

Documentos del IASB publicados para acompañar a la Norma Internacional de Contabilidad 24

Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

El texto normativo de la NIC 24 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia es el 1 de enero de 2011. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 24 EMITIDA EN NOVIEMBRE DE 2009

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICE

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*

OPINIONES EN CONTRARIO

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

TABLA DE CONCORDANCIAS

Aprobación por el Consejo de la NIC 24 emitida en noviembre de 2009

La Norma Internacional de Contabilidad 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* (revisada en 2009) fue aprobada para su emisión por trece de los quince miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Garnett disintió. Su opinión en contrario se expone después de los Fundamentos de las Conclusiones. La Sra. Connel se abstuvo de votar por su reciente nombramiento al Consejo.

Sir David Tweedie

Presidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

James J Leisenring

Patricia McConnell

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIC 24, pero no forman parte de la misma.

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para alcanzar sus conclusiones en la revisión de la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, en 2003 y en 2009. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.
- FC2 En julio de 2001 el Consejo anunció que, como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos emprendería un proyecto para mejorar algunas Normas, incluyendo a la NIC 24. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las normas por parte de reguladores de los mercados de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto de Mejoras consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos dentro de las Normas existentes, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras. En mayo de 2002 el Consejo publicó sus propuestas en un proyecto de norma de *Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad* (el proyecto de norma de 2002) con fecha límite para comentarios del 16 de septiembre de 2002. El Consejo recibió más de 160 cartas de comentarios sobre el proyecto de norma. Después de revisar las respuestas, el Consejo emitió una versión revisada de la NIC 24 en diciembre de 2003.
- FC3 En febrero de 2007 el Consejo publicó un proyecto de norma *Entidades controladas por el Estado y la Definición de una Parte Relacionada* (el proyecto de norma de 2007), proponiendo:
- (a) una exención de los requerimientos de información a revelar de la NIC 24 para transacciones entre entidades que están controladas, controladas de forma conjunta o influidas de forma significativa por el estado (“entidades de control estatal”¹); y
 - (b) las modificaciones a la definición de una parte relacionada.
- FC4 El Consejo recibió 72 cartas de comentarios sobre el Proyecto de Norma 2007. Después de considerar esos comentarios, en diciembre de 2008 el Consejo publicó las propuestas revisadas en un proyecto de norma *Relaciones con el Estado* (proyecto de norma de 2008). El proyecto de norma de 2008:
- (a) presentó propuestas revisadas para las entidades controladas por el estado; y
 - (b) propuso una modificación adicional a la definición de una parte relacionada.

¹ Al finalizar la versión revisada de la NIC 24 en 2009, el Consejo sustituyó el término “estado” por “gobierno”.

- FC5 El Consejo recibió 72 cartas de comentarios sobre el Proyecto de Norma 2008. Después de revisar las respuestas, el Consejo emitió una versión revisada de la NIC 24 en noviembre de 2009.
- FC6 Debido a que la intención del Consejo no era reconsiderar el enfoque fundamental sobre la información a revelar de partes relacionadas establecido por la NIC 24, estos Fundamentos de las Conclusiones abordan solo los requerimientos siguientes de la NIC 24:
- (a) remuneración de la gerencia (párrafos FC7 a FC10);
 - (b) información a revelar sobre partes relacionadas en los estados financieros separados (párrafos FC11 a FC17);
 - (c) definición de una parte relacionada (párrafos FC18 a FC32);
 - (d) entidades relacionadas del gobierno (párrafos FC33 a FC48); y
 - (e) otros cambios menores realizados en 2009 (párrafo FC49).

Remuneración de la gerencia

- FC7 La versión de la NIC 24 emitida por el Consejo predecesor en 1984 no tenía exenciones de información a revelar sobre remuneraciones del personal clave de la gerencia. Al desarrollar el proyecto de norma de 2002, el Consejo propuso que no debía requerirse revelar la remuneración de la gerencia, gastos y partidas similares pagadas en el curso ordinario del negocio porque:
- (a) en algunas jurisdicciones los procesos de aprobación de la remuneración del personal clave de la gerencia eliminarían la razón para revelar información sobre partes relacionadas;
 - (b) en algunas jurisdicciones surgen cuestiones de privacidad donde existen mecanismos de rendición de cuentas distintos a la revelación de información en los estados financieros; y
 - (c) el requerimiento de esta información pondría el énfasis en la determinación del “personal clave de la gerencia” y su “remuneración”, lo que probablemente hubiese creado controversias. Además, la comparabilidad de esta información a revelar sería poco probable hasta que sean desarrollados requerimientos de medición para todas las formas de remuneración.
- FC8 Sin embargo, algunos de los que respondieron al proyecto de la norma de 2002 objetaron la exención propuesta, ya que estaban preocupados porque la información relativa a la remuneración de la gerencia fuera relevante para las necesidades de información de los usuarios y que una exención basada en “partidas pagadas en el curso ordinario del negocio” podría dar lugar a abusos. El establecimiento de una exención a la información a revelar bajo dicho criterio, sin una definición de los términos, podría conducir a eximir de revelar otras transacciones con la gerencia, porque todas ellas podrían estructurarse como “remuneraciones pagadas en el curso ordinario de las operaciones de una entidad”. Quienes respondieron argumentaron que dicha exención podría conducir a abusos porque podría aplicarse potencialmente a cualquier transacción con la gerencia.

- FC9 Los puntos de vista de quienes respondieron al proyecto de norma de 2002 convencieron al Consejo y éste decidió que la Norma debería requerir información a revelar sobre la remuneración del personal clave de la gerencia porque:
- (a) El principio subyacente en los requerimientos de la NIC 24 es que las transacciones con partes relacionadas deben revelarse, y el personal clave de la gerencia es parte relacionada de una entidad.
 - (b) Cuando representa un importe significativo la remuneración del personal clave de la gerencia es importante para las decisiones tomadas por los usuarios de los estados financieros. La estructura e importe de la remuneración son inductores importantes en la implementación de la estrategia del negocio.
 - (c) El beneficio de esta información para los usuarios de los estados financieros compensa con creces la potencial falta de comparabilidad que surge de la ausencia de requerimientos de reconocimiento y medición para todas las formas de remuneración.
- FC10 El Consejo considera que aunque algunas jurisdicciones tienen procesos para aprobar la remuneración del personal clave de la gerencia en un intento por asegurar un resultado igual al que tendría lugar entre partes independientes debidamente enteradas, está claro que otras jurisdicciones no. Además, aunque los procesos de aprobación para la remuneración de la gerencia puedan implicar a otras partes tales como los accionistas o inversores, el personal clave de la gerencia todavía puede tener una aportación importante. Al mismo tiempo, en el Consejo se destacó que revelar información sobre la remuneración del personal clave de la gerencia podría mejorar la transparencia y comparabilidad, y de ese modo permitir a los usuarios de los estados financieros hacer una mejor evaluación del impacto de esa remuneración en la situación financiera y resultado de la entidad. En el Consejo también se destacó que la definición de personal clave de la gerencia y las guías sobre remuneración de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* son suficientes para permitir a las entidades revelar la información relevante.

Información a revelar sobre partes relacionadas en los estados financieros separados

- FC11 La versión de la NIC 24 emitida por el Consejo predecesor en 1984 eximió de revelar información sobre transacciones entre partes relacionadas en:
- (a) los estados financieros de la controladora cuando estuvieran disponibles o fueran publicados con los estados consolidados; y
 - (b) los estados financieros de una subsidiaria totalmente participada si su controladora está registrada como sociedad y tiene personalidad jurídica en el mismo país y elabora estados financieros consolidados en ese país.
- FC12 En el proyecto de norma de 2002 el Consejo propuso continuar eximiendo a los estados financieros separados de las controladoras y a los estados financieros de las subsidiarias totalmente participadas de revelar información sobre cualesquiera partes relacionadas, en circunstancias específicas. Proponía que no se requiriera información a revelar sobre transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes en los estados financieros separados de una controladora, o en los estados

financieros de una subsidiaria totalmente participada, solo si esos estados estuvieran disponibles o fueran publicados con los estados financieros consolidados del grupo.

- FC13 El Consejo propuso mantener esta exención de manera que las entidades a las que se les requiere por ley elaborar estados financieros disponibles para el uso público de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), además de los estados financieros consolidados del grupo no fueran innecesariamente cargadas. En el Consejo se destacó que en algunas circunstancias, los usuarios pueden encontrar suficiente información para sus propósitos, en lo que respecta a una subsidiaria, en sus estados financieros o en los estados financieros consolidados del grupo. Además, los usuarios de los estados financieros de una subsidiaria frecuentemente tienen, o pueden tener, acceso a más información. En el Consejo también se destacó que los usuarios deben tener en cuenta que los importes reconocidos en los estados financieros de una subsidiaria totalmente participada pueden estar significativamente afectados por la relación de la subsidiaria con su controladora.
- FC14 Sin embargo, quienes respondieron al proyecto de norma de 2002 objetaron esta exención, sobre la base de que la información a revelar sobre transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes es información esencial para los usuarios externos que necesitan conocer el nivel de apoyo proporcionado por las partes relacionadas. También argumentaron que los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF podrían presentarse de forma independiente. Por lo tanto, los estados financieros elaborados sobre la base de esta exención propuesta no conseguirían una presentación razonable sin la información a revelar sobre partes relacionadas.
- FC15 Esos argumentos convencieron al Consejo y decidió requerir revelar la información sobre transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes en los estados financieros separados de una controladora, inversor o participe en negocios conjuntos en adición a los requerimientos de información a revelar de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*², NIC 28 *Inversiones en Asociadas*³ y NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*.⁴
- FC16 El Consejo destacó que los estados financieros de una entidad que es parte de un grupo consolidado pueden incluir los efectos de numerosas transacciones intragrupo. De hecho, potencialmente todos los ingresos de actividades ordinarias y gastos de esta entidad pueden derivarse de transacciones con partes relacionadas. El Consejo concluyó que la información a revelar requerida por la NIC 24 es esencial para comprender la situación financiera y el rendimiento financiero de esta entidad y, por lo tanto, debe requerirse para estados financieros separados presentados de acuerdo con la NIC 27.
- FC17 El Consejo también consideró que revelar información sobre estas transacciones es esencial porque los usuarios externos necesitan tener en cuenta las interrelaciones entre las partes relacionadas, incluyendo el nivel de apoyo proporcionado por las partes relacionadas, para ayudar a los usuarios externos en sus decisiones económicas.

² La NIIF 10 *Estados financieros Consolidados* emitida en mayo de 2011 eliminó las guías de consolidación de la NIC 27 y la Norma se pasó a denominar *Estados Financieros Separados*. Los requerimientos de contabilidad para los estados financieros separados no se modificaron.

³ En mayo de 2011, el Consejo modificó la NIC 28 y cambió su título a *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

⁴ La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, sustituyó la NIC 31.

Definición de una parte relacionada

- FC18 La definición de una parte relacionada en la NIC 24 se consideró ampliamente por ser demasiado compleja y difícil de aplicar en la práctica. El Consejo destacó que la definición existente de una parte relacionada tenía puntos débiles: era engorrosa e incluía varias referencias cruzadas que la hacían difícil de interpretar (y de traducir). Por ello, los proyectos de norma de 2007 y 2008 propusieron definiciones revisadas.
- FC19 Al revisar la definición, el Consejo adoptó el siguiente enfoque:
- (a) Cuando una entidad evalúa si dos partes están relacionadas, trataría la influencia significativa como equivalente a la relación que existe entre una entidad y un miembro de su personal clave de la gerencia. Sin embargo, esas relaciones no son tan cercanas como una relación de control o control conjunto.
 - (b) Si dos entidades están sujetas a control (o control conjunto) por una misma entidad o persona, las dos entidades están mutuamente relacionadas.
 - (c) Si una entidad (o persona) controla (o controla de forma conjunta) a una segunda entidad y la primera entidad (o persona) tiene una influencia significativa sobre una tercera entidad, la segunda y tercera entidades están mutuamente relacionadas.
 - (d) Por el contrario, si dos entidades están sujetas a influencia significativa por parte de una misma entidad (o persona) las dos entidades no están mutuamente relacionadas.
 - (e) Si la definición revisada trata una parte como relacionada con una segunda parte, la definición debería también tratar, por simetría, la segunda parte como relacionada con la primera.
- FC20 La nueva definición no pretendía cambiar el significado de una parte relacionada excepto en los tres aspectos detallados en los párrafos FC21 a FC26. El proyecto de norma de 2008 proponía otras modificaciones a la definición para un caso adicional que había sido inadvertidamente omitido por el proyecto de norma de 2007 y la eliminación de incongruencias adicionales (párrafos FC27 a FC29). Al finalizar las modificaciones de 2009, el Consejo también eliminó el término “poder de voto significativo” de la definición de una parte relacionada (párrafos FC30 y FC31).

Una asociada del inversor controlador de una subsidiaria

- FC21 Primero, el Consejo consideró la relación entre una asociada y una subsidiaria de un inversor que tiene influencia significativa sobre la asociada. El Consejo observó que cuando una asociada prepara estados financieros separados o individuales, su inversor es una parte relacionada. Si el inversor tiene una subsidiaria, esa subsidiaria está también relacionada con la asociada, porque la subsidiaria es parte del grupo que tiene influencia significativa sobre la asociada. Aunque la definición de la versión de 2003 de la NIC 24 incorporaba estas relaciones, el Consejo concluyó que la definición revisada debería señalar esto más claramente.
- FC22 Por el contrario, cuando una subsidiaria prepara estados financieros separados o individuales, una asociada del inversor controlador de la subsidiaria no era una parte relacionada tal como se definía en la versión de 2003 de la NIC 24. La subsidiaria no

tiene influencia significativa sobre la asociada, ni está influida de forma significativa por la asociada.

FC23 Sin embargo, el Consejo decidió que, por las mismas razones que las partes descritas en el párrafo FC21 están relacionadas, las partes descritas en el párrafo FC22 también lo están. Así, el Consejo modificó la definición de una parte relacionada para incluir la relación tratada en el párrafo FC22.

FC24 Además, el Consejo decidió que en las situaciones descritas en los párrafos FC21 y FC22, si el inversor es una persona que tiene influencia significativa sobre una entidad y el control o control conjunto sobre la otra entidad, existe suficiente influencia para garantizar concluir que las dos partes está relacionadas.

Dos asociadas de una misma persona

FC25 En segundo lugar, el Consejo consideró la relación entre las asociadas y el inversor. La NIC 24 no define las asociadas como relacionadas entre sí, si el inversor es una entidad. Esto es así porque existe influencia insuficiente a través de la inversión común en las dos asociadas. Sin embargo, el Consejo destacó una discrepancia en la que si una persona influye significativamente a una entidad y un miembro cercano de la familia de esa persona influye significativamente a otra entidad, esas entidades se tratan como partes relacionadas entre sí. El Consejo modificó la definición para excluir las entidades descritas en el último escenario, y de ese modo asegurar un tratamiento congruente de las asociadas

Inversiones de miembros del personal clave de la gerencia

FC26 En tercer lugar, la NIC 24 trata algunas entidades participadas por el personal clave de la gerencia de una entidad que informa como relacionadas con esa entidad. Sin embargo, la definición de la versión de 2003 de la NIC 24 no incluía la recíproca de esto –es decir para los estados financieros de una entidad participada, la otra entidad gestionada por el personal clave de la gerencia no era una parte relacionada. Para eliminar esta incongruencia, el Consejo modificó la definición de forma que para ambos conjuntos de estados financieros las entidades son partes relacionadas.

Control conjunto

FC27 Quienes respondieron al proyecto de norma de 2007 indicaban que se había excluido un caso de la definición reestructurada sin ser explícitamente señalada como un cambio en la NIC 24. Cuando una persona tiene control conjunto sobre una entidad que informa y un miembro cercano de la familia de esa persona tiene control conjunto o influencia significativa sobre la otra entidad, la versión de 2003 de la NIC 24 definía la otra entidad como relacionada con la entidad que informa.

FC28 El Consejo destacó que el control conjunto se considera generalmente como una influencia que es más fuerte que la influencia significativa. Por ello, el Consejo concluyó que la relación descrita en el párrafo FC27 debería continuar siendo tratada como una relación entre partes relacionadas.

FC29 La definición de la versión de 2003 de la NIC 24 no incluía el recíproco del caso descrito en el párrafo FC27, ni trató los casos cuando una persona o una tercera entidad tiene control conjunto o influencia significativa sobre las dos entidades. La definición propuesta en el proyecto de norma de 2007 no habría rectificado estas omisiones. El Consejo decidió incluir estos casos en la definición, para tratar relaciones similares de una forma congruente. En resumen, siempre que una persona o entidad tiene control conjunto sobre una segunda entidad y control conjunto o influencia significativa sobre una tercera parte, las modificaciones descritas en este párrafo y en el párrafo FC27 tratan a las segunda y tercera entidades como mutuamente relacionadas.

Eliminación del “poder de voto significativo”

FC30 Quienes respondieron a los proyectos de norma de 2007 y 2008 mostraron su preocupación sobre el término “poder de voto significativo” en la definición de una parte relacionada. Identificaban anomalías en su uso tales como cuando el poder de voto significativo creaba una relación entre partes relacionadas solo en el caso en que ese poder se mantiene por individuos, no cuando se mantiene por una entidad. Una anomalía adicional surge porque dos entidades eran clasificadas como mutuamente relacionadas cuando una tercera persona era un miembro del personal clave de la gerencia de una y tenía poder de voto significativo en la otra; sin embargo, no eran tratadas como relacionadas cuando una tercera persona tenía poder de voto significativo en ambas entidades.

FC31 En respuesta a estos comentarios, el Consejo eliminó la referencia al “poder de voto significativo” porque era indefinido, utilizado de forma incongruente y creaba una complejidad innecesaria. El Consejo concluyó que si el efecto del “poder de voto significativo” se consideraba que era lo mismo que “influencia significativa” su eliminación no tendría efecto porque “influencia significativa” está en la definición. Por otra parte, si el efecto del “poder de voto significativo” se consideraba que era diferente a “influencia significativa”, la NIC 24 no explicaba cuál era esa diferencia.

Otros cambios menores en la definición de una parte relacionada

FC32 La revisión de la NIC 24 en 2009 incluía los siguientes otros cambios menores:

- (a) La definición una **parte relacionada** se modificó:
 - (i) para sustituir las referencias a “individuo” por “persona”;
 - (ii) para aclarar que una asociada incluye las subsidiarias de una asociada y un control conjunto incluye las subsidiarias del negocio conjunto; y
 - (iii) para aclarar que dos entidades no son partes relacionadas simplemente porque un miembro del personal clave de la gerencia de una entidad tiene influencia significativa sobre la otra entidad.
- (b) La definición de un **miembro cercano de la familia** se modificó:
 - (i) para sustituir las referencias a “individuo” por “persona”; y

- (ii) para eliminar “puede” de la lista de ejemplos para señalar que miembros cercanos de la familia de una persona incluyen (en lugar de “pueden incluir”) al cónyuge de la persona o persona con análoga relación de afectividad y los hijos.

Entidades relacionadas del gobierno

Exención (párrafo 25)

- FC33 La versión de la NIC 24 que precedió a su revisión de 2003 no requería que entidades “controladas por el estado” revelaran transacciones con otras de estas entidades. La versión revisada de la NIC 24 emitida en 2003 omitió esta exención porque en ese momento el Consejo concluyó que los requerimientos de información a revelar no serían una carga para esas entidades.
- FC34 Posteriormente se planteó la preocupación de que en entornos donde el control del gobierno es general, el cumplimiento con la NIC 24 era problemático. Para tratar esas preocupaciones, el proyecto de norma de 2007 propuso una exención a los requerimientos de información a revelar ahora en el párrafo 18 de la NIC 24 para entidades relacionadas del gobierno. Al desarrollar esa propuesta, el Consejo destacó lo siguiente:
- (a) Puede ser difícil identificar otras entidades relacionadas del gobierno, particularmente en jurisdicciones con un gran número de estas entidades. Estas entidades pueden incluso no darse cuenta de que una entidad con la que tienen transacciones es una parte relacionada.
 - (b) Para estas transacciones, el costo de cumplir los requerimientos de la NIC 24 no siempre era compensado por el beneficio del incremento de información para los usuarios de los estados financieros. Más específicamente:
 - (i) se requería amplia información a revelar para transacciones que no están afectadas por la relación;
 - (ii) si algunas entidades no se dan cuenta de que sus transacciones son con otras entidades relacionadas del gobierno, la información a revelar proporcionada sería incompleta; y
 - (iii) las transacciones que están afectadas por la relación pueden muy bien verse ocultadas por información a revelar excesiva sobre transacciones no afectadas.
 - (c) Algunos gobiernos establecen subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas para competir entre ellas. En este caso, las transacciones entre estas entidades son probablemente realizadas como si fueran partes no relacionadas.
- FC35 Quienes respondieron al proyecto de norma de 2007 generalmente apoyaban una exención para entidades relacionadas del gobierno. Sin embargo, expresaron su preocupación sobre la complejidad de la propuesta específica y pidieron al Consejo que aclarara varios aspectos de la misma. Después de considerar todos los comentarios recibidos, el Consejo propuso en el proyecto de norma de 2008 una exención revisada para esas entidades.

- FC36 Quienes respondieron al proyecto de norma de 2008 generalmente apoyaron la propuesta revisada, pero algunos argumentaron que la exención no debería aplicarse a transacciones:
- (a) entre miembros de un grupo que está controlado por un gobierno (párrafo FC37); y
 - (b) entre partes relacionadas del gobierno que están relacionadas por una razón adicional a su relación con el mismo gobierno (párrafo FC38).
- FC37 Algunos de los que respondieron razonaron que la exención no debería aplicarse a transacciones entre miembros de un grupo que esté controlado por un gobierno, por ejemplo entre una entidad relacionada del gobierno y su controladora u otras subsidiarias de la misma controladora. Éstos, destacaron que la relación dentro de este grupo puede algunas veces ser más cercana y más influyente que entre las entidades relacionadas del gobierno en un entorno en el que el control del gobierno es general. Sin embargo, por las siguientes razones el Consejo concluyó que la exención debería también aplicarse dentro de estos grupos:
- (a) Requerir, algunas veces, información a revelar en estos casos invalidaría el propósito de la exención y conduciría a diferencias importantes en el nivel de revelación de información cuando la esencia de la relación y las transacciones pudieran ser muy similares. Por ejemplo, supóngase que un gobierno controla todas las entidades directamente pero otro gobierno tiene entidades similares y las controla a todas a través de una única controladora. Las entidades controladas por el primer gobierno cumplirían todas las condiciones para la exención pero las controladas por el segundo gobierno no.
 - (b) Requerir información a revelar en estos casos colocaría una presión considerable en la definición del límite entre gobierno y entidades controladas por el gobierno. Por ejemplo, supóngase que un gobierno controla entidades a través de una institución intermedia. Sería necesario determinar si esa institución es una entidad controlada por el gobierno (en cuyo caso la exención no se aplicaría) o parte del gobierno (en cuyo caso la exención se aplicaría). A esto podría responderse fácilmente si la institución es una sociedad de responsabilidad limitada constituida según la legislación mercantil normal lo que simplemente sucede es que tiene al gobierno como un accionista controlador. Estaría menos claro si la institución es, por ejemplo, una agencia del gobierno o un departamento.
- FC38 El Consejo identificó solo un caso en el que entidades relacionadas del gobierno pueden estar mutuamente relacionadas por razones distintas a sus relaciones con el mismo gobierno: un gobierno puede controlar tanto un plan de beneficios post-empleo y al empleador patrocinador. Sin embargo, las principales transacciones entre este plan y el empleador patrocinador son (a) aportaciones del empleador e (b) inversiones por el plan en el empleador o en activos utilizados por el empleador. La NIC 19 ya requiere que un empleador patrocinador revele la mayoría, si no toda, la información que la NIC 24 requeriría si la exención no se aplicara. Por ello, el Consejo concluyó que no podría surgir ninguna pérdida importante de información a revelar de la aplicación de la exención en estos casos.
- FC39 El párrafo FC34 explica por qué el Consejo proporcionó una exención de los requerimientos de información a revelar del párrafo 18 de la NIC 24 para entidades relacionadas del gobierno. Iba más allá del alcance del proyecto considerar si en otras circunstancias, exenciones similares serían apropiadas.

- FC40 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2008 destacaron que numerosas instituciones financieras habían recientemente pasado a ser entidades relacionadas del gobierno cuando los gobiernos tomaron en ellas participaciones de patrimonio significativas y algunas veces controladoras durante la crisis financiera global. Ellos cuestionaban si la exención era adecuada en estos casos. Al finalizar las modificaciones en 2009, el Consejo no identificó razones para tratar a estas entidades de forma diferente de otras entidades relacionadas del gobierno. El Consejo destacó que además de los requerimientos de información a revelar de la NIC 24, la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* requiere que la entidad que informa revele información sobre el cobro de subvenciones o ayuda del gobierno.
- FC41 Los que respondieron al proyecto de norma de 2008 destacaron que la definición propuesta de “estado” era similar a la definición de “gobierno” en la NIC 20. Para evitar confusión y proporcionar congruencia, al finalizar las modificaciones a la NIC 24 en 2009, el Consejo adoptó la última definición. El Consejo decidió que no se necesitaba proporcionar una definición más integral o guía adicional sobre cómo determinar que se entiende por “gobierno”. En opinión del Consejo, una definición más detallada no captaría todas las estructuras de gobierno imaginables a lo largo de todas las jurisdicciones. Además, se requiere el juicio de la entidad que informa al aplicar la definición porque cada jurisdicción tiene su propia forma de organizar las actividades relacionadas del gobierno.

Requerimientos de información a revelar cuando se aplica la exención (párrafo 26)

- FC42 El Consejo consideró si los requerimientos de información a revelar del párrafo 26:
- cumplían el objetivo de la NIC 24 (párrafos FC43 a FC46); y
 - eran operativos (párrafos FC47 y FC48).
- FC43 El objetivo de la NIC 24 es proporcionar “la información a revelar necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del periodo (de la entidad) puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con dichas partes”. Para cumplir ese objetivo, el párrafo 26 requiere alguna información a revelar cuando se aplique la exención. Esa información a revelar pretende avisar a los usuarios de que han tenido lugar transacciones entre partes relacionadas y proporcionar una indicación de su importancia. El Consejo no pretendía requerir que la entidad que informa identifique **cada** entidad relacionada del gobierno, o cuantificar en detalle **cada** transacción con estas entidades, porque un requerimiento tal invalidaría la exención.
- FC44 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2008 estaban preocupados de que información a revelar cualitativa sobre transacciones entre partes relacionadas individualmente significativas aislada, no cumpliría el objetivo de la NIC 24 y que combinar transacciones individualmente significativas junto con transacciones conjuntamente significativas no proporcionaría transparencia suficiente. El Consejo concluyó que debería requerirse que una entidad revele:
- la naturaleza e importe de cada transacción individualmente significativa; y

- (b) información cuantitativa o cualitativa sobre otros tipos de transacciones que son conjuntamente significativas, pero no individualmente.
- FC45 El Consejo destacó que este requerimiento no debe ser demasiado oneroso para la entidad que informa porque:
- (a) las transacciones individualmente significativas deberían ser un pequeño subconjunto, por número, del total de transacciones entre partes relacionadas;
 - (b) la entidad que informa debería conocer cuáles son esas transacciones; y
 - (c) la información sobre estas partidas sobre una base excepcional tiene en cuenta consideraciones costo-beneficio.
- FC46 El Consejo también destacó que revelar más información sobre transacciones individualmente significativas, cumpliría mejor el objetivo de la NIC 24 porque este enfoque se centra en transacciones que, por su naturaleza o tamaño, son de más interés para los usuarios y pueden verse afectadas con mayor probabilidad por relaciones entre partes relacionadas.
- FC47 Algunos de los que respondieron mostraron su preocupación sobre si la entidad que informa sería capaz de identificar si la contraparte de las transacciones individual o conjuntamente significativas es una parte relacionada porque está controlada, controlada conjuntamente o influida significativamente por el mismo gobierno. El problema de identificar todas estas contrapartes fue una de las principales razones de la exención.
- FC48 Sin embargo, como se señala en el párrafo FC43, no fue intención del Consejo requerir que la entidad que informa identifique cada entidad relacionada del gobierno, o cuantificar cada transacción con estas entidades. Más aún, es probable que las transacciones individualmente significativas susciten la atención de la gerencia. El Consejo concluyó que la gerencia conocerá, o se esforzará más en establecer, quien es la contraparte de una transacción individualmente significativa y tendrá, o será capaz de obtener, información previa sobre la contraparte.

Otros cambios menores realizados en 2009

- FC49 La revisión de la NIC 24 en 2009 incluyó los siguientes otros cambios:
- (a) La lista de ejemplos de **transacciones entre partes relacionadas** se modificó para incluir en el párrafo 21(i) los compromisos de hacer algo si ocurre o no un suceso particular en el futuro, incluyendo contratos por ejecutar. El Consejo concluyó que los compromisos eran un tipo de transacción, pero para evitar dudas decidió hacer una referencia explícita a éstos.
 - (b) El párrafo 3 relativo al **alcance** de la NIC 24 se modificó para aclarar que la Norma se aplica a estados financieros individuales, así como a los separados y consolidados porque los estados financieros individuales se relacionan con algo diferente al término definido en la NIC 27.⁵

⁵ La NIIF 10 *Estados financieros Consolidados* emitida en mayo de 2011 eliminó las guías de consolidación de la NIC 27 y la Norma se pasó a denominar *Estados Financieros Separados*. La definición de estados financieros separados no se modificó.

- (c) Se modifica el párrafo 34 de la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. El Consejo reconoció que al aplicar los requerimientos de la NIIF 8 puede no ser practicable o significativo considerar todas las entidades relacionadas del gobierno como un cliente único, especialmente para entornos en los que el control del gobierno es general.
- (d) Una modificación con consecuencia en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 llama la atención sobre la nueva definición de una parte relacionada. La definición de una póliza de seguro que cumplen los requisitos de la NIC 19 se refiere a esta definición.

Apéndice

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando se emitió en 2009 la NIC 24 (revisada), se han incorporado a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 publicada en este volumen.

Opinión en contrario

Opinión en contrario de Robert P Garnett

- OC1 El Sr. Garnett no estuvo de acuerdo con la decisión del Consejo de eximir solo a entidades relacionadas del gobierno de los requerimientos del párrafo 18 de revelar información sobre todas las transacciones con partes relacionadas. Tampoco estuvo de acuerdo con la decisión de no requerir a todas las entidades que proporcionen información sobre cada transacción individualmente significativa con una parte relacionada como se establece en el párrafo 26(b)(i).
- OC2 Los Fundamentos de las Conclusiones establecen con claridad la necesidad de eliminar la carga innecesaria de reunir información para todas las transacciones, realizadas y valoradas en condiciones comerciales normales, porque la contraparte fue identificada como una parte relacionada. También explica la necesidad de informar a los inversores de transacciones individualmente significativas con partes relacionadas. El Sr. Garnett está de acuerdo con las explicaciones de los párrafos FC33 a FC48.
- OC3 El párrafo 25, sin embargo, restringe estos cambios a entidades que están controladas, controladas de forma conjunta o influidas significativamente por el mismo gobierno. El Sr Garnett no ve razones para hacer esta distinción, distinta de la proporcionar una excepción limitada a ciertas entidades.

Ejemplos Ilustrativos

Los siguientes ejemplos acompañan a la NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas, pero no forman parte de la misma. Ilustran:

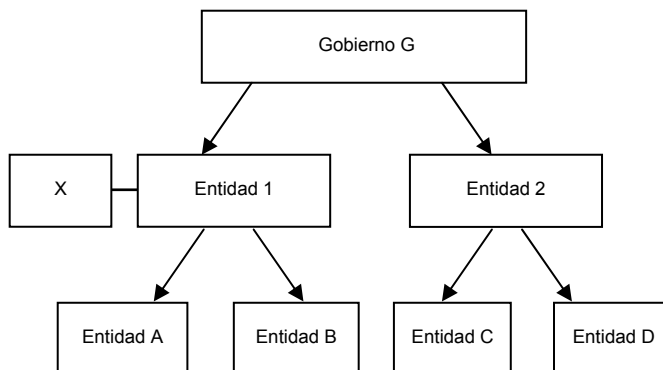
- la exención parcial para las entidades relacionadas del gobierno; y
- cómo se aplicaría la definición de parte relacionada en circunstancias específicas.

En los ejemplos, las referencias a los “estados financieros” se relacionan con los estados financieros consolidados, separados o individuales.

Exención parcial para las entidades relacionadas del gobierno

Ejemplo 1 – Exención de información a revelar (párrafo 25)

- EI1 El gobierno G controla directa o indirectamente a las entidades 1 y 2 y a las entidades A, B, C y D. La persona X es miembro del personal clave de la gerencia de la Entidad 1.



- EI2 Para los estados financieros de la entidad A, la exención del párrafo 25 se aplica a:
- las transacciones con el gobierno G; y
 - las transacciones con las entidades 1 y 2 y con las entidades B, C y D.
- Sin embargo, esa exención no se aplica a las transacciones con la persona X.

Requerimientos de información a revelar cuando se aplica la exención (párrafo 26)

EI3 En los estados financieros de la entidad A, un ejemplo de información a revelar para cumplir con el párrafo 26(b)(i) para transacciones **individualmente** significativas podría ser:

*Ejemplo de información a revelar para una transacción individualmente significativa llevada a cabo en **condiciones distintas a las de mercado***

El 15 de enero de 20X1 la entidad A, una empresa de servicios públicos en la que el gobierno G posee indirectamente el 75 por ciento de las acciones en circulación, vendió un terreno de 10 hectáreas a otra empresa de servicios públicos relacionada del gobierno por 5 millones de u.m.⁶ El 31 de diciembre de 20X0 un terreno con localización, tamaño y características similares se vendió por 3 millones de u.m. No ha habido ninguna revalorización o depreciación del terreno en el periodo correspondiente. Véase la nota X [de los estados financieros] sobre información a revelar sobre ayudas gubernamentales como se requiere en la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* y las notas Y y Z [de los estados financieros] sobre cumplimiento con otras NIIF aplicables.

*Ejemplo de información a revelar para una transacción individualmente significativa debido al **tamaño de la transacción***

En el año que termina en diciembre de 20X1 el gobierno G proporcionó a la entidad A, una empresa de servicios públicos en la que el gobierno G posee indirectamente el 75 por ciento de las acciones en circulación, un préstamo equivalente del 50 por ciento de sus necesidades de financiación, a reembolsar en plazos trimestrales a lo largo de los próximos cinco años. Los intereses se cargan sobre el préstamo a una tasa del 3 por ciento, que es comparable con la cargada a la entidad A por préstamos bancarios.⁷ Véanse las notas Y y Z [de los estados financieros] sobre cumplimiento con otras NIIF aplicables.

Ejemplo de información a revelar sobre transacciones conjuntamente significativas

En los estados financieros de la entidad A, un ejemplo de información a revelar para cumplir con el párrafo 26(b)(ii) para transacciones **conjuntamente** significativas podría ser:

El gobierno G, posee indirectamente el 75 por ciento de las acciones en circulación de la entidad A. Las transacciones significativas de la entidad A con el gobierno G y

⁶ En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

⁷ Si la entidad que informa ha concluido que esta transacción constituía ayuda gubernamental, habría necesitado considerar los requerimientos de información a revelar de la NIC 20.

otras entidades controladas, controladas conjuntamente o influidas significativamente por el gobierno G son [una gran parte de sus ventas de bienes y compras de materias primas] o [alrededor del 50 por ciento de sus ventas de bienes y del 35 por ciento de sus compras de materias primas].

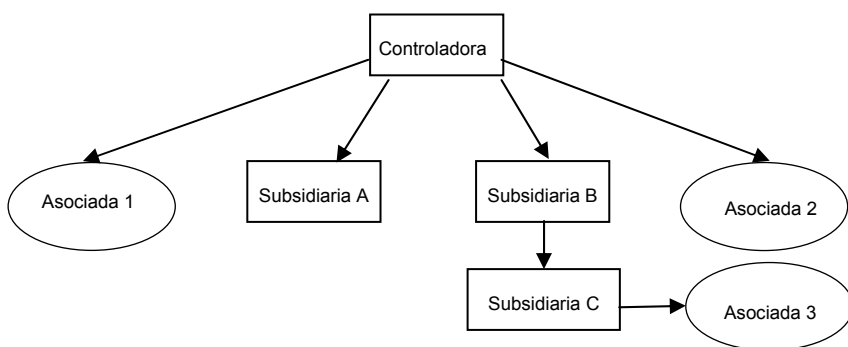
La empresa también se beneficia de garantías del gobierno G sobre sus préstamos bancarios. Véase la nota X [de los estados financieros] sobre información a revelar sobre ayudas gubernamentales como se requiere en la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* y las notas Y y Z [de los estados financieros] sobre cumplimiento con otras NIIF aplicables.

Definición de una parte relacionada

Las referencias son a subpárrafos de la definición de una **parte relacionada** del párrafo 9 de la NIC 24.

Ejemplo 2 – Asociadas y subsidiarias

EI4 La entidad controladora tiene una participación controladora en las subsidiarias A, B, y C y tiene una influencia significativa sobre las asociadas 1 y 2. La subsidiaria C tiene influencia significativa sobre la asociada 3.



EI5 Para los estados financieros separados de la controladora, las subsidiarias A, B y C y las asociadas 1, 2 y 3 son partes relacionadas. [Párrafo 9(b)(i) y (ii)]

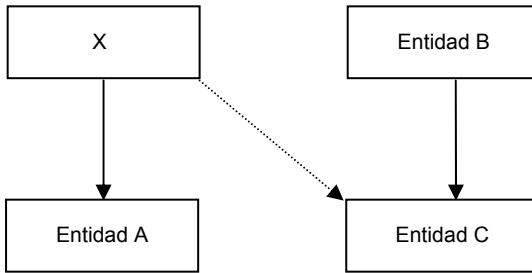
EI6 Para los estados financieros de la subsidiaria A, la controladora, las subsidiarias B y C y las asociadas 1, 2 y 3 son partes relacionadas. Para los estados financieros de la subsidiaria B, la controladora, las subsidiarias A, y C y las asociadas 1, 2 y 3 son partes relacionadas. Para los estados financieros de la subsidiaria C, la controladora, las subsidiarias A y B y las asociadas 1, 2 y 3 son partes relacionadas. [Párrafo 9(b)(i) y (ii)]

EI7 Para los estados financieros de las asociadas 1, 2 y 3, la controladora y las subsidiarias A, B y C son partes relacionadas. Las asociadas 1, 2 y 3 no son mutuamente partes relacionadas. [Párrafo 9(b)(ii)]

- EI8 Para los estados financieros consolidados de la controladora, las asociadas 1, 2 y 3 están relacionadas con el grupo. [Párrafo 9(b)(ii)]

Ejemplo 3 - Personal clave de la gerencia

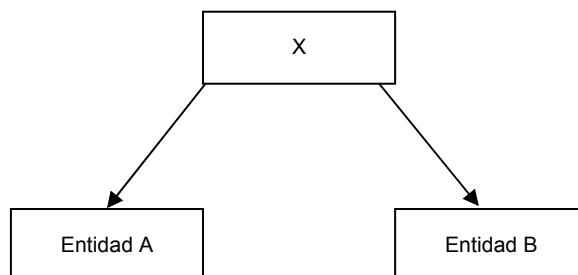
- EI9 Una persona X tiene una inversión del 100 por cien en la entidad A y es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad C. La entidad B tiene una inversión del 100 por ciento en la entidad C.



- EI10 Para los estados financieros de la entidad C, la entidad A está relacionada con la entidad C porque X controla a la entidad A y es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad C. [Párrafo 9 (b)(vi) a (a)(iii)]
- EI11 Para los estados financieros de la entidad C, la entidad A también está relacionada con la entidad C si X es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad B y no de la entidad C. [Párrafo 9 (b)(vi) a (a)(iii)]
- EI12 Además, el resultado descrito en los párrafos EI10 y EI11 será el mismo si X tiene control conjunto sobre la entidad A [Párrafo 9 (b)(vi) a (a)(iii)] (Si X tuviera solo influencia significativa sobre la entidad A y no el control o control conjunto, entonces las entidades A y C no estarían mutuamente relacionadas.)
- EI13 Para los estados financieros de la entidad A, la entidad C está relacionada con la entidad A porque X controla a A y es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad C. [Párrafo 9(b)(vii) a (a)(i)]
- EI14 Además, el resultado descrito en el párrafo EI13 será el mismo si X tiene control conjunto sobre la entidad A. El resultado será también el mismo si X es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad B y no de la entidad C. [Párrafo 9(b)(vii) a (a)(i)]
- EI15 Para los estados financieros consolidados de la entidad B, la entidad A es una parte relacionada del grupo si X es miembro del personal clave de la gerencia del grupo. [Párrafo 9(b)(vi) a (a)(iii)]

Ejemplo 4 – Persona como inversor

EI16 Una persona, X, tiene una inversión en la entidad A y en la entidad B.



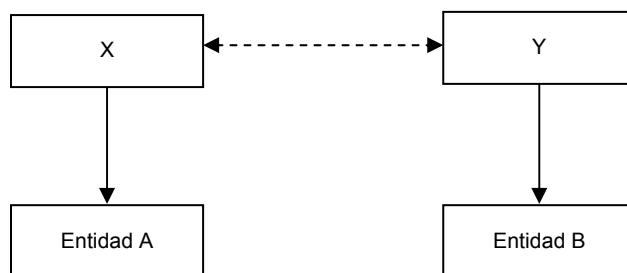
EI17 Para los estados financieros de la entidad A, si X controla o controla de forma conjunta a la entidad A, la entidad B está relacionada con la entidad A cuando X tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad B. [Párrafos 9(b)(vi) a (a)(i) y 9(b)(vii) a (a)(i)]

EI18 Para los estados financieros de la entidad B, si X controla o controla de forma conjunta a la entidad A, la entidad A está relacionada con la entidad B cuando X tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad B. [Párrafos 9(b)(vi) a (a)(i) y 9(b)(vi) a (a)(ii)]

EI19 Si X tiene influencia significativa sobre la entidad A y la entidad B, las entidades A y B no están mutuamente relacionadas.

Ejemplo 5 – Miembros cercanos a la familia propietaria de las inversiones

EI20 Una persona, X, es una persona con análoga relación de afectividad a la de un cónyuge de Y. X tiene una inversión en la entidad A e Y tiene una inversión en la entidad B.



EI21 Para los estados financieros de la entidad A, si X controla o controla de forma conjunta a la entidad A, la entidad B está relacionada con la entidad A cuando X tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad B. [Párrafos 9(b)(vi) a (a)(i) y 9(b)(vii) a (a)(i)]

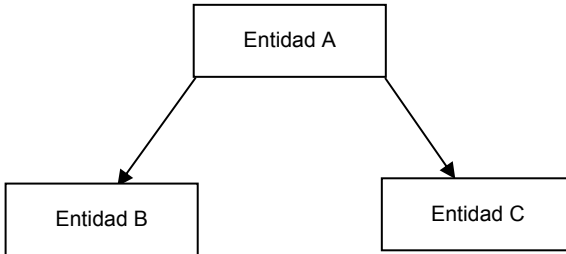
EI22 Para los estados financieros de la entidad B, si X controla o controla de forma conjunta a la entidad A, la entidad A está relacionada con la entidad B cuando X

tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad B. [*Párrafos 9(b)(vi) a (a)(i) y 9(b)(vi) a (a)(ii)*]

EI23 Si X tiene influencia significativa sobre la entidad A e Y tiene influencia significativa sobre la entidad B, las entidades A y B no están mutuamente relacionadas.

Ejemplo 6 – Entidad con control conjunto

EI24 La entidad A tiene (i) control conjunto sobre la entidad B y (ii) control conjunto o influencia significativa sobre la entidad C.



EI25 Para los estados financieros de la entidad B, la entidad C está relacionada con la entidad B. [*Párrafo 9(b)(iii) y (iv)*]

EI26 De forma similar, para los estados financieros de la entidad C, la entidad B está relacionada con la entidad C. [*Párrafo 9(b)(iii) y (iv)*]

Tabla de Concordancias

Esta tabla muestra las correspondencias entre los contenidos de la versión sobreesida de la NIC 24 y la versión revisada. Se considera que los párrafos corresponden si tratan de forma amplia la misma materia aún cuando la orientación pueda diferir.

Párrafo de la NIC 24 suprimido	Párrafo de la NIC 24 revisado
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
Ninguno	12
12	13
13	14
14	15
15	16
16	17
17	18
18	19
19	20
20	21
20	22
21	23
22	24
Ninguno	25
Ninguno	26
Ninguno	27
23	28
23A	Ninguno
24	29

