



Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

Distr. general
20 de agosto de 2019
Español
Original: inglés

Junta de Comercio y Desarrollo
Comisión de la Inversión, la Empresa y el Desarrollo
Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos
en Normas Internacionales de Contabilidad
y Presentación de Informes
36º período de sesiones
Ginebra, 30 de octubre a 1 de noviembre de 2019
Tema 4 del programa provisional

Examen de las últimas novedades en las normas internacionales de contabilidad y presentación de informes en los sectores público y privado

Nota de la secretaría de la UNCTAD

Resumen

Desde hace más de tres décadas los Estados Miembros de las Naciones Unidas, en el marco del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, han venido contribuyendo a los esfuerzos por promover una presentación de información empresarial de excelente calidad en todo el mundo. Las empresas que presentan informes fiables e internacionalmente comparables sobre su rendimiento financiero tienen mejores posibilidades de atraer inversiones tanto nacionales como internacionales. En este sentido, las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público desempeñan un importante papel de facilitación. En la presente nota se presenta un examen de las últimas novedades en el ámbito de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público desde la celebración del 35º período de sesiones del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes en 2018. También se analiza cómo se ve afectada la presentación de información financiera por la cuestión de la sostenibilidad y las novedades en lo referente a los informes que las empresas presentan sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible. También se abordan las principales cuestiones relativas a la consolidación de los informes financieros del sector público y la preparación del conjunto de cuentas de todo el Estado.



Índice

	<i>Página</i>
I. Introducción	3
II. Examen de las últimas novedades en relación con las Normas Internacionales de Información Financiera.....	3
III. Examen de las últimas novedades en relación con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	10
IV. Consolidación de estados financieros del sector público	13
V. Cuestiones que es preciso considerar	20

I. Introducción

1. El comercio y la inversión internacionales requieren datos comparables a nivel internacional sobre el desempeño de las empresas. A tal efecto, el Consejo Económico y Social creó, en octubre de 1982, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes. Desde entonces, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos se ha erigido en un foro abierto e inclusivo de las Naciones Unidas y ha venido contribuyendo durante más de 30 años a los esfuerzos encaminados a la armonización de la presentación de información empresarial y su comparabilidad en los Estados miembros como medio de facilitar un clima propicio para las inversiones y las empresas, el crecimiento sostenible e inclusivo y, más recientemente, la evaluación de la contribución del sector privado a la implementación de la Agenda de Desarrollo Sostenible para 2030.

2. En particular, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos ha venido prestando su asistencia a los países para crear y fortalecer su capacidad reguladora, institucional y humana a fin de habilitar a las empresas de sus respectivas jurisdicciones en la preparación de informes de excelente calidad que satisfagan las necesidades de los proveedores de capital y otros encargados de adoptar decisiones. Este objetivo, se ha conseguido gracias, entre otros factores, a la aplicación de la Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad, elaborada y puesta en marcha por la UNCTAD en 2012. La Herramienta para el Desarrollo de la Contabilidad contiene referencias a las normas, códigos y mejores prácticas internacionales en materia de presentación de información empresarial. Los principales componentes de la Herramienta son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS).

3. El Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos ha deliberado sobre cuestiones relativas a la aplicación práctica de las NIIF y las IPSAS en muchos de sus períodos de sesiones y, en su 35° período, celebrado del 24 al 26 de octubre de 2018, pidió que, en su 36° período de sesiones, la secretaría de la UNCTAD examinara las últimas novedades en el ámbito de las normas internacionales de contabilidad y presentación de información en los sectores público y privado.

4. Por consiguiente, la secretaría de la UNCTAD ha preparado el presente documento de antecedentes con miras a facilitar las deliberaciones sobre este tema. En el capítulo II se examinan las últimas novedades en las NIIF y se examinan cuestiones relacionadas con la evolución de la presentación de informes sobre sostenibilidad o sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible y su repercusión en la de presentación de información financiera. Asimismo, en el capítulo III se examinan las IPSAS y en el capítulo IV se formulan consideraciones para la consolidación de los estados financieros del sector público y la preparación del conjunto de cuentas de todo el Estado. En el capítulo V se esbozan una serie de cuestiones que tal vez deseen tratar los delegados en sus deliberaciones.

5. La presente nota se basa en la labor desarrollada en el 35° período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes¹. Sería conveniente leer la presente nota junto con el resultado de esos trabajos para disponer de una mayor información sobre la cuestión y su contexto.

II. Examen de las últimas novedades en relación con las Normas Internacionales de Información Financiera

6. En este capítulo se presenta un panorama general de las últimas novedades de las NIIF, acompañado en su parte final de un breve análisis de los vínculos entre la información financiera y la presentación de informes de sostenibilidad.

¹ TD/B/C.II/ISAR/86; UNCTAD, 2019, *International Accounting and Reporting Issues: 2018 Review* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: E.19.II.D.3, Ginebra).

A. Marco Conceptual para la Información Financiera

7. En 2018 una novedad importante, por lo que respecta al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), fue la publicación de una versión revisada del Marco Conceptual para la Información Financiera². El propósito del Marco Conceptual es triple: a) ayudar al IASB a elaborar las NIIF sobre la base de conceptos coherentes para que la información financiera resulte útil para los inversores, los prestamistas y otros acreedores; b) asistir a los preparadores a formular políticas contables congruentes cuando no es aplicable ninguna norma a una transacción o evento concretos, o cuando una norma permite otra opción de política contable; y c) ayudar a todas las partes a comprender e interpretar las NIIF. El IASB publicó la revisión del Marco Conceptual en marzo de 2018 con efecto inmediato para el IASB y el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera. En el caso de otras partes y preparadores que formulen una política contable basada en el Marco Conceptual, la versión revisada es de aplicación para los períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2020³.

1. Actualización sobre la implementación de las últimas Normas Internacionales de Información Financiera emitidas

Norma Internacional de Información Financiera 9: instrumentos financieros

8. El IASB emitió la NIIF 9, relativa a los instrumentos financieros, en julio de 2014. La norma es de aplicación desde el 1 de enero de 2018. En el caso de los instrumentos de patrimonio, distintos de los mantenidos para negociar y de la contraprestación contingente reconocida en una combinación de negocios, el IASB ha introducido una opción irrevocable al inicio según el tipo de instrumento del que se trate. Los estudios han abordado la cuestión del efecto que ha surtido la NIIF 9. Un ejemplo es la solicitud formulada por la Comisión Europea al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera para que investigue los posibles efectos de los requisitos de la NIIF 9 sobre las inversiones a largo plazo en instrumentos de capital⁴.

Normas Internacionales de Información Financiera 15: ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

9. La NIIF 15, relativa a los ingresos procedentes de contratos con clientes, aborda cómo y cuándo una empresa que presenta información con arreglo a las NIIF reconocerá los ingresos y revelará la correspondiente información. La norma constituye un modelo único de cinco pasos y basado en principios para el reconocimiento de todos los contratos con los clientes. El IASB emitió la NIIF 15 en mayo de 2014. Estas normas se aplican a los informes sobre los períodos que comiencen el 1 de enero de 2017 o en fecha posterior. En abril de 2016, el IASB publicó enmiendas aclaratorias con la misma fecha de entrada en vigor que la propia norma. El Consejo de Información Financiera del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte publicó un análisis sobre el tema para ayudar a las empresas a mejorar la calidad de la información financiera que tenían que presentar en relación con la NIIF 15 (y la NIIF 9, relativa a los instrumentos financieros). Entre algunas de las conclusiones del análisis de la NIIF 15 llevado a cabo por el Consejo de Información Financiera figura el impacto de la NIIF 15 en las políticas de contabilidad. En el informe, entre otras cosas, se destaca que eran deficientes las explicaciones que en ella figuraban en relación con el momento en que se reconocen los ingresos, en particular por el uso de un

² El Marco Conceptual es primordialmente una herramienta para ayudar al IASB a formular las NIIF sobre la base de conceptos coherentes. También es un documento útil para empresas, inversores y otras personas implicadas en la información financiera. IASB, 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, project summary. Puede consultarse en: <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>.

³ *Ibid.*

⁴ Para consultar el material de referencia y los informes pertinentes del Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, véase <https://www.efrag.org/Activities/1606201553344223/EFrag-Research-Project-Equity-Instruments---Impairment-and-Recycling> (página consultada el 16 de agosto de 2019).

lenguaje ambiguo, como, por ejemplo, en lo referente al momento en que se transfiere el control del vendedor al comprador⁵.

Norma Internacional de Información Financiera 16: arrendamientos

10. La NIIF 16, relativa a los arrendamientos, es de aplicación para los ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2019 o en fecha posterior. La adopción de la NIIF 16 comportará el reconocimiento en el balance de un número sustancialmente mayor de obligaciones en concepto de arrendamientos. Con los nuevos requisitos, el arrendatario en muchos casos reconocerá en importes iguales los activos arrendados (también llamados activos “por derecho de uso”) y los pasivos por arrendamiento en el momento del reconocimiento inicial del arrendamiento. El pasivo por arrendamiento representa el valor actual de los pagos futuros de arrendamiento aplicando un descuento calculado usando un tipo de interés adecuado. Este cálculo es similar al de los arrendamientos financieros, tal como ya se exigía anteriormente en la norma que sustituye, es decir, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17, relativa a los arrendamientos. La Fundación IFRS ha publicado material de orientación con ejemplos ilustrativos sobre la aplicación de la NIIF 16⁶. En 2019, el CFA Institute publicó un artículo científico en el que se examinan recientes casos de revelación de información sobre contratos de arrendamiento de determinadas empresas (incluidas las que aplican las NIIF o a los principios contables generalmente aceptados que se utilizan en los Estados Unidos de América) para poner de relieve en qué deben centrarse los inversores⁷. La revelación de información será fundamental para comprender los supuestos principales en los que se basa el cálculo de una obligación de arrendamiento, como la tasa de descuento empleada.

Norma Internacional de Información Financiera 13: medición del valor razonable

11. A finales de 2018, el IASB publicó la revisión posterior a su implementación de la NIIF 13, relativa a la medición del valor razonable⁸. En el informe del proyecto se llega a la conclusión de que la NIIF 13 está funcionando como se pretendía. En particular: a) la información requerida por la NIIF 13 es útil para los usuarios de los estados financieros; y b) algunas áreas de la NIIF 13 presentan problemas de implementación, principalmente en áreas que requieren del juicio profesional.

2. Normas Internacionales de Información Financiera con futura fecha de entrada en vigor y otros proyectos

Norma Internacional de Información Financiera 17: contratos de seguro

12. La NIIF 17, relativa a los contratos de seguro, es de aplicación para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2021, permitiéndose su aplicación anticipada siempre que también se apliquen la NIIF 9 y la NIIF 15.

⁵ Véase Financial Reporting Council, 2018, IFRS 15 thematic review: Review of interim disclosures in the first year of application; puede consultarse en <https://www.frc.org.uk/getattachment/1d8558b8-73bf-4a13-bec7-9c350bfcc1ba/IFRS-15-thematic-report-2-November-2018-v2.pdf>.

⁶ Véase <http://efrag-website.azurewebsites.net/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Documents%2F1605130941352768%2FIFRS%2016%20Presentation.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1> (página consultada el 10 de julio de 2019).

⁷ El informe del CFA Institute acierta al destacar la principal diferencia entre los principios contables generalmente aceptados de los Estados Unidos y la NIIF 16 en su tratamiento de la contabilidad de los arrendatarios. En el caso de los principios contables generalmente aceptados, con su actualización sobre normas de contabilidad de 2016-02, relativa a los arrendamientos (Topic 842), el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera considera que es posible tratar los arrendamientos de dos maneras diferentes: como arrendamientos financieros o como arrendamientos operativos. La NIIF 16, relativa a los arrendamientos, requiere de los arrendatarios que reconozcan todos los arrendamientos como arrendamientos financieros. Véase CFA Institute, 2019, Leases: What Investors Need to Know about the New Standard, pág. 5.

⁸ Disponible en <https://www.ifrs.org/-/media/project/pir-ifrs-13/published-documents/pir-ifrs-13-feedback-statement-dec-2018.pdf>.

13. Los contratos de seguro conjugan características de un instrumento financiero y de un contrato de servicios. Además, muchos contratos de seguros generan flujos de efectivo con una variabilidad sustancial durante un largo período. Así pues, la NIIF 17:

a) Conjuga la medición actual de los flujos de efectivo futuros con el reconocimiento de los beneficios durante el período en que se prestan los servicios contratados;

b) Presenta los resultados de los servicios de seguros, incluida la presentación de los ingresos por seguros, separadamente de los gastos o ingresos financieros por seguros;

c) Requiere que la entidad opte, en cuanto a su política de contabilidad, o bien por reconocer todos los ingresos o gastos financieros por seguros como pérdida o ganancia, o bien por reconocer parte de esos ingresos o gastos como otros ingresos generales.

14. El IASB propone actualmente una serie de modificaciones específicamente pensadas para la NIIF 17 a fin de reaccionar ante las preocupaciones y los desafíos planteados por las partes interesadas. El IASB publicó en junio de 2019, el proyecto de norma del IASB en relación con las propuestas de norma relativa a la modificación de la NIIF 17 (*Exposure Draft: Amendments to IFRS 17*)⁹. La fecha de entrada en vigor de la NIIF 17 podría aplazarse en vista de las modificaciones propuestas.

Norma Internacional de Información Financiera 3: combinaciones de negocios

15. Las principales premisas de la NIIF 3, relativa a las combinaciones de negocios, son que el adquirente mide el coste de la adquisición por el valor razonable de la contraprestación pagada; asigna ese costo a los activos y pasivos identificables adquiridos sobre la base de su valor razonable; asigna el resto del costo a la plusvalía; y reconoce inmediatamente cualquier exceso de los activos y pasivos adquiridos en relación con la contraprestación pagada (una “ganancia por compra en términos muy ventajosos”) como pérdida o ganancia. El adquirente revela información que permite a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición.

16. En este sentido, el IASB publicó el texto *Definition of a Business (Amendments to IFRS 3)* (Definición de negocios – enmiendas a la NIIF 3) con el objetivo de resolver las dificultades que surgen cuando una entidad determina si ha adquirido un negocio o un grupo de activos. Las modificaciones ya son de aplicación para las combinaciones de negocios con fecha de adquisición al comienzo o con posterioridad al primer ejercicio anual sujeto a presentación de información con inicio el 1 de enero de 2020 o a partir de esa fecha¹⁰.

Reforma del tipo de interés de referencia

17. En respuesta a las solicitudes del Grupo de los 20, los reguladores están preparándose para sustituir un tipo de interés tan utilizado como el tipo interbancario de oferta (IBOR)¹¹. Esta medida propició que en 2018 el IASB emprendiera un proyecto de investigación para examinar los posibles efectos de la reforma relativa al IBOR en la presentación de información financiera.

⁹ Disponible en <https://www.ifrs.org/-/media/project/amendments-to-ifrs-17/ed-amendments-to-ifrs-17.pdf?la=en>.

¹⁰ Los correspondientes documentos pueden consultarse en <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/> (página consultada el 10 de julio de 2019).

¹¹ Como explica Deloitte, los tipos IBOR “...son tipos de interés de referencia, como el LIBOR, el EURIBOR y el TIBOR que representan el costo de obtener financiación no avalada, en una determinada combinación de monedas y en un determinado vencimiento en un mercado interbancario concreto” (véase <https://www.iasplus.com/en/news/2019/05/ibor-reform>; página consultada el 10 de julio de 2019). En junio de 2018, el IASB decidió incluir en su intenso programa de investigación un proyecto para evaluar los efectos de la suspensión del uso de los tipos IBOR en la presentación de información financiera.

18. En mayo de 2019, el IASB publicó el proyecto de norma sobre la reforma del tipo de interés de referencia (*Exposure Draft: Interest Rate Benchmark Reform*), donde incorporaba las propuestas de enmiendas de la NIIF 9 y la NIC 39¹².

Costo del cumplimiento de un contrato

19. El proyecto de norma relativa a los contratos en relación con el costo del cumplimiento de contratos de carácter oneroso (*Exposure Draft: Onerous Contracts – Cost of Fulfilling a Contract*) publicado por el IASB (2018) propone una modificación de la NIC 37 (Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes)¹³. Las enmiendas especifican los costos en los que incurre una sociedad al determinar el costo del cumplimiento de un contrato a los efectos de evaluar si un contrato es o no oneroso. Sin embargo, no hay nuevos requisitos que obliguen a las sociedades a revelar información sobre los contratos de carácter oneroso.

Instrumentos financieros con características de patrimonio

20. En junio de 2018, el IASB publicó un documento de debate en el que contemplaba una serie de mejoras en la clasificación de los instrumentos financieros como pasivo o patrimonio¹⁴. En este documento se concreta con mayor detalle la manera en que las sociedades que recurrían a la emisión de instrumentos financieros deberían clasificarlos en sus estados financieros.

21. Según el IASB, se plantean una serie de dificultades a la hora de clasificar los instrumentos financieros que puede dar lugar en la práctica a diferencias en su contabilización, lo que, a su vez, supone una dificultad añadida para los inversores cuando lo que se pretende es evaluar y comparar la posición financiera y los resultados de una sociedad. Además, los inversores exigen una mejor información, especialmente tratándose de los instrumentos de patrimonio.

Iniciativa de revelación de información: principios de revelación

22. En marzo de 2019, la Fundación IFRS publicó un documento en el que se resumía la labor realizada por el IASB en el proyecto de investigación desarrollado en el marco de la iniciativa de revelación de información en relación con los principios de revelación¹⁵. Hasta el momento el IASB ha completado cuatro proyectos encuadrados en la Iniciativa de Revelación de Información:

a) Enmiendas a la NIC 1. En diciembre de 2014, el IASB publicó una serie de enmiendas a la NIC 1 (Presentación de estados financieros), a fin de eliminar los obstáculos a la realización de juicios. Estas modificaciones serán de aplicación para los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2016 o en fecha posterior¹⁶;

b) Enmiendas a la NIC 7. En enero de 2016, el IASB publicó enmiendas a la NIC 7 (Estado de flujos de efectivo), a fin de mejorar la revelación de las variaciones en los pasivos por las actividades de financiación. Estas modificaciones serán de aplicación para los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2017 o en fecha posterior;

c) Documento de Práctica sobre Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa. El IASB publicó en septiembre de 2017 el Documento de Práctica de las NIIF Número 2 (Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa). En la Documento de Práctica sobre la realización de juicios sobre materialidad o importancia

¹² Puede consultarse en <https://www.ifrs.org/-/media/project/ibor-reform/ed-ibor-reform-may-19.pdf>.

¹³ Puede consultarse en <https://www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-december-2018.pdf>.

¹⁴ Véase <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/financial-instruments-with-characteristics-of-equity/comment-letters-projects/dp-fice/> (consultado el 10 de julio de 2019).

¹⁵ IASB, 2018, *Disclosure Initiative: Principles of Disclosure*. Puede consultarse en <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/project-summary/di-principles-of-disclosure-project-summary.pdf?la=en> (página consultada el 10 de julio de 2019).

¹⁶ Véase <https://www.ifrs.org/projects/2014/disclosure-initiative-amendments-to-ias-1/> (consultado el 10 de julio de 2019).

relativa se recogen una serie de orientaciones no obligatorias al confeccionar estados financieros para fines generales con arreglo a las NIIF;

d) Definición de materialidad o importancia relativa (enmiendas a la NIC 1, relativa a la presentación de estados financieros, y la NIC 8, relativa a las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y los errores). El IASB publicó esas enmiendas en octubre de 2018. Las enmiendas definen la materialidad (o importancia relativa) de la manera siguiente: “La información es material o tiene importancia relativa si puede esperarse razonablemente que las omisiones, inexactitudes u opacidades influyan en las decisiones económicas tomadas por los usuarios primordiales en base a los estados financieros para fines generales que consignan información sobre una determinada sociedad sujeta a la obligación de presentar informes”¹⁷. Estas modificaciones serán de aplicación para los ejercicios anuales que comiencen el 1 de enero de 2020 o en fecha posterior. El IASB se sintió obligado a formular la enmienda al constatar que algunos preparadores de los informes tenían dificultades para emitir juicios sobre si la información era de importancia relativa e incluirla en los estados financieros.

23. En octubre de 2017, la Fundación IFRS publicó el informe *Better Communication in Financial Reporting: Making Disclosures More Meaningful* (Mejorar la comunicación en la presentación de información financiera y lograr que la revelación de información tenga mayor relevancia)¹⁸. En el informe se presentan estudios de casos para ilustrar la forma en que algunas empresas ya han mejorado la comunicación en sus estados financieros.

3. Otros proyectos

Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas

24. La NIIF para las pequeñas y medianas empresas es una norma adaptada a las pequeñas empresas. Se centra en las necesidades de información de los prestamistas, los acreedores y demás usuarios de los estados financieros de las pequeñas y medianas empresas que estén interesados fundamentalmente en la información sobre los flujos de efectivo, la liquidez y la solvencia¹⁹. La NIIF para las pymes está dirigida a las empresas no cotizadas en bolsa.

25. La NIIF para las Pequeñas y Medianas Empresas se publicó por primera vez en julio de 2009. El IASB completó su primer examen exhaustivo de la NIIF para las pymes en 2015. Desde entonces se han publicado varias NIIF, entre ellas la NIIF 9, relativa a los instrumentos financieros; la NIIF 13, relativa a la medición a valor razonable; la NIIF 15, relativa a los ingresos procedentes de contratos con clientes, y la NIIF 16, relativa a los arrendamientos. El IASB está preparando una solicitud de información con el fin de recabar opiniones sobre la necesidad o no de actualizar la NIIF para las PYMES y las enmiendas actualmente no incorporadas en esta Norma y, en caso afirmativo, la forma de hacerlo.

26. Otros dos importantes documentos de consulta que el IASB tiene previsto publicar en 2019 y 2020, respectivamente, están relacionados con los temas, por una parte, de la plusvalía y el deterioro del valor y, por otra, de las actividades con tarifas reguladas²⁰.

Presentación de información financiera y de informes de sostenibilidad

27. En los últimos tres años, el Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de la UNCTAD se ha mostrado muy activo en la promoción de una mayor armonización de los informes de

¹⁷ Véase <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-clarifies-its-definition-of-material/> (página consultada el 20 de agosto de 2019).

¹⁸ Puede consultarse en <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf>.

¹⁹ La normativa se desarrolla a lo largo de unas 250 páginas; puede consultarse en <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/> (página consultada el 10 de julio de 2019).

²⁰ Véase <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/> y <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/> (página consultada el 10 de julio de 2019).

sostenibilidad con miras, entre otras cosas, a apoyar el mecanismo de seguimiento y examen de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. En particular, el Objetivo de Desarrollo Sostenible 12 (garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles), concretamente en su meta 12.6, alienta a las empresas, en especial las grandes empresas y las empresas transnacionales, a que adopten prácticas sostenibles e incorporen información sobre la sostenibilidad en su ciclo de presentación de informes. El indicador de los Objetivos de Desarrollo Sostenible 12.6.1 exige recopilar datos sobre el número de empresas que publican informes sobre sostenibilidad. A fin de facilitar la ejecución de esas actividades, la UNCTAD ha publicado recientemente unas orientaciones sobre los indicadores básicos para la presentación de información de las sociedades mercantiles sobre su contribución al logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible²¹.

28. La Agenda 2030 y la presentación de informes sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible afectan cada vez más a la evolución de la presentación de información financiera. Por ejemplo, en abril de 2019, en la Conferencia sobre la Presentación de Información Financiera relacionada con el Clima, celebrada en Cambridge (Reino Unido), el Presidente del IASB, en una ponencia titulada “¿Qué es lo que los informes sobre sostenibilidad pueden y no pueden conseguir?”, planteó la importancia de la presentación de informes de sostenibilidad y abordó la forma en que esta se relaciona con la presentación de informes financieros²².

29. El Presidente señaló que el IASB trabajaba para mejorar la presentación de una información más amplia, siendo un ejemplo de esta labor su proyecto en materia de comentarios de la gerencia. Se está actualizando el Documento de Práctica relativo a los Comentarios de la Gerencia prestando una mayor atención a los intangibles; además establecerá una serie de requisitos para exigir a las empresas que presenten información sobre cuestiones relacionadas con la sostenibilidad, como el cambio climático, si esas cuestiones tienen un efecto relativamente importante en sus negocios²³.

30. En julio de 2017, el Equipo de Tareas sobre la Divulgación de Información Financiera relacionada con el Clima del Consejo de Estabilidad Financiera publicó un informe sobre la revelación de información sobre riesgos relacionados con el clima, en el que señalaba que se trataba de riesgos no diversificables que afectan a casi todos los sectores. En el informe también brinda un marco sobre la forma en que las sociedades mercantiles puedan realizar evaluaciones de importancia relativa a los efectos de revelar información sobre la sostenibilidad en sus informes financieros²⁴.

31. Una iniciativa afín es el Diálogo sobre Presentación de Información Corporativa²⁵ convocado por el Consejo Internacional de Informes Integrados²⁶, con el fin de promover una mayor coherencia, congruencia y comparabilidad entre los marcos, normas y requisitos

²¹ *Guidance on Core Indicators for Entity Reporting towards Implementation of the Sustainable Development Goals* (Orientación sobre los indicadores básicos para la presentación de información de las entidades sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible), UNCTAD, 2019 (Publicación de las Naciones Unidas, núm. de venta, E.19.II.D.11, Ginebra).

²² Puede consultarse en <https://www.ifrs.org/news-and-events/2019/04/speech-iasb-chair-on-sustainability-reporting/> (página consultada el 10 de julio de 2019).

²³ Por ejemplo, la Directiva 2014/95/UE de la Unión Europea establece las normas en materia de información no financiera y sobre diversidad que deben revelar las grandes empresas. La Directiva modifica la contabilidad de la Directiva 2013/34/UE sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas. Las empresas están obligadas a incluir los estados financieros en sus informes anuales a partir de 2018 (véase https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en; (página consultada el 10 de julio de 2019).

²⁴ Puede consultarse en <https://www.fsb-tcfd.org/wp-content/uploads/2017/06/FINAL-2017-TCFD-Report-11052018.pdf>.

²⁵ Véase <https://corporatereportingdialogue.com/publication/sdgs-and-the-future-of-corporate-reporting/> (página consultada el 10 de julio de 2019). Entre los participantes en el Diálogo figuran el Carbon Disclosure Project, Climate Disclosure Standards Board, iniciativa mundial de presentación de informes, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, el Consejo Internacional de Informes Integrados, la Organización Internacional de Normalización y el Sustainability Accounting Standards Board.

²⁶ Véase <https://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/> (consultado el 10 de julio de 2019).

conexos en materia de presentación de informes corporativos. En un documento publicado en marzo de 2019 en la plataforma del Diálogo sobre Presentación de Información Corporativa se aborda la cuestión de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y el futuro de la presentación de información empresarial²⁷. La presentación de informes empresariales puede ilustrar la forma en que los Objetivos de Desarrollo Sostenible son pertinentes para un determinado modelo de negocio de una empresa, ya que posibilita que tanto empresas como inversores se centren en los Objetivos de Desarrollo Sostenible que más probabilidades tienen de repercutir en los resultados financieros. En este documento también se analiza la importancia de impulsar la integración de la información financiera y no financiera. En julio de 2019, el Diálogo sobre Presentación de Información Corporativa publicó otro documento en el que se resalta la importancia de la transparencia y la rendición de cuentas en los marcos de los participantes en el Diálogo. En el informe se señala que la transparencia y la rendición de cuentas conforman una base común y brindan una imagen más amplia de los efectos, como la mejora en la adopción de decisiones por parte de los mercados de capital y otras entidades²⁸. La secretaría de la UNCTAD ha preparado una nota de antecedentes con un análisis más detallado sobre la presentación de informes empresariales sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible para el 36º período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (TD/B/C.II/ISAR/89).

III. Examen de las últimas novedades en relación con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

32. En la investigación sobre la contabilidad del sector público la adopción se ha descrito como un proceso que incorpora requisitos en materia de normas internacionales, como las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (las IPSAS) en la regulación local²⁹. Puede entrañar la coexistencia de diferentes conjuntos de normas; por ejemplo, la regulación local puede integrar los requisitos de las IPSAS. Con el tiempo, se iba a observar que en el proceso de convergencia los requisitos de contabilidad convergían hacia los mismos principios. El proceso de convergencia puede llevarse a cabo mediante una aplicación gradual por pasos de los cambios de las normas internacionales en un contexto local. Puede producirse la convergencia entre, por una parte, las IPSAS y, por otra, los requisitos en materia de presentación de informes contables y financieros dentro del sector público. La convergencia también puede tener lugar dentro de un contexto nacional entre los distintos niveles de presentación de informes (por ejemplo, la administración central y las de los municipios).

1. Examen de las últimas novedades en relación con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

33. La estrategia y el plan de trabajo del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público 2019-2023 establece las prioridades y la labor del Consejo en ese quinquenio³⁰.

²⁷ International Integrated Reporting Council, 2019, The Sustainable Development Goals and the future of corporate reporting; puede consultarse en <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2019/02/The-Sustainable-Development-Goals-and-the-future-of-corporate-reporting-1.pdf>.

²⁸ Corporate Reporting Dialogue, 2019, Understanding the value of transparency and accountability, available at <https://corporatereportingdialogue.com/wp-content/uploads/2019/07/Understanding-the-value-of-transparency-and-accountability-paper-1.pdf>.

²⁹ Véase, por ejemplo, Pacter P., 2005, "What Exactly Is Convergence?", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2: 67-83; puede consultarse en <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/2005ijaape.pdf>; Brusca I. y Martínez, J. C. 2015, "Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting", *International Review of Administrative Sciences*, 82(4):724-744.

³⁰ Para más información, véase http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-Work-Plan-Consultation-Summary2_0.pdf.

34. El Consejo de las IPSAS publicó una versión actualizada del “cuadro de indicadores” de la armonización de las IPSAS-IFRS (*IPSAS-IFRS alignment dashboard*) en junio de 2019³¹. El cuadro indica el grado de armonización entre cada una de las IPSAS y las NIIF correspondientes. El Consejo de las IPSAS actualizó el cuadro de armonización en enero de 2019 para incluir la IPSAS 42, relativa a las prestaciones sociales³².

IPSAS 41: instrumentos financieros

35. La norma 41 de las IPSAS (Instrumentos financieros) persigue mejorar la pertinencia de la información correspondiente a los activos y pasivos financieros. Sustituirá a la IPSAS 29 (Instrumentos financieros: reconocimiento y medición). La IPSAS 41 introduce los cambios siguientes:

- a) Requisitos simplificados de clasificación y valoración de los activos financieros;
- b) Un modelo con visión de futuro para determinar el deterioro del valor;
- c) Un modelo flexible de contabilidad de coberturas.

36. La norma 41 de las IPSAS entrará en vigor el 1 de enero de 2022, pero puede adoptarse antes de esa fecha. En 2019 la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos publicó un informe sobre el modelo de contabilidad de devengo en Irlanda³³, en el que se sugería la conveniencia de considerar la posibilidad de adoptar antes de esa fecha la IPSAS 41 y no aplicar las normas vigentes en virtud de las IPSAS relativas a los instrumentos financieros.

IPSAS 42: beneficios sociales

37. El Consejo de las IPSAS publicó la IPSAS 42 (beneficios sociales) y estableció que su fecha de entrada en vigor fuese el 1 de enero de 2022³⁴. Además de la publicación de la IPSAS 42, el Consejo también publicó en relación con un tema conexo el proyecto de norma núm. 67, relativo a una norma para los servicios colectivos e individuales y la asistencia de emergencia (enmiendas a la IPSAS 19) (*Exposure Draft 67: Collective and Individual Services and Emergency Relief (Amendments to IPSAS 19)*) para hacer frente a una amplia gama de importantes gastos públicos. Esto significa que la norma 42 de las IPSAS es una de varias iniciativas conexas que tratan de las obligaciones y los gastos que surjan de transacciones sin contraprestación, así como el complemento de esas operaciones, a saber, los ingresos generados por de transacciones con y sin contraprestación³⁵.

38. La norma 42 de las IPSAS establece cómo gestionar las transferencias de efectivo proporcionadas por los Estados a determinados individuos u hogares que cumplen los criterios de elegibilidad y que padecen los efectos del riesgo social y atienden las necesidades de la sociedad.

³¹ Puede consultarse en http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.5%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_June%202019.pdf.

³² Puede consultarse en http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.7%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_March%202019%20-%20revised.pdf.

³³ Organization for Economic Cooperation and Development, 2019, Financial reporting in Ireland: Draft report; puede consultarse en [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO\(2019\)2/DRAFT&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO(2019)2/DRAFT&docLanguage=En) (página consultada el 10 de julio de 2019).

³⁴ Disponible en <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-42-social-benefits>.

³⁵ El Consejo de las IPSAS publicó un documento de consulta sobre la contabilidad de los ingresos y gastos sin contraprestación en que se tratan dos posibles enfoques en relación con el reconocimiento de ingresos por transacciones que tienen obligaciones de rendimiento o estipulaciones. El documento de consulta incorpora una propuesta de armonización con la NIIF 15.

2. Examen de las últimas novedades en relación con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Proyecto de norma relativa los servicios colectivos e individuales y asistencia de emergencia

39. En el proyecto de norma 67, relativo a los servicios colectivos e individuales y la asistencia de emergencia (enmiendas a la norma 19 de las IPSAS), se tratan las transacciones de servicios colectivos e individuales y la asistencia de emergencia³⁶. El proyecto de norma 67 forma parte del proyecto más general del Consejo de las IPSAS en relación con los gastos sin contraprestación, en el que se proponen una serie de requisitos para los servicios colectivos e individuales y la asistencia de emergencia. El objetivo del proyecto del Consejo de las IPSAS relativo a los gastos sin contraprestación es elaborar una norma nueva o modificar una serie de normas para establecer los requisitos de reconocimiento y medición aplicables a los proveedores de las transacciones sin contraprestación, con excepción de las prestaciones sociales. Cabe señalar que el primer paso en la elaboración de los requisitos contables para los gastos sin contraprestación fue la publicación de un documento de consulta sobre la contabilidad de los ingresos y los gastos sin contraprestación, que se publicó en agosto de 2017.

Documento de consulta sobre la medición

40. En abril de 2019, el Consejo de las IPSAS publicó un documento de consulta sobre la medición que trata sobre la manera de determinar las bases de medición en el sector público³⁷.

41. El Consejo indicó que, tras completar el Marco Conceptual, reconoció la necesidad de una mejor adecuación de las IPSAS a los requisitos de medición y orientación con los principios que figuran en dicho marco. Por consiguiente, aduciendo la conveniencia de modificar los requisitos de medición de las IPSAS para ajustarlos mejor a los conceptos de medición del Marco Conceptual, el Consejo puso en marcha su Proyecto de Medición en 2017.

42. En el documento de consulta de 2019 se identifican las bases de medición más utilizadas para medir los activos y pasivos de las sociedades del sector público. En el documento de consulta se propone la elaboración de una norma única que aporte definiciones y orientaciones sobre las principales bases de medición, mientras que las demás normas IPSAS seguirían proporcionando orientación sobre qué base de medición concreta debe emplearse.

Normas Europeas de Contabilidad para el Sector Público

43. El párrafo 3 del artículo 16 de la Directiva 2011/85/UE, de 8 de noviembre de 2011, relativa a los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, encomendó a la Comisión Europea que, a más tardar el 31 de diciembre de 2012, evaluara la adecuación de las normas internacionales de contabilidad del sector público para los Estados miembros. Una de las principales recomendaciones del informe de la Comisión Europea sobre la cuestión es la aplicación de un conjunto único de normas de contabilidad de devengo armonizada, en consonancia con el sistema europeo de cuentas para las administraciones de todos los niveles de gobierno de toda la Unión Europea³⁸.

44. Para hacer frente a este problema, Eurostat puso en marcha una consulta pública sobre la idoneidad de las IPSAS para los Estados miembros de la Unión Europea en febrero

³⁶ IPSAS Board, 2018, Collective and individual services and emergency relief; disponible en <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-67-collective-and-individual-services-and-emergency-relief> (página consultada el 10 de julio de 2019).

³⁷ Disponible en <http://www.ifac.org/news-events/2019-04/ipsasb-seeks-comments-measurement-proposals> (página consultada el 10 de julio de 2019).

³⁸ El vigésimo Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea de 2010 es la norma en virtud de la cual se presentan las estadísticas de las finanzas públicas en el seno de la Unión Europea (véase <https://ec.europa.eu/eurostat/web/esa-2010>; página consultada el 10 de julio de 2019).

de 2012. Esta consulta sobre la idoneidad de las IPSAS y las normas armonizadas de contabilidad del sector público de la Unión Europea, basadas en el principio de devengo, se consideró un componente importante para fomentar la confianza en todo el sector público³⁹. La conclusión general de la consulta pública es que los Estados miembros de la Unión Europea⁴⁰ no creen que sea apropiado que la Unión Europea adopte las IPSAS, sino que se deberían formular unas normas europeas de contabilidad para el sector público (EPSAS). No obstante, este informe llega a la conclusión de que las IPSAS constituyen una “referencia indiscutible” para unas posibles cuentas armonizadas en la Unión Europea.

45. Si bien no se han adoptado decisiones a nivel de la Unión Europea sobre normas contables armonizadas, un marco contable para toda la Unión Europea podría aplicarse de conformidad con el siguiente calendario indicativo: a) fase 1, el aumento de la transparencia fiscal en los Estados Miembros en el corto a mediano plazo mediante la promoción de la contabilidad de devengo, por ejemplo las IPSAS, en el período comprendido entre 2016 y 2020, y paralelamente formular el marco EPSAS (es decir, la gobernanza y los principios y normas de contabilidad de las EPSAS); y b) fase 2, en la que se abordaría la comparabilidad dentro de los Estados miembros y entre ellos a medio y largo plazo, mediante la aplicación de las EPSAS de aquí a 2025.

46. Se ha elaborado un curso en línea sobre Contabilidad del Sector Público Europeo, que está disponible de forma gratuita. Los estudiantes y los profesionales pueden informarse de las tradiciones y los distintos enfoques de la contabilidad del sector público en determinados países de la Unión Europea. Además, en los módulos educativos se incluyen conferencias sobre las IPSAS⁴¹.

IV. Consolidación de estados financieros del sector público⁴²

47. En muchos casos no es una sino varias las entidades del sector público que trabajan juntas en pos de un objetivo común en el marco de una organización (una entidad económica). La consolidación es el proceso de presentación de manera consolidada de estados financieros de todas las entidades que conforman una entidad informante. Como se explica en el informe de 2017 de la Association of Chartered Certified Accountants,

³⁹ Aggestam-Pontoppidan C. y Brusca I., 2016, “The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member States: Strategies and perspectives”, *Public Money and Management*, 36(3):181–188.

⁴⁰ European Commission, 2013, Assessment of the Suitability of the IPSAS for the Member States – Public Consultation, pág. 8, disponible en <http://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/ipsas> (página consultada el 10 de julio de 2019).

⁴¹ Véase <http://offene.uni-rostock.de/online-course-european-public-sector-accounting/> (página consultada el 10 de julio de 2019).

⁴² Este capítulo se basa en la información compilada a partir de una serie de importantes informes: Eurostat, 2018, documento sobre las EPSAS relativo a la consolidación de los estados financieros; disponible en <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>; Eurostat, 2017, EPSAS issue paper on the national approaches to harmonization of chart of accounts, disponible en <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>; y Chow DSL, Pollanen R, Baskerville R, “Aggestam-Pontoppidan C and Day R, 2019, Usefulness of consolidated government accounts: A comparative study”. *Public Money and Management*, 39(3):175–185; así como dos informes de la Association of Chartered Certified Accountants publicados en 2015 y 2014, respectivamente, “Consolidated government accounts: How are they used?” disponible en https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/ea-consolidated-government-accounts-v4.pdf, y “Whole-of-government accounts: Who is using them?”, disponible en <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>.

titulado *Whole of government accounts*⁴³: *Who is using them?*⁴⁴, una de las ideas fundamentales que subyacen en la introducción de cuentas consolidadas en toda la tipología de entidades del Estado es fomentar una mayor rendición de cuentas mediante una mayor transparencia de los vínculos entre los organismos públicos y agrupando las obligaciones financieras contraídas por diversos organismos en una única entidad.

48. Como se describió en un informe publicado en 2018 por Eurostat, la información consolidada de la administración central puede proporcionar información útil sobre la ejecución de las políticas del Gobierno, mientras que la información financiera relativa a un ministerio refleja su contribución al conjunto de las políticas del gobierno central⁴⁵. La información preparada a nivel consolidado, por tanto, puede responder a las necesidades de los usuarios que son diferentes de los usuarios de la información preparada en cada una de las entidades. Las responsabilidades políticas y de gestión en los dos niveles son diferentes, por lo que los estados financieros que reflejan los efectos de las decisiones adoptadas en cada uno de esos niveles son útiles para la rendición de cuentas y la adopción de decisiones. Las principales cuestiones que parecen surgir al examinar la preparación de estados financieros consolidados pueden dividirse en las tres esferas que se enumeran a continuación⁴⁶, de las que las dos primeras tienen un carácter conceptual y resultan fundamentales para atender las necesidades de rendición de cuentas y adopción de decisiones:

- a) Determinación del nivel al que deberían prepararse estados financieros consolidados;
- b) Determinación del alcance de la consolidación;
- c) El costo y la complejidad vinculada a la preparación de estados financieros consolidados, una cuestión que es de carácter organizativo.

49. La consolidación solo tiene sentido cuando las entidades del sector público disponen de estados financieros de excelente calidad. Por consiguiente, la consolidación suele ser la última fase de la reforma de la contabilidad en el sector público.

50. A fin de llevar a cabo una consolidación de conformidad con las IPSAS, se define en el Marco Conceptual del Consejo de las IPSAS el concepto de entidad informante. Las IPSAS que figuran a continuación explican los requisitos incluidos en las diversas normas que tratan de la consolidación:

- a) Norma 35, relativa a los Estados financieros consolidados;
- b) Norma 36, relativa a las inversiones en asociadas y negocios conjuntos;
- c) Norma 37, relativa a los acuerdos conjuntos;
- d) Norma 38, relativa a la información a revelar sobre participaciones en otras entidades.

51. Con arreglo a normas como las IPSAS (así como las NIIF), la determinación de las cuentas que deben figurar en los estados financieros consolidados se basa en el concepto de control.

⁴³ El término conjunto de cuentas de todo el Estado se utiliza de manera diferente según la jurisdicción de la que se trate. En el Reino Unido, el conjunto de cuentas del Estado se refiere a la consolidación de las cuentas de todas las administraciones (es decir, nacional, regional y local). En las repúblicas federales, como Australia, los Estados siempre son soberanos y, por lo tanto, el conjunto de cuentas de todo el Estado nunca se refiere a la consolidación de las cuentas de los distintos niveles de gobierno.

⁴⁴ Véase <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>.

⁴⁵ Disponible en <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>.

⁴⁶ Compárese, por ejemplo, con Eurostat, 2018.

Determinación del alcance de la consolidación

52. Determinar qué entidades caen bajo el ámbito de aplicación de la consolidación se basa en el concepto de control. Los estados financieros consolidados deberían incluir las cuentas de la entidad controladora y de todas las entidades controladas.

53. Las definiciones que figuran a continuación son pertinentes en este contexto:

a) Control: 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 a la naturaleza y las cuantías de esos beneficios a través de su poder sobre la otra entidad;

b) Entidad controladora: es la entidad que tiene una o más entidades bajo su control;

c) Entidad controlada: una entidad, incluida una entidad no constituida en sociedad como una sociedad colectiva, que está bajo control de otra;

d) Entidad económica: grupo de entidades que comprende a una entidad controladora y una o más entidades controladas. Otros términos utilizados a veces para las entidades económicas son los de entidad administrativa, entidad que presenta información financiera, entidad consolidada o grupo.

La función del plan contable para facilitar la consolidación

54. Un plan contable armonizado también resulta útil para racionalizar y mejorar la eficacia del proceso de consolidación⁴⁷. Por ello, a veces se recomienda la armonización del plan contable para todas las entidades públicas dentro de un país cuando tienen la intención de en el futuro elaborar informes financieros consolidados. La armonización del plan contable facilita tanto la consolidación en un determinado nivel de gobierno (central, estatal y local) como la consolidación en el plano nacional. Entre los países que han adoptado un plan contable armonizado figuran, por ejemplo, Brasil, Estonia y Portugal.

55. La organización del proceso de consolidación implica el establecimiento de un plan contable y procedimientos normalizados, como la eliminación de las transacciones y los saldos entre estados. A continuación se presentan ejemplos de reformas de contabilidad de devengo, en las que la elaboración de un plan contable armonizado han sido parte integrante de los esfuerzos por facilitar estados financieros consolidados. Los ejemplos se han tomado de estudios recientes y estudios de Eurostat publicados entre 2017 y 2018⁴⁸.

Bélgica

56. Las entidades de la administración central, bajo la autoridad de los Servicios Públicos Federales, pueden optar por aplicar el plan contable armonizado para las empresas privadas de Bélgica o el plan contable armonizado para las organizaciones sin fines de lucro. El motivo es que, en el momento de la implantación progresiva del sistema de planificación de los recursos institucionales en los Servicios Públicos Federales y los Servicios de Planificación Pública, algunas entidades de la administración central distintos de estos dos servicios y los fondos de la seguridad social ya tenían instalados y en funcionamiento sus propios sistemas locales de contabilidad financiera y presentación de estadísticas. En consecuencia, se crearon interfaces con el sistema de planificación de recursos institucionales que permitieran a esas entidades de la administración central comunicar sus datos a los efectos de consolidación y presentación de estadísticas.

57. Si una entidad de la administración central decide mantener su plan contable para las empresas privadas o para las organizaciones sin fines de lucro, estas deben comunicar sus

⁴⁷ Eurostat, 2017, documento sobre la cuestión de las EPSAS relativo a los enfoques nacionales de la armonización de los planes contables; disponible en <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>.

⁴⁸ *Ibid.*; Eurostat, 2018, documento sobre la cuestión de las EPSAS relativo a la consolidación de los estados financieros; disponible en <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>.

datos por medio de una tabla de mapeo enlazada con el plan contable armonizado aplicable a las entidades del sector público.

58. En Bélgica, se ha adoptado un plan contable armonizado con miras a mejorar la comparabilidad e incrementar las posibilidades de compartir las mejores prácticas entre las entidades consolidadas. Permite mejorar además la coherencia de las prácticas contables. Asimismo, facilita el proceso de consolidación.

Brasil

59. Hasta 2014, cada ente federal del Brasil (administraciones central, estatales y municipales) tenía su propio plan contable. Esa circunstancia comportaba que el contador de los entes públicos tenían la libertad de cambiar, excluir o incluir las cuentas en dicho plan. Con el proceso de convergencia de la contabilidad pública brasileña con las normas IPSAS se estableció un nuevo plan contable, el denominado Plan Contable Aplicable al Sector Público. El uso de ciertas cuentas del nuevo plan contable está restringido cuando se trata de cuentas importantes a los efectos de consolidación⁴⁹.

Portugal

60. En 2013, el Ministerio de Hacienda de Portugal encargó a la Comisión de Normalización Contable la adopción de normas de contabilidad financiera basadas en las IPSAS para el sector público. Desde entonces, Portugal también ha adoptado plan contable armonizado en el marco de su reforma de la contabilidad de devengo.

61. Junto con el Marco Conceptual y el Plan de Contabilidad Multidimensional, las normas previstas en la normativa del país en materia de contabilidad y presupuestos y las normas de presentación de informes financieros constituyen la base para la preparación de la información financiera de las entidades del sector público, que se prevé que incluya cuatro principales estados financieros (además de notas explicativas): balance, estado de ganancias y pérdidas (por naturaleza), estado de flujos de efectivo y estado de cambios en el patrimonio neto. Las nuevas Normas de Contabilidad Pública tratan a cada entidad pública como una entidad informante; sin embargo, se prevé un régimen simplificado para las entidades más pequeñas y que presentan menos riesgos. Las Normas de Contabilidad Pública se dividen en los subsistemas de contabilidad presupuestaria, financiera y de gestión. El objetivo es aplicar plenamente el principio de devengo en la administración general, vinculándolo con el actual criterio de caja modificado utilizado en el subsistema presupuestario.

62. El plan contable armonizado se aplica a todos los niveles de gobierno (central, regional y local). Todas las entidades que figuran en el conjunto de cuentas de todo el Estado deberían utilizar el plan contable normalizado. Las entidades locales pueden adaptar su plan contable local, pero deben adecuarse al plan contable armonizado de la administración central a los efectos de consolidación.

Modalidades de consolidación

63. En esta sección se deja a un lado el análisis del papel de un sistema de plan contable armonizado en el proceso que posibilita la confección de estados financieros consolidados en el sector público, para centrarse en los procesos de preparación de esa consolidación. Los estudios han demostrado que los límites de la consolidación son diferentes según el país de que se trate en función de varios factores. A fines explicativos se utilizarán los casos, por ejemplo, de los países siguientes.

⁴⁹ Véase Jorge S., Vaz de Lima D., Pontoppidan C. y Dabbicco G., 2019, The Role of Charts of Account in Public Sector Accounting. Disponible en https://openarchive.cbs.dk/xmlui/bitstream/handle/10398/9723/Jorge_VazdeLima_AggestamPontoppidan_Dabbicco.pdf?sequence=1 (página consultada el 10 de julio de 2019).

Australia

64. En Australia, los estados financieros consolidados, incluidos los de las sociedades públicas controladas por el Estado, se publican en un plazo de cinco meses a partir del cierre del ejercicio económico.

Estonia

65. Todas las entidades del sector público utilizan un plan contable normalizado que incluye 240 cuentas diferentes para el activo, 340 para los ingresos y 450 para los gastos. El Centro de Servicios Compartidos del Estado se encarga de la gestión de los programas informáticos de consolidación, lo que permite obtener informes financieros en un plazo de tiempo muy breve. Todas las entidades del sector público deben introducir su información financiera en el sistema de consolidación en los 30 días siguientes del fin de cada mes. Trimestralmente se prepara el conjunto resumido de las cuentas de todo el Estado (con un número limitado de notas) y los estados anuales del conjunto de las cuentas de todo el Estado se preparan el 30 de abril. A continuación, estos estados son fiscalizados por la Auditoría del Estado y se presentan al Parlamento a más tardar el 30 de agosto.

66. Los estados financieros consolidados en Estonia se preparan en diferentes niveles⁵⁰:

a) A nivel de la administración central, incluido el Estado y las entidades controladas por el Estado;

b) A nivel de la administración local, que incluye todas las dependencias de los entes locales y sus entidades controladas;

c) En el ámbito de la administración general, que incluye todas las entidades pertenecientes a esta administración, salvo las sociedades públicas controladas por las administraciones central o locales;

d) En el ámbito del conjunto de las administraciones del Estado, que incluye todas las entidades pertenecientes al sector público consolidado (sector de la administración general, más las sociedades públicas controladas por las administraciones central o locales);

67. La ley contable estonia obliga a preparar un conjunto de cuentas de todo el Estado. El país ha definido el objetivo de confeccionar la contabilidad del conjunto de cuentas del Estado a fin de proporcionar: a) una sinopsis de la posición financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo; y b) la información necesaria para cumplir las obligaciones internacionales en materia de presentación de informes financieros.

68. En cada nivel de gobierno (central y local), el alcance de la consolidación afecta a todas las entidades sobre las que la entidad controladora tiene el control, de conformidad con las normas internacionales de contabilidad, como las IPSAS.

Italia

69. Un estudio académico publicado en 2019 pone el foco en la comprensión de las consolidaciones de los entes locales en Italia⁵¹. En el estudio examinó una serie de gobiernos locales que se sometieron a un período de prueba en el que implementaron de forma voluntaria estados financieros consolidados.

70. Las conclusiones del estudio ponen de manifiesto que una serie de motivos, tanto técnicos como políticos, influyeron en la decisión de los políticos locales (respaldados por los administradores) para que participen en el período de prueba; además, los resultados ponen de relieve la pertinencia de otras variables, como el tamaño del gobierno local y el nivel de la deuda.

⁵⁰ Los estados financieros consolidados pueden consultarse en estonio en <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigi-raamatupidamine> (página consultada el 10 de julio de 2019).

⁵¹ Santis S., Grossi G. y Bisogno M., 2019, "Drivers for the voluntary adoption of consolidated financial statements in local governments", en *Public Money and Management*.

71. Una importante conclusión del estudio es la función potencialmente importante de un período de prueba, que en este caso permitió a los gobiernos locales adquirir un mayor conocimiento de las normas de contabilidad y la estructura de los estados financieros consolidados y al mismo tiempo perfeccionar las capacidades profesionales, por ejemplo, de sus empleados.

72. Los resultados del estudio ponen de manifiesto la pertinencia de los motivos técnicos y políticos de los gobiernos locales que implementan con carácter voluntario los estados financieros consolidados. A fin de facilitar la aplicación de los estados financieros consolidados, en el estudio se recomienda que las administraciones centrales alienten a las administraciones locales a justificar su legitimación, esto es, a mejorar la percepción ciudadana de su desempeño. Asimismo, el Gobierno central debe prestar asistencia técnica mediante cursos de capacitación especiales o la publicación de manuales.

Reino Unido

73. El Gobierno del Reino Unido prepara el conjunto de cuentas de todo el Estado, que integra las de las administraciones central y locales y las de las sociedades públicas (incluido el banco central). A nivel de las administraciones centrales, los distintos departamentos gubernamentales preparan los estados financieros consolidados, incluidos los de sus organismos públicos, organismos autónomos y filiales. Las administraciones autónomas, es decir, Irlanda del Norte, Escocia y Gales, también preparan cuentas consolidadas a su nivel. Las entidades de la administración local preparan cuentas consolidadas para sus propios grupos (es decir, incluidas las filiales).

74. También prepara estados financieros consolidados el Servicio Nacional de Salud, los fideicomisos, las empresas de propiedad estatal y el sistema de centros educativos financiados directamente por el Ministerio de Educación (*academy schools*). El conjunto de cuentas de todo el Estado son estados financieros preparados según las NIIF (adaptadas para el sector público). Se presentan a la Cámara de los Comunes (Parlamento) después de la aprobación de la Ley de Recursos Públicos y Cuentas Públicas en 2000. Por consiguiente, el Reino Unido confecciona estados financieros consolidados para el conjunto del sector público⁵². Se publican en un plazo de 12 a 14 meses después del cierre del ejercicio económico.

Dificultades que plantea el conjunto de cuentas de todo el Estado

75. La utilidad de las cuentas consolidadas del Estado para la formulación de políticas podría mejorarse si se aprovechan los resultados de estudios más detallados. Otro país que confecciona estados financieros consolidados del sector público es Nueva Zelandia, que considera que la consolidación de las cuentas del Estado es un instrumento útil. En el Canadá, el debate de sus ventajas se centra en la mayor conciencia de los costos de funcionamiento del Estado, mientras que en Australia y Suecia esa información no se utiliza para la formulación de políticas⁵³.

76. En el documento sobre las EPSAS en relación con la cuestión de la consolidación de los estados financieros (Eurostat, 2018) se destacan tres tipos principales de cuestiones en relación con la confección de estados financieros consolidados:

- a) Determinación del nivel al que deberían prepararse estados financieros consolidados;
- b) Determinación del alcance de la consolidación;
- c) El costo y la complejidad que supone la preparación de estados financieros consolidados.

77. La entidad informante puede definirse a distintos niveles: en el nivel de la administración central, las locales, e incluso a un nivel inferior (por ejemplo, a nivel de

⁵² El Gobierno del Reino Unido ha publicado su octavo Conjunto de Cuentas de Todo el Estado; los distintos Conjuntos están disponibles en <https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2016-to-2017> (página consultada el 10 de julio de 2019).

⁵³ Chow D. y otros, 2019; Association of Chartered Certified Accountants, 2015.

departamento). Cada nivel incluye en su ámbito de aplicación las entidades (consideradas) que están encuadradas en ese nivel. Además, debería analizarse la conveniencia de preparar el conjunto de cuentas de todo el Estado, es decir, presentar las cuentas de todas las entidades del sector público de un mismo país. El nivel al que deberían prepararse estados financieros consolidados a menudo está determinado por la legislación o la regulación nacional, subnacional o local.

78. Decidir el enfoque para determinar el alcance de la consolidación es el desafío técnico-conceptual más aludido⁵⁴. El interrogante conceptual clave es determinar si las cuentas consolidadas se preparan únicamente sobre la base de la noción de control o sobre la base de la noción de control y la naturaleza de las actividades de las entidades. Los marcos internacionales de contabilidad, como los de las IPSAS y las NIIF, exigen la inclusión en el ámbito de la consolidación de todas las entidades bajo el control de una entidad controladora (incluidas las empresas públicas que realizan actividades comerciales o de mercado).

79. En el documento temático de Eurostat sobre las EPSAS en relación con la consolidación de los estados financieros⁵⁵ también se pone de relieve que, en el contexto europeo, en cuestiones como esas, en caso de asumirse el alcance de la presentación de información del Sistema Europeo de Cuentas, sería necesario determinar el tratamiento contable de las inversiones en empresas públicas (que en ese caso no se eliminarían en la consolidación). Entre los posibles tratamientos contables figuran la presentación de información sobre las inversiones mediante el método de la participación en el capital y su medición al costo o al valor razonable.

80. Pueden surgir dificultades de índole técnica o práctica en la aplicación de las normas de consolidación en el contexto de un marco internacional de contabilidad. Estas dificultades pueden aparecer en:

- La determinación del alcance de la consolidación, en particular al aplicar el juicio para determinar si existe o no control y si se pueden emplear o no, y en qué medida, umbrales de materialidad al decidir qué entidades pueden quedar fuera del alcance de la consolidación.
- El proceso de consolidación, incluida la recopilación de información de todas las entidades que caen bajo su ámbito de aplicación, las eliminaciones dentro del grupo, la armonización de las políticas contables (en particular en el caso de empresas públicas que realizan actividades comerciales).

81. Además, en el documento temático de Eurostat sobre las EPSAS se indica que los saldos y operaciones entre entidades de la misma entidad económica deben eliminarse en su totalidad, incluidos los ingresos y los gastos. Las ganancias y pérdidas internas en las operaciones dentro del sector público, que se han incluido en el activo o el pasivo (por ejemplo, existencias o activos fijos) también deberían eliminarse en su totalidad. No deben subestimarse los problemas prácticos que plantea la recopilación de información en toda una serie de entidades con distintos sistemas financieros.

Ventajas que ofrece el conjunto de cuentas de todo el Estado

82. Las principales ventajas que destacan, por ejemplo, el Gobierno del Reino Unido, entre otros, en relación con la formación y publicación de estados financieros consolidados son los siguientes:

- a) El conjunto de cuentas de todo el Estado se utiliza para apoyar la respuesta del Gobierno al examen independiente de los riesgos fiscales y la fiscalización llevada a cabo por la comisión parlamentaria competente;

⁵⁴ Véase, por ejemplo, Association of Chartered Certified Accountants, 2018, IPSAS implementation: Current status and challenges; disponible en https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf.

⁵⁵ Eurostat, 2018.

b) Las cuentas consolidadas de la administración central presentan ciertas ventajas para las comisiones parlamentarias que tienen que examinarlas y cuando se trata de obtener datos sobre las tendencias;

c) Las cuentas consolidadas de las administraciones locales son útiles para los contribuyentes locales al ofrecerles la oportunidad de poder examinarlas.

83. Los gobiernos de los Estados que figuran en el estudio que llevó a cabo Eurostat en 2018, esto es, Estonia, Eslovaquia y el Reino Unido, en relación con las prácticas de consolidación, reconocieron sus ventajas a la hora de preparar el conjunto de cuentas de todo el Estado⁵⁶.

84. Entre esas ventajas, cabe destacar las siguientes:

a) La mayor transparencia y exhaustividad en la presentación de la información sobre los activos y pasivos del sector público del país y la posibilidad de fiscalizar el balance;

b) Mejor utilización de los activos y mejor gestión de los pasivos (lo que sale a la luz se puede gestionar) y, por consiguiente, mejor disciplina financiera en todo el sector público;

c) Mejor gestión de los riesgos (debido, por ejemplo, a la presentación de información sobre el pasivo contingente);

d) Establecimiento de las bases para: i) definir indicadores clave del desempeño para una mejor gestión de las finanzas públicas, y ii) mayor profundidad de las reformas de la gestión (gestión basada en la eficacia en función de los costos y en los resultados);

e) Fuente de información útil para los informes de sostenibilidad fiscal y de estadística;

f) Mayor credibilidad ante los proveedores de fondos y otras partes interesadas.

V. Cuestiones que es preciso considerar

85. En esta nota se presentan las novedades en las NIIF y las IPSAS, así como algunas consideraciones sobre la consolidación de los estados financieros del sector público y la preparación del conjunto de cuentas de todo el Estado. Estas novedades tienen consecuencias importantes para los Estados Miembros, especialmente para aquellos que todavía no hayan implementado las NIIF o las IPSAS. Con el objeto de superar los problemas relacionados con la reforma de los sistemas nacionales de contabilidad y presentación de informes, así como para atender las necesidades de los inversores, otros proveedores de capital y los responsables de adoptar decisiones, los delegados que asistan al 36º período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes tal vez podrían abordar las cuestiones que se reseñan a continuación.

86. En cuanto a las NIIF, podrían considerarse las siguientes cuestiones:

a) ¿Cuáles son algunas de los principales conocimientos adquiridos en la aplicación de las últimas NIIF emitidas?

b) ¿Cuáles son algunas de las principales dificultades a que se enfrentan los países y las empresas a la hora de aplicar las NIIF?

c) ¿Cuáles son algunos de los mecanismos mundiales existentes para garantizar una aplicación coherente y comparable de las NIIF que han entrado en vigor en los últimos años?

d) ¿Cuáles son algunas de las principales ventajas de la aplicación de las últimas NIIF emitidas?

⁵⁶ *Ibid.*

e) Todavía hay muchos países de todo el mundo que aún no han aplicado las NIIF. ¿Cuál es la tendencia probable para los próximos años?

87. En lo que respecta a las IPSAS y la consolidación de los estados financieros del sector público y el conjunto de cuentas de todo el Estado, los delegados tal vez deseen examinar las siguientes cuestiones:

a) ¿Cuáles son algunas de las buenas prácticas en la aplicación de las IPSAS en todo el mundo?

b) ¿Qué se puede hacer para facilitar la preparación oportuna de informes financieros del sector público?

c) ¿Cómo pueden los Estados Miembros crear la necesaria capacidad humana para aplicar satisfactoriamente las IPSAS?

d) ¿Cuáles son algunas de las principales dificultades y ventajas del conjunto de cuentas de todo el Estado?
