contrario, si la entidad posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de entidades controladas), menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, se presume que la entidad no tiene una influencia significativa, a menos que dicha influencia pueda demostrarse claramente. Una propiedad sustancial o mayoritaria de otro inversor no impide necesariamente que una entidad tenga una influencia significativa.

La existencia de una influencia significativa por parte de una entidad generalmente se evidencia de una o más de las siguientes maneras:

- a) Representación en el consejo de administración u órgano de gobierno equivalente de la participada;
- b) Participación en los procesos de formulación de políticas, incluida la participación en decisiones sobre dividendos o distribuciones similares;

- c) Transacciones materiales entre la entidad y su participada;
- d) Intercambio de personal directivo; o
- e) Suministro de información técnica esencial.

La existencia y el efecto de los posibles derechos de voto que actualmente son ejercitables o convertibles, incluidos los posibles derechos de voto en poder de otras entidades, se tienen en cuenta al evaluar si una entidad tiene una influencia significativa. Los derechos de voto potenciales no son actualmente ejercitables o convertibles cuando, por ejemplo, no pueden ejercerse o convertirse hasta una fecha futura o hasta la ocurrencia de un evento futuro.

Los derechos de voto potenciales incluyen warrants de acciones, opciones de compra de acciones, instrumentos de deuda o capital que son convertibles en acciones ordinarias, u otros instrumentos similares que tienen el potencial, si se ejercen o convierten, de otorgar a la entidad un poder de voto adicional o de reducir el poder de voto de otra parte sobre las políticas financieras y operativas de otra entidad.

Una entidad pierde influencia significativa sobre una participada cuando pierde el poder de participar en las decisiones de política financiera y operativa de esa participada. La pérdida de influencia significativa puede ocurrir con o sin un cambio en los niveles de propiedad absoluta o relativa. Podría ocurrir, por ejemplo, cuando un asociado queda sujeto al control de otro gobierno, un tribunal o un administrador. También podría ocurrir como resultado de un acuerdo vinculante.

Control, Influencia y Contabilidad

Influencia	Contabilidad
Control	Consolidación
Control Conjunto	Negocio conjunto – método de participación
	Operación conjunta – activos, pasivos, ingresos, gastos
Influencia significativa	Método de la participación
Falta de de influencia	Instrumento Financiero – NICSP 29/41 u otras NICSP, según proceda

La capacidad de una entidad para ejercer control o influencia sobre otra entidad es el factor que determina qué norma aplicar y el método utilizado para reconocer y medir la inversión en la otra entidad.

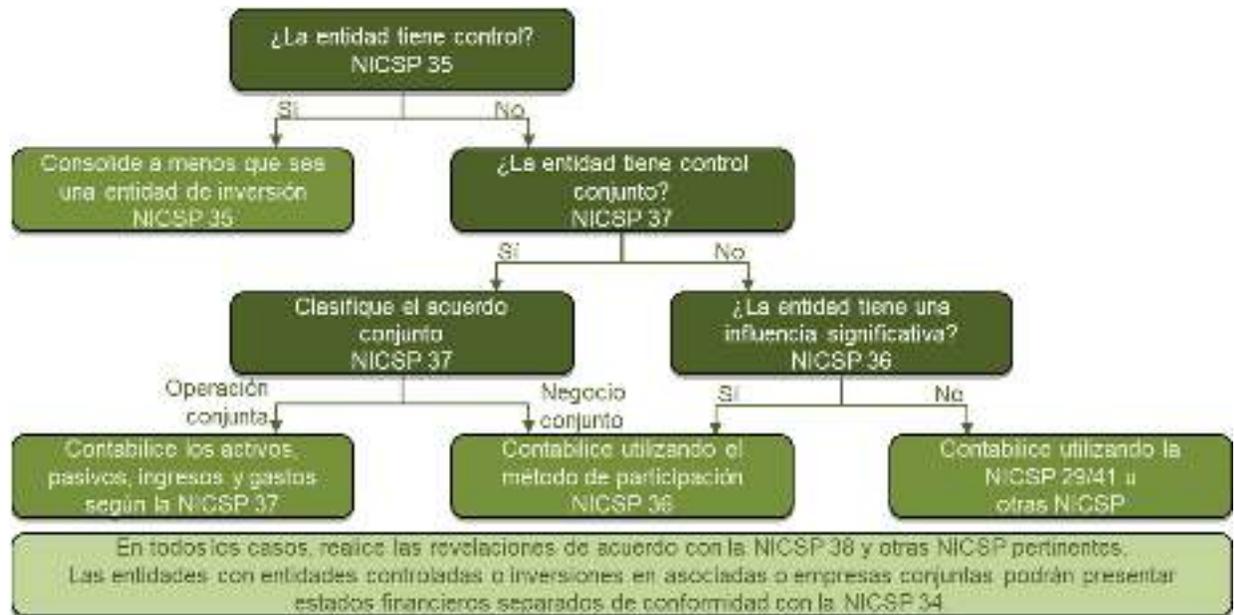
Si una entidad controla a la otra entidad, la inversión se consolida de conformidad con la NICSP 35.

Si la entidad tiene control conjunto, la entidad debe considerar qué tipo de acuerdo conjunto tiene. Si la inversión es una empresa conjunta, la entidad contabiliza su inversión en la otra entidad utilizando el método de la participación de conformidad con la NICSP 36. Si la inversión es una operación conjunta, la entidad contabiliza los activos y pasivos, los ingresos y los gastos de conformidad con la NICSP 37.

Si la entidad tiene la capacidad de influir significativamente en las actividades pertinentes de la otra entidad, la inversión se contabiliza utilizando el método de la participación de conformidad con la NICSP 36.

Si la entidad tiene poca o ninguna capacidad para influir en las actividades pertinentes de la otra entidad, la inversión se contabiliza como un instrumento financiero de conformidad con la NICSP 29 o la NICSP 41, dependiendo de si la entidad ha adoptado la NICSP 41 antes de su fecha de entrada en vigor (véase el módulo de instrumentos financieros para obtener más detalles).

Participación con otras partes



La entidad es una entidad controladora

Una entidad controladora es una entidad que controla una o más entidades. La NICSP 35 requiere que las entidades controladoras presenten estados financieros consolidados, con excepciones limitadas.

La primera excepción es cuando la entidad controladora es una entidad de inversión. Una entidad de inversión es una entidad que:

- Obtiene fondos de uno o más inversores con el fin de proporcionar a esos inversores servicios de gestión de inversiones;
- Tiene el propósito de invertir fondos únicamente para obtener rendimientos de la apreciación del capital, los ingresos por inversiones o ambos; y
- Mide y evalúa el desempeño de sustancialmente todas sus inversiones sobre una base de valor razonable.

Las entidades de inversión están obligadas a medir su inversión en una entidad controlada a su valor razonable con cambios en el resultado de conformidad con la NICSP 29 (o la NICSP 41 si la entidad ha adoptado esa Norma).

La segunda excepción es cuando la entidad controladora es una entidad controladora intermedia (es decir, está controlada por otra entidad) que cumple todas las condiciones siguientes:

- a) Es en sí misma una entidad controlada y las necesidades de información de los usuarios se satisfacen con los estados financieros consolidados de su entidad controladora y, en el caso de una entidad de propiedad parcial, todos sus demás propietarios, incluidos los que no tienen derecho a voto, han sido informados y no se oponen a que la entidad no presente estados financieros consolidados;
- b) Sus instrumentos de deuda o capital no se negocian en un mercado público (una bolsa de valores nacional o extranjera o un mercado extrabursátil, incluidos los mercados locales y regionales);
- c) No presentó, ni está en proceso de presentación, sus estados financieros ante una comisión de valores u otra organización reguladora con el fin de emitir cualquier clase de instrumentos en un mercado público; y
- d) Su entidad controladora última o intermedia produce estados financieros que están disponibles para uso público y cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en los que las entidades controladas se consolidan o se miden a valor razonable con cambios en los resultados de conformidad con la NICSP 35.

La circunstancia más probable en la que una entidad controladora no tiene que preparar estados financieros consolidados es cuando es una entidad de propiedad total y controlada y su entidad controladora prepara estados financieros consolidados para uso público que cumplen con las NICSP. La mayoría de las entidades del sector público no emiten instrumentos financieros con posibles derechos de voto. En la mayoría de los casos, el gobierno emitirá deuda para o en nombre de las entidades del sector público bajo su control.

En algunos casos, una entidad económica incluirá una serie de entidades de control intermedias. Por ejemplo, un departamento de salud puede ser la entidad controladora última. Puede haber entidades de control intermedias a nivel de autoridad sanitaria local o regional.

Una entidad controladora que esté exenta de presentar estados financieros consolidados podrá presentar estados financieros separados de conformidad con la NICSP 34 como sus únicos estados financieros.

Los procedimientos para preparar los estados financieros consolidados se analizan más adelante en este módulo.

La entidad tiene el control conjunto

Un acuerdo conjunto es un acuerdo en el cual dos o más partes tienen control conjunto. Un acuerdo conjunto (que puede ser una operación conjunta o un negocio conjunto) tiene las siguientes características:

- a) Las partes están obligadas por un acuerdo vinculante; y
- b) El acuerdo vinculante otorga a dos o más de esas partes el control conjunto del acuerdo.

En un acuerdo conjunto, ninguna de las partes controla el acuerdo por sí sola. Una parte con control conjunto de un acuerdo puede impedir que cualquiera de las otras partes, o un grupo de partes, controle el acuerdo.

Un acuerdo puede ser un acuerdo conjunto aunque no todas sus partes tengan el control conjunto del acuerdo. La NICSP 37 distingue entre las partes que tienen el control conjunto de un acuerdo conjunto (operadores conjuntos o empresas conjuntas) y las partes que participan en un acuerdo conjunto, pero no tienen el control conjunto de él.

Una entidad que tiene el control conjunto de un acuerdo conjunto tendrá que determinar el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto depende de los derechos y obligaciones de las partes en el acuerdo. La clasificación de un acuerdo conjunto se discute con más detalle más adelante en este módulo.

Cuando el acuerdo conjunto en el que participa una entidad es un negocio conjunto, la entidad contabiliza sus intereses utilizando el método de la participación de conformidad con la NICSP 36. Cuando el acuerdo conjunto es una operación conjunta, la entidad contabiliza los activos, pasivos, ingresos y gastos asociados con la operación conjunta de conformidad con la NICSP 37. Estos requerimientos contables se discuten con más detalle más adelante en este módulo.

La entidad tiene una influencia significativa

La influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y operativa de otra entidad, pero no es el control o el control conjunto de esas políticas. Cuando una entidad tiene una influencia significativa sobre otra entidad, esa otra entidad es una asociada.

Cuando una entidad posee una participación cuantificable en la propiedad de una asociada, ya sea en forma de participación accionaria u otra estructura de capital formal o en otra forma en la que el interés de la entidad pueda medirse de manera fiable, la entidad contabiliza su participación utilizando el método de la participación, de conformidad con la NICSP 36.

El método de participación se discute más adelante en este módulo.

La entidad no tiene control, control conjunto o influencia significativa

Cuando una entidad no tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre otra entidad, la entidad contabiliza su interés en esa otra entidad como una inversión. La entidad contabiliza su inversión como instrumento financiero de conformidad con la NICSP 29 (u otras NICSP cuando proceda).

Los estados financieros de una entidad que no tiene una entidad controlada, una empresa conjunta o una asociada no son estados financieros separados de acuerdo a la NICSP 34. En estos casos, las entidades aplican los requerimientos de otras NICSP para la preparación y presentación de estados financieros.

Procedimientos de consolidación (NICSP 35)

- Combine los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo
- Elimine las inversiones en entidades controladas
- Elimine los saldos y las transacciones entre entidades de la entidad económica
- Si es necesario, haga los ajustes para armonizar las políticas contables
- Si es necesario, ajuste las transacciones significativas entre las fechas de los estados financieros
- Identifique los intereses minoritarios en el resultado y los activos netos/patrimonio

Los estados financieros consolidados de una entidad económica combinan los estados financieros de la entidad controladora y sus entidades controladas línea por línea, sumando elementos similares de activos, pasivos, activos netos / patrimonio, ingresos y gastos sobre una base contable uniforme.

Para que los estados financieros consolidados presenten información financiera sobre la entidad económica como la de una sola entidad, se deben seguir los siguientes pasos:

Eliminar el importe en libros de la inversión de la entidad controladora en entidades controladas

A fin de que los estados financieros consolidados presenten información financiera sobre la entidad económica como la de una sola entidad, se elimina el importe en libros de la inversión de la entidad controladora en cada entidad controlada y la parte de la entidad controladora de los activos netos/patrimonio de cada entidad controlada.

Se realizan ajustes para eliminar en su totalidad los saldos y transacciones entre entidades dentro de la entidad económica.

Como el propósito de los estados financieros consolidados es presentar los efectos de las transacciones de la entidad económica que informa con organizaciones e individuos externos a esa entidad, los saldos y transacciones entre entidades dentro de la entidad económica se eliminan en su totalidad, incluyendo:

- a) Ingresos por ventas y transferencias;
- b) Ingresos reconocidos como consecuencia de una asignación presupuestaria u otra autoridad presupuestaria;
- c) Gastos;
- d) Dividendos o distribuciones similares; y
- e) Los excedentes y déficits resultantes de las transacciones dentro de la entidad económica que se reconocen en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminan en su totalidad.

Los déficits dentro de la entidad económica pueden indicar un deterioro que requiere reconocimiento en los estados financieros consolidados.

Si es necesario, realice ajustes para conformarse con las políticas contables:

Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y otros eventos en circunstancias similares. Si un miembro de la entidad económica utiliza políticas contables distintas de las adoptadas en los estados financieros consolidados para transacciones similares y eventos en circunstancias similares, se realizan los ajustes apropiados en sus estados financieros al preparar los estados financieros consolidados. Esto incluiría hacer ajustes cuando una entidad controlada no prepara sus estados financieros de conformidad con las NICSP, por ejemplo, cuando una empresa pública prepara sus estados financieros de conformidad con las NIIF.

Si es necesario, realice ajustes por transacciones significativas entre las fechas de los estados financieros utilizados para la consolidación

Los estados financieros de la entidad controladora y sus entidades controladas utilizados en la preparación de los estados financieros consolidados deben prepararse a partir de la misma fecha de presentación de informes.

Cuando las fechas de presentación de informes de la entidad controladora y de una entidad controlada sean diferentes, la entidad controladora:

- a) Obtiene, a efectos de consolidación, información financiera adicional a partir de la misma fecha de los estados financieros de la entidad controladora; o
- b) Utiliza los estados financieros más recientes de la entidad controlada ajustados por los efectos de transacciones o eventos significativos que ocurren entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

Identificar participaciones no controladoras en el resultado y en los activos netos/patrimonio neto

Las participaciones no controladoras se presentan en el estado de situación financiera consolidado dentro de los activos netos/patrimonio, por separado de los activos/patrimonio netos de la entidad controladora.

El superávit o déficit del ejercicio y cada ganancia o pérdida reconocida directamente en activos netos/patrimonio se atribuyen a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras. El importe total reconocido en el estado de las variaciones de los activos netos/patrimonio neto se atribuye a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras, incluso si ello da lugar a que las participaciones no controladoras tengan un saldo deficitario.

Si una entidad controlada tiene acciones preferentes acumulativas en circulación que se clasifican como instrumentos de capital y están en manos de participaciones no controladoras, la entidad calculará su parte de superávit o déficit después de ajustar los dividendos sobre dichas acciones, independientemente de que se hayan declarado o no dichos dividendos.

Adquisiciones, disposiciones y pérdida de control (NICSP 35)

- Los ingresos y gastos de la entidad controlada se incluyen a partir de la fecha de adquisición
- Los ingresos y gastos se incluyen hasta la fecha en que cesa el control durante el período sobre el que se informa.
- La ganancia o pérdida se reporta al disponer de la entidad controlada
- Si cesa el control, la entidad controlada se contabiliza como activo financiero

La NICSP 35 proporciona orientación sobre la inclusión de los ingresos y gastos de las entidades controladas adquiridas o enajenadas durante el período sobre el que se informa y la contabilización de una entidad que deja de ser una entidad controlada en el período.

Los ingresos y gastos de una entidad controlada adquirida en el período del informe se incluyen en los estados financieros consolidados a partir de la fecha de adquisición.

Los ingresos y gastos de una entidad controlada que deja de controlarse durante el período sobre el que se informa se incluyen en los estados financieros consolidados hasta la fecha en que la entidad controladora deje de controlar la entidad controlada.

Cuando una entidad deja de ser una entidad controlada, pero la antigua entidad controladora conserva una participación en esa antigua entidad controlada, la antigua entidad controladora reconoce la inversión retenida a su valor razonable y posteriormente la contabiliza de conformidad con otras NICSP.

Se considera que el valor razonable es:

- Valor razonable en el reconocimiento inicial de un activo financiero de conformidad con la NICSP 29 (o la NICSP 41 si la entidad ha adoptado esa Norma); o
- Costo del reconocimiento inicial de una inversión en un asociado o empresa conjunta

Cuando una entidad pierde el control de su antigua entidad controlada, pero no conserva ningún interés en esa entidad, la diferencia entre el resultado de su enajenación y su importe en libros a la fecha de la enajenación se reconoce como ganancia o pérdida en la enajenación de la entidad controlada.

Entidades de inversión (NICSP 35)

- Requerimiento de valor razonable
 - Excepción para entidad controlada que presta servicios relacionados con las actividades de inversión
- Se determina si una entidad es una entidad de inversión
- Juicios y supuestos
- Contabilización de un cambio en el estado de la entidad de inversión

Requerimientos de valor razonable

Con una excepción, una entidad de inversión no consolida sus entidades controladas. En su lugar, mide una inversión en una entidad controlada a valor razonable con cambios en los resultados de conformidad con la NICSP 29 (o la NICSP 41 si la entidad ha adoptado esa Norma).

La única excepción es cuando una entidad de inversión tiene una entidad controlada que no es en sí misma una entidad de inversión y cuyo objetivo principal y actividades son la prestación de servicios relacionados con las actividades de inversión de la entidad de inversión. En estas circunstancias, la entidad de inversión consolida esa entidad controlada siguiendo los requerimientos contables habituales de consolidación.

Cuando la entidad controladora de una entidad de inversión no sea en sí misma una inversión, presentará estados financieros consolidados en los que:

- Mide las inversiones de la entidad de inversión controlada a valor razonable con cambios en el resultado de conformidad con la NICSP 29 (o la NICSP 41 si la entidad ha adoptado esa Norma); y
- Consolida los demás activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad de inversión controlada de acuerdo con los requerimientos contables habituales de consolidación.

Determinar si una entidad es una entidad de inversión

Una entidad tendrá en cuenta todos los hechos y circunstancias al evaluar si se trata de una entidad de inversión, incluidos su propósito y diseño.

La definición de entidad de inversión requiere que la entidad tenga uno o más inversores. Una entidad de inversión puede tener varios inversores que agrupan sus fondos para obtener acceso a servicios de gestión de inversiones y oportunidades de inversión a las que podrían no haber tenido acceso individualmente. Tener varios inversores haría menos probable que la entidad, u otros miembros de la entidad económica que contiene la entidad, obtuvieran beneficios distintos de la apreciación del capital o los ingresos por inversiones.

Sin embargo, en el sector público también es común que una entidad de inversión esté formada por, o para, una sola entidad controladora que represente o apoye los intereses de un grupo más amplio de inversores (por ejemplo, un fondo de pensiones, un fondo de inversión del gobierno o un fideicomiso).

Una entidad de inversión es típicamente, pero no está obligado a ser, una entidad legal separada. Los inversores en una entidad de inversión a menudo, pero no siempre, tendrán intereses de propiedad en forma de acciones o intereses similares (por ejemplo, intereses de sociedad), a los que se atribuyen acciones proporcionales de los activos netos de la entidad de inversión.

La definición de una entidad de inversión requiere que el propósito de la entidad sea invertir únicamente para obtener rendimientos de la apreciación del capital, los ingresos por inversiones (como dividendos o distribuciones similares, intereses o ingresos por alquiler), o ambos. Los documentos que indican cuáles son los objetivos de inversión de la entidad, como el mandato de la entidad, la constitución, el memorando de oferta, las publicaciones distribuidas por la entidad y otros documentos corporativos o de asociación, generalmente proporcionarán evidencia del propósito de una entidad de inversión.

Una entidad que tiene objetivos adicionales que son incompatibles con el propósito de una entidad de inversión no cumpliría con la definición de entidad de inversión.

El propósito de una entidad puede cambiar con el tiempo. Al evaluar si sigue cumpliendo la definición de entidad de inversión, una entidad tendría que tener en cuenta cualquier cambio en el entorno en el que opera y el impacto de dichos cambios en su estrategia de inversión.

Los planes de inversión de una entidad también proporcionan evidencia de su propósito. Una característica que diferencia a una entidad de inversión de otras entidades es que una entidad de inversión no planea mantener sus inversiones indefinidamente; las retiene por un período limitado. En otras palabras, una entidad de inversión tendrá un plan de salida para sus inversiones.

Juicios y supuestos

El juicio está involucrado en la evaluación de si una entidad es una entidad de inversión. Una entidad de inversión debe revelar información sobre los juicios y supuestos significativos realizados para determinar que es una entidad de inversión, a menos que tenga todas las características siguientes:

- a) Ha obtenido fondos de más de un inversor;
- b) Tiene intereses de propiedad en forma de acciones o intereses similares; y
- c) Tiene más de una inversión.

La ausencia de cualquiera de estas características no necesariamente descalifica a una entidad para ser clasificada como una entidad de inversión. Sin embargo, la ausencia de cualquiera de estas características significa que se confía más en el juicio para determinar que una entidad es una entidad de inversión. En consecuencia, la entidad está obligada a revelar información sobre los juicios y suposiciones significativos realizados al tomar esa determinación.

Contabilización de un cambio en el estado de la entidad de inversión

Una entidad puede dejar de ser una entidad de inversión. En tales casos, aplica la contabilidad de adquisiciones de conformidad con la norma contable internacional o nacional pertinente que se ocupa de las combinaciones del sector público a cualquier entidad controlada que se haya medido previamente a valor razonable con cambios en el resultado. La entidad utiliza la fecha del cambio de estado como la fecha de adquisición considerada. El valor razonable de la entidad controlada en la fecha de adquisición considerada representa la contraprestación considerada transferida al medir cualquier fondo de comercio o ganancia de una compra de ganga que surja de la adquisición considerada. Todas las entidades controladas se consolidan de acuerdo con los requerimientos contables de consolidación habituales a partir de la fecha de cambio de estado.

Cuando una entidad se convierta en una entidad de inversión, dejará de consolidar sus entidades controladas en la fecha del cambio de estatuto, con una excepción. La excepción es una entidad controlada que no es en sí misma una entidad de inversión y cuyo propósito principal y actividades son la prestación de servicios relacionados con las actividades de inversión de la entidad de inversión. La NICSP 35 exige que las entidades de inversión consoliden esas entidades utilizando los requerimientos habituales de contabilidad de consolidación. La entidad de inversión aplica los requerimientos de la NICSP 35 en relación con la pérdida de control de las entidades controladas que deja de consolidar. En otras palabras, la entidad de inversión contabiliza esas entidades controladas como si hubiera perdido el control de esas entidades controladas en esa fecha.

Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos (NICSP 36)

- Se contabilizan utilizando el método de participación
 - La inversión se reconoce inicialmente al costo
 - El importe en libros se ajusta en proporción del resultado
 - El importe en libros se reduce por las distribuciones recibidas
 - Se eliminan los resultados no realizados
 - Se hacen ajustes para armonizar las políticas contables
 - Se hacen ajustes por las transacciones significativas entre fechas de presentación
- Prueba de deterioro de valor

Sujeto a la exención que se examina a continuación, una inversión en una asociada o un negocio conjunto se contabiliza utilizando el método de la participación, de conformidad con la NICSP 36. Las definiciones de asociada, negocio conjunto, influencia significativa y control conjunto se discutieron anteriormente en este módulo.

Una entidad no necesita aplicar el método de la participación a su inversión en una asociada o negocio conjunto si la entidad es una entidad controladora que está exenta de preparar estados financieros consolidados en virtud de la NICSP 35 o si se aplican todas las condiciones siguientes:

- a) La entidad en sí es una entidad controlada y las necesidades de información de los usuarios se satisfacen con los estados financieros consolidados de su entidad controladora y, en el caso de una entidad de propiedad parcial, todos sus demás propietarios, incluidos los que no tienen derecho a voto, han sido informados y no se oponen a que la entidad no aplique el método de participación.
- b) Los instrumentos de deuda o capital de la entidad no se negocian en un mercado público (una bolsa de valores nacional o extranjera o un mercado extrabursátil, incluidos los mercados locales y regionales).
- c) La entidad no presentó, ni está en proceso de presentación, sus estados financieros ante una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir cualquier clase de instrumentos en un mercado público.
- d) La entidad controladora última o intermedia de la entidad produce estados financieros disponibles para uso público que cumplen con las NICSP, en los que las entidades controladas se consolidan o se miden a valor razonable de conformidad con la NICSP 35.

Bajo el método de la participación:

- a) La inversión en la asociada o negocio conjunto se reconoce inicialmente al costo,
- b) Posteriormente, el importe en libros de la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación del inversor en el superávit o déficit de la participada después de la fecha de adquisición.
- c) La participación del inversor en el superávit o déficit de la participada se reconoce en el superávit o déficit del inversor para el período sobre el que se informa.
- d) Las distribuciones recibidas de la participada reducen el importe en libros de la inversión.
- e) Los ajustes del importe en libros también pueden ser necesarios para los cambios en el interés proporcional del inversor en la participada derivados de cambios en el patrimonio neto de la participada que no se hayan reconocido en el superávit o déficit de la participada. Tales cambios incluyen los derivados de la revaluación de la propiedad, la planta y el equipo y de las diferencias de conversión de divisas. La participación del inversor en esos cambios se reconoce en los activos netos/patrimonio del inversor.

Procedimientos del método de participación

Muchos de los procedimientos apropiados para la aplicación del método de la participación son similares a los procedimientos de consolidación descritos en la NICSP 35. Además, los conceptos subyacentes a los procedimientos utilizados para contabilizar la adquisición de una entidad controlada también se adoptan para contabilizar la adquisición de una inversión en una asociada o negocio conjunto.

La participación de una entidad económica en una asociada o negocio conjunto es el total de las participaciones en esa asociada o negocio conjunto por parte de la entidad controladora y sus entidades controladas. Las participaciones de los demás asociados o negocios conjuntos de la entidad económica se ignoran a tal efecto. Cuando una asociada o un negocio conjunto tenga entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, el superávit o el déficit y los activos netos que se tengan en cuenta al aplicar el método de participación son los reconocidos en los estados financieros de la asociada o del negocio conjunto (incluida la participación de la asociada o del negocio conjunto en los superávits o déficits y los activos netos de sus asociadas y negocios conjuntos), después de los ajustes necesarios para dar efecto a políticas contables uniformes.

Las ganancias y pérdidas resultantes de las transacciones "ascendentes" y "descendentes" entre una entidad (incluidas sus entidades controladas consolidadas) y su asociada o negocio conjunto se reconocen en los estados financieros de la entidad solo en la medida de los intereses de inversores no relacionados en la asociada o negocio conjunto.

Las transacciones "ascendentes" son, por ejemplo, las ventas de activos de una asociada o un negocio conjunto al inversor. Las transacciones "descendentes" son, por ejemplo, ventas o contribuciones de

activos del inversor a su asociado o a su empresa conjunta. Se elimina la participación del inversor en las ganancias o pérdidas de la asociada o del negocio conjunto resultantes de estas transacciones.

Cuando las operaciones posteriores aporten pruebas de una reducción del valor neto realizable de los activos que vayan a venderse o aportarse, o de una pérdida por deterioro de dichos activos, el inversor reconocerá íntegramente dichas pérdidas. Cuando las operaciones anteriores aporten pruebas de una reducción del valor neto realizable de los activos que vayan a adquirirse o de una pérdida por deterioro de dichos activos, el inversor reconocerá su participación en dichas pérdidas.

La contribución de un activo no monetario a una asociada o a un negocio en conjunto en el capital de la asociada o de un negocio conjunto se contabilizará como ganancia o pérdida resultante de una transacción ascendente o descendente, excepto cuando la contribución carezca de sustancia comercial, como se describe ese término en la NICSP 17, Propiedad, Planta y Equipo. Si tal contribución carece de sustancia comercial, la ganancia o pérdida se considera no realizada y no se reconoce a menos que, además de recibir una participación en el capital de una asociada o una empresa conjunta, una entidad reciba activos monetarios o no monetarios. Dichas ganancias y pérdidas no realizadas se eliminarán con cargo a la inversión contabilizada utilizando el método de participación y no se presentarán como ganancias o pérdidas diferidas en el estado de situación financiera consolidado de la entidad o en el estado de situación financiera de la entidad en el que se contabilicen las inversiones utilizando el método de participación.

Si, además de recibir una participación en el capital de una asociada o un negocio conjunto, una entidad recibe activos monetarios o no monetarios, la entidad reconoce en su totalidad en superávit o déficit la parte de la ganancia o pérdida sobre la contribución relacionada con los activos monetarios o no monetarios recibidos.

Una inversión se contabiliza utilizando el método de participación a partir de la fecha en que se convierte en una asociada o en un negocio conjunto. En el momento de la adquisición de la inversión, cualquier diferencia entre el costo de la inversión y la participación de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada se contabiliza de la siguiente manera:

- a) Cuando una entidad ha incluido la plusvalía relacionada con una asociada o un negocio en conjunto en el importe en libros de la inversión, no se permite la amortización de esa plusvalía.
- b) Cualquier exceso de la participación de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada sobre el costo de la inversión se incluye como ingreso en la determinación de la participación de la entidad en el superávit o déficit de la asociada o negocio conjunto en el período en que se adquiere la inversión.

Se realizan ajustes apropiados a la participación de la entidad en el superávit o déficit de la asociada o del negocio conjunto después de la adquisición para contabilizar, por ejemplo, la depreciación de los activos depreciables en función de sus valores razonables en la fecha de adquisición. Del mismo modo, se realizan los ajustes apropiados de la participación de la entidad en el superávit o déficit de la asociada o del negocio conjunto después de la adquisición por pérdidas por deterioro, como la de propiedad, planta y equipo o, cuando corresponda, la plusvalía.

Estados financieros utilizados

Los estados financieros más recientes disponibles de la asociada o negocio conjunto son utilizados por la entidad en la aplicación del método de participación. Cuando el final del período sobre el que informa la entidad sea diferente del de una asociada o negocio conjunto, la entidad:

- a) Obtiene, a efectos de aplicar el método de la participación, información financiera adicional a la misma fecha que los estados financieros de la entidad; o
- b) Utiliza los estados financieros más recientes de la asociada o negocio conjunto ajustados por los efectos de transacciones o eventos significativos que ocurren entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros de la entidad.

Políticas contables uniformes

Los estados financieros de la entidad se preparan utilizando políticas contables uniformes para transacciones y eventos similares en circunstancias similares.

Si una asociada o negocio conjunto utiliza políticas contables distintas de las de la entidad para transacciones y eventos similares en circunstancias similares, la entidad debe realizar ajustes en los estados financieros de la asociada o negocio conjunto para que las políticas contables de la asociada o negocio conjunto se ajusten a las de la entidad al aplicar el método de participación.

Sin embargo, hay una excepción a este requerimiento. Si una entidad tiene una participación en un asociada o negocio conjunto que sea una entidad de inversión, la entidad, al aplicar el método de participación, conservará la medición del valor razonable aplicada por esa entidad de inversión asociada o negocio conjunto a su participación en entidades controladas.

Si una asociada o un negocio conjunto tiene acciones preferentes acumulativas en circulación que están en manos de partes distintas de la entidad y se clasifican como capital, la entidad calcula su parte de superávit o déficit después de ajustar los dividendos de dichas acciones, independientemente de que se hayan declarado o no los dividendos.

Si la participación de una entidad en el déficit de una asociada o un negocio conjunto es igual o superior a su interés en el asociado o empresa conjunta, la entidad deja de reconocer su parte de déficits adicionales. El interés en una asociada o un negocio conjunto es el importe en libros de la inversión en la asociada o negocio conjunto determinado utilizando el método de la participación junto con cualquier participación a largo plazo que, en esencia, forme parte de la inversión neta de la entidad en la asociada o negocio conjunto. Por ejemplo, un elemento para el que no se planea ni es probable que se produzca una liquidación en el futuro previsible es, en esencia, una extensión de la inversión de la entidad en esa asociada o negocio conjunto. Dichos elementos pueden incluir acciones preferentes y cuentas por cobrar o préstamos a largo plazo, pero no incluyen cuentas por cobrar comerciales, cuentas por pagar comerciales o cuentas por cobrar a largo plazo para las que exista una garantía adecuada, como préstamos garantizados.

Los déficits reconocidos utilizando el método de la participación superior a la inversión de la entidad en acciones ordinarias se aplican a los demás componentes de la participación de la entidad en una asociada o un negocio conjunto en el orden inverso de su antigüedad (es decir, prioridad en la liquidación).

Después de que el interés de la entidad se reduce a cero, se prevén déficits adicionales y se reconoce un pasivo, solo en la medida en que la entidad haya incurrido en obligaciones legales o constructivas o haya realizado pagos en nombre de la asociada o negocio conjunto. Si la asociada o el negocio conjunto notifica posteriormente excedentes, la entidad reanuda el reconocimiento de su participación en esos excedentes solo después de que su participación en los excedentes sea igual a la proporción de déficits no reconocidos.

Pérdidas por deterioro

Después de la aplicación del método de participación (incluido el reconocimiento de los déficits de la asociada o negocio conjunto), la entidad aplica la NICSP 29 (o NICSP 41 si la entidad ha adoptado esa Norma) para determinar si es necesario reconocer cualquier pérdida por deterioro adicional con respecto a su inversión neta en la asociada o negocio conjunto.

Siempre que la aplicación de la NICSP 29/41 indique que la inversión en una asociada o un negocio conjunto puede verse perjudicada, una entidad aplica la NICSP 26, *Deterioro de los activos generadores de efectivo*, y posiblemente, la NICSP 21, *Deterioro de activos no generadores de efectivo*. Los requerimientos de las NICSP 21 y las NICSP 26 se examinan en el módulo Activos.

Al determinar el valor en uso de la inversión generadora de efectivo de conformidad con la NICSP 26, una entidad estima:

- a) Su parte del valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera que genere la asociada o el negocio conjunto, incluidos los flujos de efectivo de las operaciones de la asociada o negocio conjunto y los ingresos de la disposición final de la inversión; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera que surjan de dividendos o distribuciones similares que se recibirán de la inversión y de su disposición final.

Usando supuestos apropiados, ambos métodos dan el mismo resultado.

El monto recuperable de una inversión en una asociada o un negocio conjunto se evalúa para cada asociada o negocio conjunto, a menos que la asociada o negocio conjunto no genere entradas de efectivo del uso continuo que sean en gran medida independientes de las de otros activos de la entidad.

Acuerdos conjuntos (NICSP 37)

- ¿Operación conjunta o negocio conjunto?
 - Sin vehículo separado – operación conjunta
 - Vehículo separado – considere:
 - Estructura y forma jurídica
 - Términos
 - Otros factores y circunstancias
- Contabilidad de las operaciones conjuntas
 - Activos, pasivos, ingresos y gastos

La NICSP 37 define el control conjunto como *"el control compartido de un acuerdo por medio de un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control."*

Un acuerdo conjunto es un acuerdo del cual dos o más partes tienen control conjunto (el control conjunto se discute anteriormente en este módulo). Un acuerdo conjunto tiene las siguientes características:

- a) Las partes están obligadas por un acuerdo vinculante; y
- b) El acuerdo vinculante otorga a dos o más de esas partes el control conjunto del acuerdo.

Un acuerdo conjunto puede ser una operación conjunta o un negocio conjunto. Para determinar el tratamiento contable adecuado para un acuerdo conjunto, una entidad debe determinar si el acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto.

Determinación del tipo de acuerdo conjunto

La NICSP 37 define una operación conjunta como un acuerdo conjunto por el cual las partes que tienen el control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos relacionados con el acuerdo.

La NICSP 37 define un negocio conjunto como un acuerdo conjunto por el cual las partes que tienen el control conjunto del acuerdo tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo.

Por lo tanto, la distinción entre una operación conjunta y un negocio conjunto depende de los derechos y obligaciones de las partes con control conjunto sobre el acuerdo conjunto.

Un acuerdo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado es una operación conjunta. Cuando el acuerdo conjunto no crea un vehículo separado, las partes no pueden tener derechos sobre los activos netos del acuerdo. La NICSP 37 define un vehículo separado como una estructura financiera identificable por separado, incluidas las entidades jurídicas separadas o las entidades reconocidas por la ley, independientemente de si esas entidades tienen personalidad jurídica.

Un acuerdo conjunto en el que los activos y pasivos relacionados con el acuerdo se mantienen en un vehículo separado puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta. En tales casos, una entidad tiene que aplicar su juicio al evaluar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto.

Una entidad determina el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada considerando sus derechos y obligaciones derivados del acuerdo. Una entidad evalúa sus derechos y obligaciones considerando:

- La estructura y la forma jurídica del acuerdo;
- Los términos acordados por las partes o establecidos por la autoridad legislativa o ejecutiva; y
- Cuando sea pertinente, otros hechos y circunstancias.

A veces, las partes están vinculadas por un acuerdo marco que establece las condiciones generales para la realización de una o más actividades. El acuerdo marco podría establecer que las partes establezcan diferentes acuerdos conjuntos para hacer frente a actividades específicas que formen parte del acuerdo. Aunque estos acuerdos conjuntos estén relacionados con el mismo acuerdo marco, su tipo podría ser diferente si los derechos y obligaciones de las partes difieren al emprender las diferentes actividades tratadas en el acuerdo marco. En consecuencia, las operaciones conjuntas y los negocios conjuntos pueden coexistir cuando las partes emprenden diferentes actividades que forman parte del mismo acuerdo marco.

Si los hechos y las circunstancias cambian, una entidad volverá a evaluar si ha cambiado el tipo de acuerdo conjunto en el que participa.

Contabilización de las operaciones conjuntas

Un operador conjunto reconoce, en relación con su interés en una operación conjunta:

- a) Sus activos, incluida su participación en los activos mantenidos conjuntamente;
- b) Sus pasivos, incluida su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;
- c) Sus ingresos por la venta de su parte de la producción derivada de la operación conjunta;
- d) Su participación en los ingresos procedentes de la venta de la producción por la operación conjunta; y
- e) Sus gastos, incluida su parte de los gastos incurridos conjuntamente.

Un operador conjunto contabiliza los activos, pasivos, ingresos y gastos relacionados con sus intereses en una operación conjunta de conformidad con la NICSP aplicable a los activos, pasivos, ingresos y gastos particulares. Así, por ejemplo, los bienes inmuebles y el equipo utilizados en la operación conjunta se contabilizan de conformidad con la NICSP 17, Propiedad, Planta y Equipo. Otros módulos discuten los tratamientos contables para diferentes activos, pasivos, ingresos y gastos.

La NICSP 37 especifica la contabilidad de transacciones tales como la venta, contribución o compra de activos entre una entidad y una operación conjunta en la que es un operador conjunto:

Ventas o contribuciones de activos a una operación conjunta

Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, como una venta o contribución de activos, está llevando a cabo la transacción con las otras partes de la operación conjunta. Como tal, el operador conjunto reconoce las ganancias y pérdidas resultantes de dicha transacción solo en la medida de los intereses de las otras partes en la operación conjunta.

Cuando dichas operaciones aporten pruebas de una reducción del valor neto realizable de los activos que vayan a venderse o contribuirse a la operación conjunta, o de una pérdida por deterioro de dichos activos, dichas pérdidas serán plenamente reconocidas por el operador conjunto.

Compras de activos de una operación conjunta

Cuando una entidad celebre una transacción con una operación conjunta en la que sea un operador conjunto, como una compra de activos, no reconocerá su parte de las ganancias y pérdidas hasta que revenda esos activos a un tercero.

Cuando dichas operaciones aporten pruebas de una reducción del valor neto realizable de los activos que vayan a adquirirse o de una pérdida por deterioro de dichos activos, el operador conjunto reconocerá su parte de dichas pérdidas.

Parte en una operación conjunta que no es un operador conjunto

Una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene el control conjunto de, también tiene su interés en el acuerdo como se describe anteriormente si esa parte tiene derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos, relacionados con la operación conjunta. Si una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene el control conjunto de, no tiene derechos sobre los activos, y obligaciones sobre los pasivos, en relación con esa operación conjunta, contabiliza su interés en la operación conjunta de conformidad con las NICSP aplicables a ese interés.

Estados financieros separados (NICSP 34)

- No es requerido por las NICSP (elección o reglamento)
 - Excepto cuando esté exento de consolidación o aplicación del método de participación
- Las entidades controladas, las empresas conjuntas y las asociadas se contabilizan:
 - Al costo
 - De conformidad con las NICSP 29/41
 - Uso del método de la participación
- Dividendos y distribuciones similares:
 - Resultado (Superávit o deficit); o
 - Se reduce el importe en libros de la inversión (método de participación)

Una entidad a la que la NICSP 35 requiera preparar estados financieros consolidados también podrá optar (o estar obligada por la regulación) a preparar estados financieros separados de conformidad con la NICSP 34. Estados financieros consolidados que reportan la situación financiera y el rendimiento de la entidad económica en su conjunto. Los estados financieros separados informan la situación financiera y el rendimiento de la entidad individual que prepara esos estados financieros separados.

Los estados financieros separados son los presentados por una entidad, en los que la entidad elige (sujeto a los requisitos de la NICSP 34) contabilizar sus inversiones en entidades controladas, empresas conjuntas y asociados, ya sea:

- Al costo;
- De conformidad con la NICSP 29 (o la NICSP 41 si la entidad ha adoptado esa Norma); o
- Utilizando el método de participación descrito en la NICSP 36.

Los estados financieros separados son los que se presentan además de

- Estados financieros consolidados; o
- Los estados financieros de un inversionista que no tiene entidades controladas pero que tiene inversiones en asociadas o negocios conjuntos en las que la NICSP 36 exige que las inversiones en asociadas o negocios conjuntos se contabilicen utilizando el método de participación.

La NICSP 34 prescribe los requerimientos de contabilidad y revelación para las inversiones en entidades controladas, empresas conjuntas y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados. La NICSP 34 no exige que una entidad prepare estados financieros separados. Sin embargo, cuando una entidad opta por preparar estados financieros separados (o está obligada a hacerlo por regulación), debe cumplir los requerimientos de la NICSP 34.

Los estados financieros de una entidad que no tiene una entidad controlada, asociada o participación en un negocio conjunto no son estados financieros separados. Una entidad que esté exenta de preparar estados financieros consolidados o de aplicar el método de participación puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros. Cuando una entidad se aprovecha de las exenciones y presenta estados financieros separados como sus únicos estados financieros, revela ese hecho, junto con los detalles de la entidad que ha preparado los estados financieros consolidados y los detalles de sus entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas.

Preparación de estados financieros separados

Cuando una entidad prepara estados financieros separados, contabiliza inversiones similares en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas:

- a) Al costo;
- b) De conformidad con la NICSP 29 (o la NICSP 41 si la entidad ha adoptado esa Norma); o
- c) Utilizando el método de participación descrito en la NICSP 36.

Si una entidad controladora es una entidad de inversión (o es la entidad controladora de una entidad de inversión) que está obligada a medir su inversión en una entidad controlada a valor razonable con cambios en los resultados, también contabiliza esa inversión de la misma manera en sus estados financieros separados.

Los dividendos o distribuciones similares de una entidad controlada, un negocio conjunto o una asociada se reconocen en los estados financieros separados de una entidad cuando se establece el derecho de la entidad a recibir el dividendo o una distribución similar. El dividendo o distribución similar se reconoce en superávit o déficit, a menos que la entidad opte por utilizar el método de participación. Cuando una entidad utiliza el método de participación, el dividendo o distribución similar se reconoce como una reducción del importe en libros de la inversión.



Requerimientos de revelación (NICSP 38)

- Juicios y suposiciones significativos realizados
- Información sobre sus intereses en:
 - Entidades controladas
 - Acuerdos conjuntos y asociadas
 - Entidades estructuradas que no están consolidadas
 - Intereses de propiedad no cuantificables
 - Control de las participaciones adquiridas con la intención de enajenar

La NICSP 38 prescribe los requerimientos para revelar información sobre los intereses de otras entidades. Su objetivo es requerir a una entidad que revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:

- a) La naturaleza y los riesgos asociados con sus intereses en entidades controladas, entidades controladas no consolidadas, acuerdos conjuntos y asociadas, y entidades estructuradas que no están consolidadas; y
- b) Los efectos de esos intereses en su situación financiera, su rendimiento financiero y sus flujos de efectivo.

Para cumplir con este objetivo, una entidad revela:

- a) Los juicios y supuestos significativos que ha hecho para determinar:
 - (i) La naturaleza de su interés en otra entidad o acuerdo;
 - (ii) El tipo de acuerdo conjunto en el que tiene interés; y
 - (iii) Que cumple con la definición de entidad de inversión, en su caso; e
- b) Información sobre su interés en:
 - (i) Entidades controladas;
 - (ii) Acuerdos conjuntos y asociadas;
 - (iii) Entidades estructuradas que no están consolidadas;
 - (iv) Intereses de propiedad no cuantificables; y
 - (v) Control de las participaciones adquiridas con la intención de enajenación.

Una entidad de inversión revela información sobre sus entidades controladas no consolidadas.

La NICSP 38 establece los requerimientos detallados de revelación para cada tipo de interés en otra entidad. El objetivo de estas revelaciones es proporcionar información que permita a los usuarios de los estados financieros de la entidad evaluar:

- La naturaleza, el alcance y los efectos financieros de los intereses de la entidad en otras entidades;
- La naturaleza y los cambios en los riesgos asociados con los intereses de la entidad en otras entidades; y
- Para los estados financieros consolidados, el interés que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo de la entidad económica.



Disposiciones transitorias para los que adoptan por primera vez las NICSP de devengo

En la NICSP 33 se establecen disposiciones transitorias para los que adoptan por primera vez las NICSP de devengo, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) sobre la base del devengo*. Para obtener más detalles, consulte el módulo sobre la adopción por primera vez de la NICSP de devengo.

Preguntas y discusión

Visite la página web del IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Preguntas de revisión

Pregunta 1

Una entidad del sector público que prepara estados financieros que (a) tiene entidades controladas o (b) no tiene entidades controladas sigue los requerimientos establecidos en la NICSP 35, Estados Financieros Consolidados.

- a) Verdadero o falso. ¿Por qué?
- b) Verdadero o falso. ¿Por qué?

Pregunta 2

Los estados financieros separados de los departamentos, fondos, agencias y empresas gubernamentales son adecuados para proporcionar a los usuarios la información que necesitan para evaluar la rendición de cuentas por la gestión de los recursos financieros y las actividades que controla el gobierno.

- ¿Verdadero o falso?

Pregunta 3

Con base en la información que se presenta a continuación, ¿el gobierno controla la autoridad de transporte?

Escenario:

Un gobierno ha establecido una autoridad de transporte. La autoridad de transporte ha asumido muchas responsabilidades que anteriormente tenía el gobierno. La autoridad es responsable de la red de transporte regional en las áreas metropolitanas y regionales de la jurisdicción, incluido el transporte público y las principales carreteras y puentes. La autoridad recibe aproximadamente 2/3 de sus fondos para operaciones de una parte de los impuestos al combustible del gobierno y los ingresos fiscales generales. El resto de los ingresos por operaciones provienen de fuentes no gubernamentales como tarifas, publicidad y desarrollo inmobiliario. El gobierno contribuye a proyectos de tránsito rápido. La autoridad ha recaudado capital a través de préstamos significativos que están garantizados por el gobierno.

La autoridad puede operar de manera autónoma; sin embargo, el mandato de la autoridad está establecido por la legislación y el gobierno establece la visión del transporte regional. El gobierno tiene el poder de nombrar y remover a la mayoría de los miembros de la junta directiva de la autoridad de transporte. El gobierno nunca ha ejercido este poder.

La junta directiva de la autoridad es responsable de contratar, compensar y monitorear el desempeño de la administración y de supervisar la planificación estratégica, las finanzas, los principales proyectos de capital y las operaciones de la autoridad. El gobierno tiene el poder de vetar los presupuestos operativos y de capital, incluidas las tarifas y los planes de financiamiento de capital.

Pregunta 4

Los estados financieros consolidados combinan los activos, pasivos, activos netos / patrimonio, ingresos y gastos de la entidad controladora y sus entidades controladas al agregar elementos como activos, pasivos, activos netos / patrimonio, ingresos y gastos.

¿Verdadero o falso?

Pregunta 5

Sobre la base de la información que se presenta a continuación, prepare el estado de rendimiento financiero consolidado y el estado de situación financiera consolidado del gobierno.

Escenario:

El Gobierno controla tres entidades, las entidades A, B y C. Las entidades A y B han sido creadas por ley para proporcionar servicios gubernamentales. El Gobierno proporciona financiación mediante asignaciones presupuestarias anuales aprobadas por la legislatura. El gobierno no reporta una inversión en estas entidades en sus estados financieros separados. La Entidad C es una empresa pública sin capital social.

Al comienzo del período que abarca el informe, el Gobierno entró en un negocio conjunto con otro Gobierno y creó la Entidad D. El Gobierno tiene una participación del 50 por ciento en la Entidad D.

Aparte de la financiación proporcionada a las entidades A y B mediante asignaciones presupuestarias, no hubo otras transacciones interinstitucionales. El Gobierno aportó 116.100 UM mediante asignaciones presupuestarias, que comprendían 91.100 UM a la entidad A y 25.000 UM a la entidad B. La Entidad C o la Entidad D no pagaron (ni declararon) dividendos ni distribuciones similares durante el período sobre el que se informa.

Al final del período sobre el que se informa, el Gobierno tenía cuentas por pagar pendientes (9.110 UM a la entidad A, 2.500 UM a la entidad B).

El Gobierno y las Entidades A, B, C y D utilizan las mismas políticas contables. El Gobierno contabiliza sus inversiones en las entidades C y D al costo en sus estados financieros separados. No hay intereses minoritarios en la Entidad C.

Los estados financieros separados de cada entidad se muestran a continuación:

Estados de rendimiento financiero:

	Gobierno	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Entidad D
Ingresos					
Ingresos tributarios	15,123,780				
Asignaciones presupuestarias		91,100	25,000		
Ingresos sin contraprestación	15,123,780	91,100	25,000	0	0
Ventas				152,050	278,980
Ingresos con contraprestación	0	0	0	152,050	278,980
Ingresos totales	15,123,780	91,100	25,000	152,050	278,980
Gastos					
Empleados	12,153,690	72,960	17,320	106,430	197,880
Depreciación y amortización	153,200	370	290	18,540	15,650
Servicios básicos	806,790	5,080	1,140	11,210	26,240
Gastos generales	1,250,320	11,720	5,080	9,780	29,870
Asignaciones presupuestarias	116,100				
Costos financieros	637,610	600	750	5,740	7,570
Gastos totales	15,117,710	90,730	24,580	151,700	277,210
Superávit del período	6,070	370	420	350	1,770

Estado de situación financiera:

	Gobierno	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Entidad D
Activos					
Efectivo y equivalentes de efectivo	2,510	170	1,650	890	350
Cuentas por cobrar: Gobierno		9,110	2,500		
Cuentas por cobrar: Impuestos	1,250,220				
Cuentas por cobrar: otros				4,280	4,980
Inventarios	3,560	80	10	2,510	610
Activos corrientes	1,256,290	9,360	4,160	7,680	5,940
Propiedad, planta y equipo	4,607,940	8,070	9,110	520,750	297,050
Activos intangibles		15,880	5,120		2,770
Inversión: Entidad C	75,000				
Inversión: Entidad D	35,000				
Activos no corrientes	4,717,940	23,950	14,230	520,750	299,820
Activos totales	5,974,230	33,310	18,390	528,430	305,760
Pasivos					
Cuentas por pagar: Entidad A	9,110				
Cuentas por pagar: Entidad B	2,500				
Cuentas por pagar: otros	215,380	940	520	2,090	
Provisiones	18,500	150	70	6,500	1,120
Empréstitos corrientes	2,514,660	2,070	5,460	80,990	75,930
Pasivo corriente	2,760,150	3,160	6,050	89,580	77,050
Obligaciones de beneficios a los empleados	785,000	19,450	2,500	45,220	39,540
Préstamos	9,467,000	10,310	8,900	100,000	117,400
Pasivos no corrientes	10,252,000	29,760	11,400	145,220	156,940
Pasivos totales	13,012,150	32,920	17,450	234,800	233,990
Activos Netos (Pasivos)	(7,037,920)	390	940	293,630	71,770
Activos netos/Patrimonio neto					
Contribuciones de los propietarios				75,000	70,000
Superávit acumulado (déficit)	(7,037,920)	390	940	218,630	1,770
Total Activos Netos/Patrimonio Neto	(7,037,920)	390	940	293,630	71,770

Respuestas a las preguntas de revisión

Pregunta 1

a) Verdadero

b) Falso

La NICSP 35 sólo se aplica a un gobierno u otra entidad del sector público que controla otras entidades. La NICSP 35 requiere, salvo en raras circunstancias, que esas entidades preparen y presenten estados financieros consolidados que consoliden sus entidades controladas.

Si una entidad del sector público no controla a otras entidades, entonces no aplica los requerimientos de la NICSP 35. Sigue los requerimientos de otras NICSP, según proceda, al preparar sus estados financieros sobre la base contable de devengo.

La situación más común cuando una entidad del sector público que controla otras entidades puede no necesitar preparar estados consolidados es cuando está controlada por otra entidad, como un gobierno, y esa otra entidad prepara estados financieros consolidados. Otra consideración en esa circunstancia, que aún podría significar que se requieren estados consolidados, es si hay usuarios de los estados financieros de la entidad del sector público que necesitan la información proporcionada en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, los estados financieros consolidados del gobierno proporcionan una imagen financiera general de todas sus entidades controladas (la entidad económica), pero todavía puede haber usuarios que necesiten información sobre el grupo de entidades que prestan servicios educativos y están controladas por el Ministerio de Educación, con el resultado de que el Ministerio proporcionaría estados financieros consolidados, aunque esté controlado por el gobierno.

Si la entidad no necesita preparar estados consolidados, aún puede preparar estados financieros separados en los que represente a entidades y asociadas controladas conjuntamente de conformidad con la NICSP 34, *Estados financieros separados*.

Pregunta 2

Falso

Si bien los estados financieros de los distintos departamentos, fondos, organismos y empresas preparados por sus respectivas administraciones son documentos importantes de rendición de cuentas, no proporcionan por sí solos al público y a otros usuarios una visión general comprensible de la naturaleza y el alcance completos de los recursos financieros y las actividades que controla el gobierno.

Los objetivos de los estados financieros de propósito general de un gobierno u otra entidad del sector público son proporcionar una contabilidad de la naturaleza y el alcance completos de las actividades y recursos financieros que controla la entidad que informa, incluidos los relacionados con las actividades de sus agencias y empresas controladas. Los estados financieros consolidados se preparan para una entidad económica como si fuera una sola entidad. Esto permite a los usuarios comprender las operaciones de la entidad que informa y evaluar la responsabilidad por el uso y la gestión de los recursos que se le confían. Los estados financieros consolidados también proporcionan información que es útil para la toma de decisiones.

Pregunta 3

La autoridad está controlada por el gobierno.

El gobierno tiene el poder de dirigir las actividades relevantes de la autoridad. El mandato de la autoridad está establecido por la legislación y el gobierno establece la visión del transporte regional. El gobierno tiene el poder de nombrar y remover a los miembros de la junta directiva. El hecho de que no haya optado por ejercer su poder no es pertinente para la cuestión del control. Tiene derecho a vetar los presupuestos operativos y de capital.

El gobierno tiene exposición, o derechos, a beneficios variables de su participación con la autoridad. La capacidad del gobierno para ordenar a la autoridad que coopere con él en el logro de sus objetivos de transporte le proporciona beneficios no financieros. El gobierno está expuesto a los pasivos residuales de la autoridad porque ha garantizado su importante deuda de capital. Por lo tanto, el gobierno también está expuesto, o tiene derechos, a beneficios financieros.

El gobierno tiene la capacidad de usar su poder sobre la autoridad para afectar la naturaleza o el monto de los beneficios de su participación con la autoridad. Al establecer la visión del transporte regional, el gobierno puede influir en los servicios prestados por la autoridad. El gobierno también puede influir en la naturaleza o el monto de los beneficios financieros que recibe a través de su poder para vetar los presupuestos operativos y de capital, incluidas las tarifas y los planes de financiamiento de capital.

Por lo tanto, el gobierno tiene poder sobre la autoridad; exposición, o derechos, a beneficios variables de su participación ante la autoridad; y la capacidad de utilizar su poder sobre la autoridad para afectar la naturaleza o el monto de los beneficios de su participación en la autoridad. Por lo tanto, controla a la autoridad de conformidad con la NICSP 35.

Pregunta 4

En parte cierto.

El objetivo de los estados financieros consolidados es presentar información financiera sobre el grupo de entidades controladas y la entidad controladora, es decir, la "entidad económica" como si fuera una sola entidad. Para ello, los activos, pasivos, ingresos y gastos se agregan línea por línea. Pero además de esto, las transacciones dentro del grupo deben eliminarse, de modo que solo se incluyan los efectos de las transacciones de la entidad económica con organizaciones e individuos externos a esa entidad. Con el fin de eliminar el impacto de las transacciones dentro del grupo, se realizan los siguientes ajustes:

- a) Se eliminan los importes en libros de la inversión de la entidad controladora en cada entidad controlada y la parte de la entidad controladora de los activos netos/patrimonio de cada entidad controlada.
- b) Los saldos y transacciones entre entidades dentro de la entidad económica se eliminan en su totalidad.
Además de los ajustes de las letras a) y b), también es necesario:
- c) Conformer las políticas contables de las entidades controladas a las de la entidad controladora.
- d) Identificar por separado (cuando proceda) las participaciones minoritarias en el superávit o déficit para el período sobre el que se informa y los activos netos/patrimonio de las entidades controladas consolidadas.
- e) Si los estados financieros de una entidad controlada se preparan para una fecha de presentación de informes diferente, realice ajustes para tener en cuenta los efectos de transacciones o eventos significativos que ocurran entre esa fecha y la fecha de presentación de informes de la entidad controladora.

Pregunta 5

En las tablas siguientes se muestra un ejemplo trabajado, utilizando tres pasos. Estos pasos no tienen que seguirse en este orden.

Paso 1: Combinar los totales para el Gobierno y las entidades controladas

En esta etapa, no se realizan ajustes para eliminar las transacciones recíprocas de las entidades.

Estado de rendimiento financiero:

	Gobierno	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Total
Ingresos					
Ingresos tributarios	15,123,780				15,123,780
Transferencias		91,100	25,000		116,100
Ingresos sin contraprestación	15,123,780	91,100	25,000	0	15,239,880
Ventas				152,050	152,050
Ingresos con contraprestación	0	0	0	152,050	152,050
Ingresos totales	15,123,780	91,100	25,000	152,050	15,391,930
Gastos					
Empleados	12,153,690	72,960	17,320	106,430	12,350,400
Depreciación y amortización	153,200	370	290	18,540	172,400
Servicios básicos	806,790	5,080	1,140	11,210	824,220
Gastos generales	1,250,320	11,720	5,080	9,780	1,276,900
Transferencias	116,100				116,100
Costos financieros	637,610	600	750	5,740	644,700
Gastos totales	15,117,710	90,730	24,580	151,700	15,384,720
Ahorro del periodo	6,070	370	420	350	7,210

Estado de situación financiera:

	Gobierno	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Total
Activo					
Efectivo y equivalentes de efectivo	2,510	170	1,650	890	5,220
Cuentas por cobrar: Gobierno		9,110	2,500		11,610
Cuentas por cobrar: impuesto	1,250,220				1,250,220
Cuentas por cobrar: otros				4,280	4,280
Inventarios	3,560	80	10	2,510	6,160
Activos corrientes	1,256,290	9,360	4,160	7,680	1,277,490
Propiedad, planta y equipo	4,607,940	8,070	9,110	520,750	5,145,870
Activos intangibles		15,880	5,120		21,000
Inversión: Entidad C	75,000				75,000
Inversión: Entidad D	35,000				35,000
Activos no corrientes	4,717,940	23,950	14,230	520,750	5,276,870
Activos totales	5,974,230	33,310	18,390	528,430	6,554,360
Pasivo					
Cuentas por pagar: Entidad A	9,110				9,110
Cuentas por pagar: Entidad B	2,500				2,500
Cuentas por pagar: otros	215,380	940	520	2,090	218,930
Provisiones	18,500	150	70	6,500	25,220
Empréstitos corrientes	2,514,660	2,070	5,460	80,990	2,603,180
Pasivo corriente	2,760,150	3,160	6,050	89,580	2,858,940
Obligaciones de beneficios a los empleados	785,000	19,450	2,500	45,220	852,170
Préstamo	9,467,000	10,310	8,900	100,000	9,586,210
Pasivos no corrientes	10,252,000	29,760	11,400	145,220	10,438,380
Pasivos totales	13,012,150	32,920	17,450	234,800	13,297,320
Activos Netos	(7,037,920)	390	940	293,630	(6,742,960)
Activos netos/Patrimonio					
Contribuciones de los propietarios				75,000	75,000
Superávit acumulado (déficit)	(7,037,920)	390	940	218,630	(6,817,960)
Total Activos Netos/Patrimonio	(7,037,920)	390	940	293,630	(6,742,960)

Paso 2: Eliminar las transacciones y saldos recíprocos de la entidad

Se eliminan las siguientes transacciones y saldos recíprocos de entidades:

- Asignaciones presupuestarias entre el Gobierno y las Entidades A y B
- Cuentas por pagar/cuentas por cobrar pendientes de pago en relación con las asignaciones presupuestarias
- Inversión gubernamental en la Entidad C

Ajustes al estado de rendimiento financiero:

	Total anterior	Transferencias	CxC y CxP	Inversión	Total ajustado
Ingresos					
Ingresos tributarios	15,123,780				15,123,780
Transferencias	116,100	(116,100)			0
Ingresos sin contraprestación	15,239,880	(116,100)	0	0	15,123,780
Ventas	152,050				152,050
Ingresos con contraprestación	152,050	0	0	0	152,050
Ingresos totales	15,391,930	(116,100)	0	0	15,275,830
Gastos					
Empleados	12,350,400				12,350,400
Depreciación y amortización	172,400				172,400
Servicios básicos	824,220				824,220
Gastos generales	1,276,900				1,276,900
Transferencias	116,100	(116,100)			0
Costos financieros	644,700				644,700
Gastos totales	15,384,720	(116,100)	0	0	15,268,620
Ahorro del período	7,210	0	0	0	7,210

Ajustes del estado de situación financiera:

	Total anterior	Transferencias	CxC & CxP	Inversión	Total ajustado
Activo					
Efectivo y equivalentes de efectivo	5,220				5,220
Cuentas por cobrar:					
Gobierno	11,610		(11,610)		0
Cuentas por cobrar:					
impuesto	1,250,220				1,250,220
Cuentas por cobrar: otros	4,280				4,280
Inventarios	6,160				6,160
Activo corriente	1,277,490	0	(11,610)	0	1,265,880
Propiedad, planta y equipo	5,145,870				5,145,870
Activos intangibles	21,000				21,000
Inversión: Entidad C	75,000			(75,000)	0
Inversión: Entidad D	35,000				35,000
Activos no corrientes	5,276,870	0	0	(75,000)	5,201,870
Activos totales	6,554,360	0	(11,610)	(75,000)	6,467,750
Pasivo					
Cuentas por pagar: Entidad A	9,110		(9,110)		0
Cuentas por pagar: Entidad B	2,500		(2,500)		0
Cuentas por pagar: otros	218,930				218,930
Provisiones	25,220				25,220
Empréstitos corrientes	2,603,180				2,603,180
Pasivo corriente	2,858,940	0	(11,610)	0	2,847,330
Obligaciones de beneficios a los empleados	852,170				852,170
Préstamos	9,586,210				9,586,210
Pasivo no corrientes	10,438,380	0	0	0	10,438,380
Pasivos totales	13,297,320	0	(11,610)	0	13,285,710
Activos Netos/ Patrimonio	(6,742,960)	0	0	(75,000)	(6,817,960)
Activos netos/Patrimonio					
Contribuciones de los propietarios	75,000			(75,000)	0
Superávit acumulado (déficit)	(6,817,960)				(6,817,960)
Total Activos Netos/Patrimonio	(6,742,960)	0	0	(75,000)	(6,817,960)

Paso 3: Aplicar el método de participación para la Entidad D (negocio conjunto)

El Gobierno controla conjuntamente la Entidad D y tiene una participación del 50 por ciento en la entidad. El Gobierno reconoce su participación en el superávit de la Entidad D para el período en Superávit o Déficit, y aumenta el importe en libros de su inversión en la Entidad D por su participación en el superávit de la Entidad D.

Ajustes del estado de rendimiento financiero:

	Total anterior	Porcentaje de Superávit	Estado de rendimiento financiero consolidado
Ingresos			
Ingresos tributarios	15,123,780		15,123,780
Asignaciones presupuestarias	0		0
Ingresos sin contraprestación	15,123,780	0	15,123,780
Ventas	152,050		152,050
Ingresos con contraprestación	152,050	0	152,050
Ingresos totales	15,275,830	0	15,275,830
Gastos			
Empleados	12,350,400		12,350,400
Depreciación y amortización	172,400		172,400
Servicios básicos	824,220		824,220
Gastos generales	1,276,900		1,276,900
Asignaciones presupuestarias	0		0
Costos financieros	644,700		644,700
Gastos totales	15,268,620	0	15,268,620
Participación en el superávit del negocio conjunto	0	885	885
Superávit del período	7,210	885	8,095

Ajustes al estado de situación financiera:

	Total anterior	Porcentaje de superávit	Estado de situación financiera consolidado
Activo			
Efectivo y equivalentes de efectivo	5,220		5,220
Cuentas por cobrar: Gobierno	0		0
Cuentas por cobrar: impuesto	1,250,220		1,250,220
Cuentas por cobrar: otros	4,280		4,280
Inventarios	6,160		6,160
<i>Activo corriente</i>	1,265,880	0	1,265,880
Propiedad, planta y equipo	5,145,870		5,145,870
Activos intangibles	21,000		21,000
Inversión: Entidad C	0		0
Inversión: Entidad D	35,000	885	35,885
<i>Activos no corriente</i>	5,201,870	885	5,202,755
Activos totales	6,467,750	885	6,468,635
Pasivo			
Cuentas por pagar: Entidad A	0		0
Cuentas por pagar: Entidad B	0		0
Cuentas por pagar: otros	218,930		218,930
Provisiones	25,220		25,220
Empréstitos corrientes	2,603,180		2,603,180
<i>Pasivo corriente</i>	2,847,330	0	2,847,330
Obligaciones de beneficios a los empleados	852,170		852,170
Préstamo	9,586,210		9,586,210
<i>Pasivos no corrientes</i>	10,438,380	0	10,438,380
Pasivos totales	13,285,710	0	13,285,710
Activos Netos (Pasivos)	(6,817,960)	885	(6,817,075)
Activos netos/Patrimonio			
Contribuciones de los propietarios	0		0
Superávit acumulado (déficit)	(6,817,960)	885	(6,817,075)
Total Activos Netos/Patrimonio	(6,817,960)	885	(6,817,075)



Combinaciones del sector público



Objetivo de aprendizaje

- Ser capaz de identificar las combinaciones del sector público
- Ser capaz de clasificar las combinaciones del sector público como una fusión o una adquisición
- Comprender cómo contabilizar las fusiones
- Comprender cómo contabilizar las adquisiciones.



Combinaciones del sector público

- Una combinación del sector público es la agrupación de operaciones separadas en una entidad del sector público.
- Una operación es un conjunto integrado de actividades y activos y/o pasivos relacionados que puede llevarse a cabo y gestionarse con el fin de lograr los objetivos de una entidad, mediante el suministro de bienes y/o servicios.

NICSP 40, *Combinaciones del sector público*, define una combinación del sector público como "la agrupación de operaciones separadas en una entidad del sector público".

El alcance de la NICSP 40 incluye todas las transacciones u otros eventos que cumplen con la definición de una combinación del sector público: cualquier transacción u otro evento que reúna operaciones separadas en una entidad del sector público.

Una característica clave de la definición de una combinación del sector público es que agrupa las operaciones. Por lo tanto, es importante comprender qué constituye una operación.

La NICSP 40 define una operación como "un conjunto integrado de actividades y activos y/o pasivos conexos que puede llevarse a cabo y gestionarse con el fin de lograr los objetivos de una entidad, mediante el suministro de bienes y/o servicios".

Una operación consiste en entradas, y procesos que se aplican a esas entradas, que tienen la capacidad de crear salidas. Aunque las operaciones suelen tener productos, no se requieren productos para que un conjunto integrado de actividades y activos y/o pasivos conexos puedan calificarse como una operación. Los tres elementos de una operación se definen en la NICSP 40 de la siguiente manera:

- a) **Entrada:** Cualquier recurso económico que crea, o tiene la capacidad de crear, salidas cuando se le aplican uno o más procesos.
- b) **Proceso:** Cualquier sistema, estándar, protocolo, convención o regla que cuando se aplica a una entrada o entradas, crea o tiene la capacidad de crear salidas.
- c) **Salida:** El resultado de insumos y procesos aplicados a aquellos insumos que proporcionan, o tienen la capacidad de proporcionar, bienes y/o servicios.

Ejemplos de operaciones incluyen entidades, funciones de una entidad y áreas geográficas de una entidad.



Ejemplos

- Combinaciones del sector público
- Nacionalizaciones:
 - Compras
 - Embargos
 - Rescates
- Reorganizaciones de los gobiernos locales o regionales
- Transferencias de operaciones de un gobierno a otro.
- Reestructuraciones de los ministerios del gobierno central

No son combinaciones del sector público

- Transacciones que no incluyen operaciones
- Acuerdos conjuntos

Las combinaciones del sector público pueden involucrar a entidades enteras, por ejemplo, cuando una empresa es nacionalizada como resultado de un rescate. Tales combinaciones ocurrieron en algunos países después de la crisis financiera y la pandemia de COVID-19.

Las combinaciones del sector público también pueden implicar funciones de una entidad, por ejemplo, cuando una función de un ministerio gubernamental se transfiere a otro ministerio gubernamental; y zonas geográficas, por ejemplo, cuando una reorganización del gobierno local da lugar a la formación de una nueva entidad a partir de zonas transferidas de otras entidades.

Si los activos y pasivos involucrados en una transacción u otro evento no constituyen una operación, la transacción u otro evento no es una combinación del sector público. Esas transacciones u otros acontecimientos se contabilizan de conformidad con otras NICSP.

Los acuerdos conjuntos no son combinaciones del sector público porque no dan lugar a que una entidad obtenga el control de las operaciones. Las entidades tienen control conjunto, no control, sobre los acuerdos conjuntos.



Pregunta de discusión

Una entidad del sector público compra un sitio para ser utilizado para la eliminación de residuos de vertedero. La compra incluye el terreno y los edificios en el sitio. La entidad del sector público asume la obligación de restaurar el sitio al final de su vida útil. No se transfiere personal ni procesos como resultado de la compra.

¿La compra del vertedero constituye una combinación del sector público? Explique su razonamiento.

Respuesta:

La compra del vertedero no constituye una combinación del sector público.

Una combinación del sector público es la agrupación de operaciones separadas en una entidad del sector público.

Una operación es un conjunto integrado de actividades y activos y/o pasivos relacionados. En este caso, no se incluyen actividades en la compra; solo se transfieren activos y un pasivo, y por lo tanto la compra no implica una operación.

Si de ello se deduce que, dado que la compra no implica una operación, no puede ser una combinación del sector público, que es la agrupación de operaciones separadas.



Tipos de combinación del sector público

Un **fusión** da lugar a una entidad resultante y es:

- a) Una combinación del sector público en la que ninguna de las partes en la combinación obtiene el control de una o más operaciones; o
- b) Una combinación del sector público en la que una de las partes de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que hay pruebas de que la combinación tiene la esencia económica de una fusión.

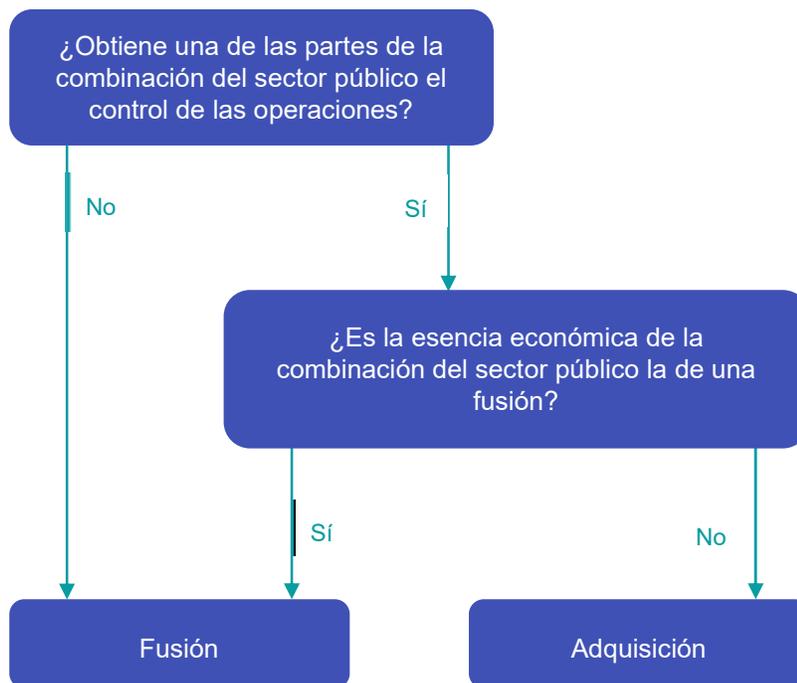
Un **adquisición** es una combinación del sector público en la que una de las partes de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y hay pruebas de que la combinación no es una fusión.

En el marco de la NICSP 40, hay dos tipos de combinación del sector público: fusiones y adquisiciones.

Debido a que los dos tipos de combinación del sector público se contabilizan utilizando métodos diferentes, es importante poder distinguir entre fusiones y adquisiciones.

La NICSP 40 proporciona orientación para distinguir entre fusiones y adquisiciones.

Clasificación de las combinaciones del sector público



El diagrama anterior resume los factores que se utilizan para determinar si una combinación del sector público debe clasificarse como una fusión o una adquisición.

El primer factor es el **control**. Si ninguna de las partes en una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, la combinación se clasificará como una fusión.

El segundo factor es el **esencia económica de la transacción**. Si una de las partes en una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, entonces la entidad que obtiene el control debe considerar la esencia económica de la combinación al clasificar la combinación como una fusión o una adquisición. Una combinación en la que una de las partes obtiene el control de una o más operaciones se clasifica como una adquisición, a menos que tenga la sustancia económica de una fusión. Determinar la sustancia económica de una combinación requiere que la entidad ejerza un juicio profesional.

La entidad gana el control

Una entidad obtiene el control de una operación si y solo si obtiene todo lo siguiente:

- Poder sobre la operación
- Exposición, o derechos, a beneficios variables de su participación en la operación
- La capacidad de utilizar su poder sobre la operación para afectar la naturaleza o el monto de los beneficios de su participación en la operación.

Los principios y orientaciones de la NICSP 35 se utilizan para determinar si una de las partes en una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación. En virtud de la NICSP 40, la prueba es si se ha obtenido el control; y el control obtenido puede estar relacionado con una operación, en lugar de limitarse a toda una entidad.

Para obtener más detalles sobre la prueba de control, véase el análisis del control en la NICSP 35 anteriormente en este módulo.

Una combinación del sector público efectuada principalmente por la transferencia de contraprestación (es decir, mediante la transferencia de efectivo u otros activos o mediante la inversión de pasivos) generalmente da como resultado que una entidad obtenga el control de una o más operaciones.

La obtención del control de las operaciones por una parte en la combinación es un elemento esencial de una adquisición, pero no es suficiente por sí sola para determinar si una combinación es una adquisición.

Cuando una de las partes en una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, la entidad que obtiene el control tiene en cuenta la esencia económica de la combinación al determinar la clasificación apropiada.

Evaluación de la esencia económica de una combinación

- Contraprestación
 - Excepto para compensar la transferencia de activos netos
 - No se paga contraprestación
 - No hay propietarios (antiguos)
- Toma de decisiones
 - Bajo control común
 - Impuesto por terceros
 - Aprobación por referendos

Los factores que se tienen en cuenta a la hora de evaluar la esencia económica de una combinación son la contraprestación (el pago de efectivo u otro activo) y la toma de decisiones.

Indicadores relativos a la contraprestación

La combinación puede ser una fusión donde:

- La contraprestación se paga por razones distintas de compensar a quienes tienen derecho a los activos netos de una operación transferida por renunciar a ese derecho;
- No se paga contraprestación a quienes tienen derecho a los activos netos de una operación transferida; o
- La contraprestación no se paga porque no hay nadie (ya sea un individuo o una entidad) con derecho a los activos netos de una entidad transferida.

Indicadores relativos al proceso de toma de decisiones

La combinación puede ser una fusión donde:

- Una combinación del sector público es impuesta por un tercero sin que ninguna de las partes de la combinación participe en el proceso de toma de decisiones;
- Una combinación del sector público está sujeta a la aprobación de los ciudadanos de cada partido a través de referendos; o
- Se produce una combinación de operaciones bajo control común.

Estos indicadores, individualmente o en combinación, generalmente proporcionarán evidencia de si la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Una combinación no necesita satisfacer ambos indicadores para ser clasificada como una fusión.

A diferencia del sector privado, las fusiones son comunes en el sector público.

Ejemplo 1

Los límites territoriales de dos municipios existentes, A y B, son rediseñados por el Parlamento a través de la legislación; ni el Parlamento ni el Gobierno Central controlan A o B. La responsabilidad de parte del antiguo territorio de cada municipio se transfiere a un nuevo municipio, C. Las operaciones con respecto a los territorios transferidos se combinan para formar C.

A y B permanecen sin cambios y conservan sus órganos de gobierno. Se elige un nuevo órgano de gobierno (no relacionado con los órganos de gobierno de A y B) para que C gestione las operaciones que se transfieren de los otros municipios.

¿Debería clasificarse esta combinación del sector público como una fusión o una adquisición?

Respuesta:

Al determinar si esto debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes en la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

C tiene un órgano de gobierno recién elegido, no relacionado con los órganos rectores de A y B. Ni A ni B tienen poder sobre el C. Tampoco tienen exposición, ni derechos, a beneficios variables de cualquier participación con C.

Ni A ni B han obtenido el control sobre C como resultado de la combinación del sector público. En consecuencia, la combinación se clasifica como una fusión.

Ejemplo 2

La operación de nutrición en la escuela primaria se transfiere del Departamento de Salud del Gobierno a su Departamento de Educación. Ambos departamentos están controlados por el Gobierno antes y después de la combinación.

Como el Gobierno controla las mismas operaciones antes y después de la combinación del sector público, el Gobierno no informa de una combinación en sus estados financieros consolidados. La combinación es reportada por el Departamento de Educación.

¿Debería clasificarse esta combinación del sector público como una fusión o una adquisición?

Respuesta:

Al determinar si esto debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera pregunta que el Departamento de Educación considera es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

En este escenario, el Departamento de Educación gana:

- a) Poder sobre la operación de Nutrición en la Escuela Primaria;
- b) Exposición, o derechos, a beneficios variables de su participación en esa operación; y
- c) La capacidad de usar su poder sobre esa operación para afectar la naturaleza o el monto de los beneficios de su participación en esa operación.

El Departamento de Educación llega a la conclusión de que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la operación de Nutrición en la Escuela Primaria. A continuación, examina si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Departamento de Educación observa que obtiene acceso a beneficios económicos o potencial de servicios que son similares a los que podrían haberse obtenido en una transacción voluntaria; esto puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición.

Al considerar los indicadores relativos a la contraprestación, el Departamento de Educación observa que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación porque la combinación tuvo lugar bajo control común, y el Gobierno, la entidad controladora, no especificó ninguna contraprestación en los términos de la combinación. En consecuencia, aunque la falta de contraprestación puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una amalgamación, esto no es en sí mismo concluyente y también deben tenerse en cuenta otros factores.

Al examinar los indicadores relativos al proceso de toma de decisiones, el Departamento de Educación observa que la combinación del sector público se lleva a cabo bajo control común. La combinación fue dirigida por el Gobierno. Esto proporciona evidencia de que la decisión final sobre si la combinación tuvo lugar, y los términos de la combinación, son determinados por el Gobierno, la entidad controladora. Esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

Tomando estos factores en conjunto, el Departamento de Educación considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al llegar a esta decisión, el hecho de que la combinación del sector público tenga lugar bajo control común se considera el factor más importante para determinar la esencia económica de la combinación.



Contabilización de las fusiones

La entidad resultante contabiliza cada fusión aplicando el **Método de contabilización de la unión de intereses modificada** de contabilidad.

La entidad resultante se define como "la entidad que es el resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión".

El **entidad resultante** contabiliza cada fusión aplicando el método de contabilización de la unión de intereses modificado.

La entidad resultante se define como "la entidad que es el resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión".

El método de contabilidad de la unión de intereses modificado es una variación del método de contabilidad de agrupación de intereses (a veces denominado "contabilidad de fusión") en el que la fusión se reconoce en la fecha en que tiene lugar.



Método de contabilización de la unión de intereses modificado

- Identificar la entidad resultante
- Determinar la fecha de la fusión
- Reconocer y medir los activos recibidos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en las operaciones combinadas; y
- Reconocer y medir los componentes de los activos netos/patrimonio y otros ajustes.

La aplicación del método de contabilización de la unión de intereses modificado requiere:

- Identificar la entidad resultante;
- Determinar la fecha de fusión;
- Reconocer y medir los activos recibidos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en las operaciones combinadas; y
- Reconocer y medir los componentes de los activos netos/patrimonio neto y otros ajustes.

La entidad resultante:

- Reconoce los activos, pasivos y cualesquiera participaciones no controladoras que se reconozcan en los estados financieros de las operaciones combinadas en la fecha de fusión; y
- Los mide por sus importes en libros en los estados financieros de las operaciones combinadas.

Los importes en libros se ajustan para ajustarse a las políticas contables de la entidad resultante (y en otras circunstancias limitadas, por ejemplo, condonación de impuestos). Un ejemplo en donde esto sería necesario es cuando se combina la operación previamente medida de terreno y edificios bajo el modelo de costos, mientras que otra operación de combinación utilizó el modelo de revaluación. Después de la fusión, la misma política contable debe ser aplicada por la entidad resultante.

El método de contabilidad de agrupación de intereses modificado reconoce la fusión en la fecha en que tiene lugar. Como consecuencia, no se requiere información comparativa.

Componentes de los activos netos/patrimonio

La entidad resultante reconoce la diferencia entre los activos y pasivos asumidos en una fusión como uno o más componentes de los activos netos/patrimonio. La NICSP 40 no especifican qué componentes del activo neto/patrimonio deben utilizarse; se trata de una cuestión que compete al juicio profesional de la entidad que informa.

Al determinar qué componentes de los activos netos/patrimonio deben presentarse, una entidad que informa tendrá en cuenta cuestiones tales como:

- Qué información será más relevante para los usuarios de los estados financieros;
- Si la entidad que informa es, en esencia, una entidad nueva; y
- Si las reservas existentes de las operaciones combinadas (por ejemplo, reservas de cobertura) son necesarias para cumplir con otras NICSP.

Información del período anterior

La NICSP 40 permiten, pero no requieren, que una entidad que informa presente información sobre el período anterior. Cuando una entidad que informa opta por presentar información del período anterior, esta información no se repite. La entidad que informa explica la base sobre la que se presenta esta información.

Contabilidad de adquisiciones

- El adquirente contabiliza cada adquisición aplicando el método de adquisición de contabilidad.
- El adquirente es la entidad que obtiene el control de una o más operaciones en una adquisición.

Método de adquisición

- Identificar al adquirente;
- Determinar la fecha de adquisición;
- Reconocer y medir los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la operación adquirida; y
- Reconocer y medir la plusvalía, una ganancia o una pérdida de una adquisición.

El método de adquisición adoptado en la NICSP 40 es el establecido en la NIIF 3, *Combinaciones de negocios*, complementado con orientaciones adicionales para las circunstancias específicas del sector público.

El adquirente reconoce, por separado de cualquier plusvalía reconocido, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la operación adquirida. Esto puede incluir elementos no reconocidos previamente por la operación adquirida.

La plusvalía se define como "un activo que representa los beneficios económicos futuros derivados de otros activos adquiridos en una adquisición que no se identifican individualmente y no se reconocen por separado".

El adquirente mide los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a su valor razonable de la fecha de adquisición.

La NICSP 40 establece excepciones limitadas a estos principios de reconocimiento y medición. Por ejemplo, contrariamente a la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, el adquirente reconoce un pasivo contingente asumido en una adquisición en la que se transfiere una contraprestación.

Plusvalía, pérdida o ganancia de una compra de ganga

La plusvalía generalmente se reconoce solo cuando se transfiere la contraprestación (o hay un intercambio de instrumentos de capital, que no es común en el sector público).

La plusvalía se mide como el exceso de:

- El agregado de:
 - La contraprestación transferida;
 - El importe de cualquier participación no controladora en la operación adquirida; y
 - En una adquisición lograda en etapas, el valor razonable de la participación accionaria previamente mantenida por el adquirente.sobre
- El neto de los importes de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

La plusvalía solo se reconoce en la medida en que la adquisición resulte en la generación de entradas de efectivo o una reducción en las salidas netas de efectivo del adquirente. Cualquier exceso adicional se reconoce como una pérdida.

En una compra de ganga, el neto de los importes de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos puede exceder cualquier contraprestación pagada. El adquirente reconoce la ganancia resultante en el resultado.



Revelaciones

- La entidad resultante revela la información que le permite a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de una fusión.
- El adquirente revela información que permite a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de una adquisición que ocurre:
 - Durante el período actual sobre el que se informa; o
 - Después del final del período sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la emisión de los estados financieros.

La NICSP 40 incluye requerimientos detallados de revelación para que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar la naturaleza y el efecto financiero de una combinación del sector público.

Los requerimientos son demasiado detallados para este módulo de formación; si se requieren más detalles, sírvase remitirse directamente a la NICSP 40.

Preguntas de revisión

Pregunta 1

El 30 de junio de 20X5 la Entidad Resultante (ER) está formada por una fusión de dos municipios, la Operación Combinada A (OCA) y la Operación Combinada B (OCB). Cuatro años antes, OCA había proporcionado a OCB un préstamo a diez años con tasa de interés fija de 250 UM. Los intereses del préstamo se pagan anualmente, y el capital se reembolsa al vencimiento.

La OCB ha experimentado recientemente dificultades financieras, y en la fecha de fusión estaba en mora en el pago de los intereses. El importe en libros del pasivo financiero (el coste amortizado del préstamo) en sus estados financieros a la fecha de fusión es de 260 UM.

Debido a los atrasos y al hecho de que OCB estaba experimentando dificultades financieras, OCA había deteriorado el préstamo. El importe en libros del activo financiero (el préstamo) en sus estados financieros en la fecha de fusión es CU200.

En la fecha de fusión, los estados de situación financiera de OCA y la OCB contenían las siguientes partidas:

	OCA	OCB
Activos financieros	4,957	2,256
Pasivos financieros	(3,085)	(1,921)
Activo neto/patrimonio	1,209	(2,883)

¿Qué importe debe indicar ER en su estado de situación financiera inicial con respecto a estas partidas?

Pregunta 2

Una agencia de defensa del gobierno adquiere una compañía de defensa por 1,800,000 UM. Los importes en libros presentados en el estado de situación financiera de la empresa en la fecha de adquisición, y el valor razonable de los elementos en esa fecha, se muestran a continuación.

	Importe en libros UM (000s)	Valor Razonable UM (000s)
Efectivo	200	200
Cuentas por cobrar	350	350
Activos financieros	1,241	1,241
Terrenos y edificios	2,994	4,019
Activos intangibles	100	100
Cuentas por pagar	(545)	(545)
Pasivos financieros	(3,962)	(3,962)
Provisiones	(35)	(35)

Además, la compañía está desarrollando nuevo software. El software se encuentra actualmente en la fase de investigación y, en consecuencia, la empresa ha reconocido como gasto todos los gastos. El importe en libros del software es cero; su valor razonable es de 140.000 UM.

¿Qué plusvalía reconoce la agencia al adquirir la empresa?

Respuestas a las preguntas de revisión

Pregunta 1

En la fecha de fusión, ER elimina el activo financiero recibido de OCA y el pasivo financiero asumido de OCB y acredita componentes de activos netos / capital con 60 UM, la diferencia entre los importes en libros del activo financiero y el pasivo financiero asociado con el préstamo.

Las sumas correspondientes a cada una de las partidas comunicadas son las siguientes:

	OCA	OCB	Ajustes	ER
Activos financieros	4,957	2,256	-200	7,013
Pasivos financieros	-3,085	-1,921	260	-4,746
Activo neto/patrimonio	-1,209	2,883	-60	1,614

Pregunta 2

La agencia reconoce los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, y los mide a su valor razonable. Esto incluye un activo intangible para el software no reconocido previamente por la empresa.

La plusvalía se define como "un activo que representa los beneficios económicos futuros derivados de otros activos adquiridos en una adquisición que no se identifican individualmente y no se reconocen por separado". La plusvalía se mide como la diferencia entre la contraprestación pagada y los activos netos reconocidos:

La agencia reconoce una plusvalía de 292,000, calculado de la siguiente manera:

	Valor razonable de los elementos reconocidos por la empresa UM (000)	Valor razonable de los elementos no reconocidos por la empresa UM (000)	Valor razonable de los elementos reconocidos por la agencia UM (000)
Efectivo	200		200
Cuentas por cobrar	350		350
Activos financieros	1,241		1,241
Terrenos y edificios	4,019		4,019
Activos intangibles	100	140	240
Pagos	(545)		(545)
Pasivos financieros	(3,962)		(3,962)
Provisiones	(35)		(35)
Activos netos			1,508
Contraprestación pagada			(1,800)
Plusvalía			292



Los Proyectos de Norma, los Documentos de Consulta y otras publicaciones de IFAC son publicados por IFAC y con derechos de autor de IFAC.

IFAC no acepta responsabilidad por la pérdida causada a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar en base al material de esta publicación, ya sea que dicha pérdida sea causada por negligencia o de otra manera.

El logotipo de IFAC, 'Federación Internacional de Contadores' e 'IFAC' son marcas registradas y marcas de servicio de IFAC en los Estados Unidos y otros países.

Copyright © 2020 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se requiere el permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otros usos similares de este documento, excepto cuando el documento se está utilizando solo para uso individual y no comercial. Póngase en contacto con permissions@ifac.org.