

Federación Internacional de Contadores®
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

Este documento fue publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC®). Su misión es servir al interés público y fortalecer la profesión de contador favoreciendo el desarrollo de normas internacionales de alta calidad, promoviendo la adopción e implementación de estas normas, aumentando la capacidad de las organizaciones de contadores profesionales y tomando postura en temas de interés público.

Normas Internacionales de Contabilidad de Sector Público, Proyectos de Normas, Documentos de Consulta, Guías de Prácticas Recomendadas y otras publicaciones del IPSASB se publican por la IFAC y tiene reservados los derechos de autor.

El IPSASB y la IFAC no asumen responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

'International Public Sector Accounting Standards Board', 'International Public Sector Accounting Standards', 'Recommended Practice Guidelines', 'International Federation of Accountants', 'IPSASB', 'IPSAS', 'RPG', 'IFAC', el logo del IPSASB, e IFAC son marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC en los EE.UU y otros países.

Propiedad intelectual © mayo de 2025 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Es necesario el permiso escrito de la IFAC para reproducir, guardar o transmitir o hacer otros usos similares este documento, excepto cuando sea utilizado para uso privado y no comercial. Contacto permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-596-5

Publicado por:



NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

IPSAS®

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

TABLA DE CONTENIDOS

VOLUMEN III

	Página
NICSP 44 <i>Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas</i>	2007
NICSP 45, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	2039
NICSP 46, <i>Medición</i>	2095
NICSP 47, <i>Ingresos</i>	2169
NICSP 48, <i>Gastos por Transferencias</i>	2395
NICSP 49, <i>Planes de Beneficios por Retiro</i>	2453
NICSP 50, <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i>	2483
Introducción a la norma internacional de contabilidad del sector público según la base contable de efectivo —Emitida en 2017	2497
NICSP de Base de Efectivo—Información Financiera según la Base Contable de Efectivo—Emitida en 2017	2499
Introducción a las Guías de Prácticas Recomendadas	2591
GPR 1, <i>Presentación de Información sobre la Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad</i>	2593
GPR 2, <i>Análisis y Comentario de Estados Financieros</i>	2617
GPR 3, <i>Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios</i>	2627
Glosario de Términos Definidos de las NICSP 1 a 50.....	2657
NICSP con base de acumulación (o devengo) emitidas a 31 de enero de 2025.....	2703

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

NICSP 44 ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se basa principalmente en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF®) 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 5, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera.

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

«Normas de Contabilidad Internacional», «NIC», «IASB» y «Fundación IFRS» son marcas registradas de la Fundación IFRS y no se pueden usar sin su permiso.

NICSP 44 ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

NCSP 44 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas se publicó en mayo de 2022

Desde entonces, la NICSP 44 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)
- NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en mayo de 2023)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 44

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
16	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
32	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
37	Modificado	NICSP 45 mayo de 2023
58A	Nuevo	NICSP 45 mayo de 2023
Guía de Implementación – Ejemplo 11	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023

NICSP 44, **ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS**

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-8
Definiciones	9-10
Clasificación de Activos No Corrientes (o Grupos de Activos para su Disposición) como Mantenidos para la Venta o como Mantenidos para Distribuir a los Propietarios.....	11-21
Activos no corrientes que van a ser abandonados	20-21
Clasificación de Activos No Corrientes (o Grupos de Activos para su Disposición) como Mantenidos para la Venta o como Mantenidos para Distribuir a los Propietarios	22-38
Medición de un activo no corriente (o grupos de activos para su disposición).....	22-27
Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro.....	28-33
Cambios en un Plan de Venta o en un Plan de Distribución a los Propietarios	34-38
Presentación e información a revelar	39-57
Presentación de operaciones discontinuadas.....	40-46
Ganancias o pérdidas relacionadas con las operaciones que continúan	47
Presentación de un activo no corriente o grupos de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta	48-50
Información a revelar adicional	51-57
Fecha de vigencia y transición	58-60
Fecha de vigencia	58-59
Transición.....	60
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIIF 5	
Comparación con las EFP	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 44 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* está contenida en los párrafos 1 a 60. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 44 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas. En particular, esta Norma requiere:
 - (a) los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, así como que cese la depreciación de dichos activos; y
 - (b) los activos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, se presenten de forma separada en el estado de situación financiera, y que los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el estado del rendimiento financiero.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según el principio de acumulación o devengo aplicará esta Norma para contabilizar los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como para la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas.**
3. Los requerimientos de clasificación y presentación de esta Norma se aplicarán a todos los activos no corrientes reconocidos y a todos los grupos de activos para su disposición que tiene la entidad. Los requerimientos de medición de esta Norma se aplicarán a todos los activos no corrientes reconocidos y a los grupos de activos para su disposición (establecidos en el párrafo 5), excepto a aquellos activos enumerados en el párrafo 6, que continuarán midiéndose de acuerdo con la Norma que se indica en éste.
4. Los activos clasificados como no corrientes de acuerdo con la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* no se reclasificarán como activos corrientes hasta que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta Norma. Los activos de una clase que una entidad normalmente consideraría como no corrientes pero que exclusivamente se adquieren con la finalidad de revenderlos, no se clasificarán como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta Norma.
5. En ocasiones, una entidad dispone de un grupo de activos, posiblemente con algunos pasivos directamente asociados, de forma conjunta y en una sola transacción. Un grupo de activos para su disposición puede ser un grupo de unidades generadoras de efectivo, una única unidad generadora de efectivo, o parte de una unidad generadora de efectivo. El grupo puede incluir cualesquiera activos y pasivos de la entidad, incluyendo activos corrientes, pasivos corrientes y activos excluidos por el párrafo 6 de los requerimientos de medición de esta Norma. Si un activo no corriente, dentro del alcance de los requisitos de medición de esta Norma, formase parte de un grupo de activos para su disposición, los requerimientos de medición de esta Norma se aplicarán al grupo como un todo, de tal forma que dicho grupo se medirá por el menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta. Los requerimientos de medición de activos y pasivos individuales, dentro del grupo de activos para su disposición, se establecen en los párrafos 26, 27 y 31.
6. Los criterios de medición de esta Norma no son aplicables a los siguientes activos, que quedan cubiertos por las Normas indicadas en cada caso, independientemente de que sean activos individuales o que formen parte de un grupo de activos para su disposición.
 - (a) Activos por impuestos diferidos dentro del alcance de la norma contable internacional o nacional que trate sobre los impuestos sobre las ganancias;
 - (b) activos procedentes de beneficios a los empleados (NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*);

- (c) activos financieros dentro del alcance de la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*;
- (d) Activos no corrientes contabilizados de acuerdo con el modelo de valor razonable de la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*.
- (e) Activos no corrientes medidos por su valor razonable menos los costos de venta, de acuerdo con la NICSP 27 *Agricultura*; y
- (f) Grupos de contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro.

7. Los requerimientos de clasificación, presentación y medición de esta Norma aplicables a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), que se clasifique como mantenido para la venta, se aplicarán también a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para distribuir a los propietarios, cuando actúan como tales (mantenido para distribuir a los propietarios).

8. Esta Norma especifica la información a revelar requerida con respecto a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta o como operaciones discontinuadas. La información a revelar en otras NICSP no se aplicará a estos activos (o grupos de activos para su disposición) a menos que esas NICSP requieran:

- (a) información a revelar específica con respecto a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas; o
- (b) información a revelar sobre la medición de activos y pasivos dentro de un grupo de activos para su disposición que no están dentro del alcance de los requerimientos de medición de esta Norma dicha información a revelar no se está proporcionando en las otras notas de los estados financieros.

Para cumplir con los requerimientos generales de la NICSP 1, en particular con los párrafos 27 y 140 de dicha norma, puede ser necesario revelar información adicional sobre activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta u operaciones discontinuadas.

Definiciones

9. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Una **unidad generadora de efectivo** es el grupo identificable de activos más pequeño mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial que genera entradas de efectivo por su uso continuado que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Un **componente de una entidad** comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera.

Los **costos de venta** son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo (o grupo de activos para su disposición), excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.

Una entidad clasificará un activo como **un activo corriente** cuando:

- (a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;

- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el que se informa; o
- (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NICSP 2 *Estado de Flujos de Efectivo*), a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.

Una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y:

- (a) representa una operación importante o un área geográfica de operaciones independiente;
- (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una operación separada o de un área geográfica de operaciones; o
- (c) es una entidad controlada adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Un grupo de activos para su disposición es un grupo de activos a ser dispuesto, ya sea por venta o por otra vía, de forma conjunta como grupo en una única operación, junto con los pasivos directamente asociados con tales activos que se vayan a transferir en la transacción. El grupo incluirá la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, si el grupo es una unidad generadora de efectivo a la que se haya atribuido la plusvalía de acuerdo con los requisitos de los párrafos 90A a 90H de la NICSP 26 *Deterioro del valor de los Activos Generadores de Efectivo* o bien si se trata de una operación dentro de esa unidad generadora de efectivo.

Un compromiso firme de compra es un acuerdo con un tercero no relacionado, que compromete a ambas partes y por lo general es exigible legalmente, que (a) especifica todas las condiciones significativas, incluyendo el precio y el plazo de las transacciones, y (b) incluye una penalización por incumplimiento lo suficientemente significativa para que el cumplimiento del acuerdo sea altamente probable.

Muy probable significa que es significativamente más probable que probable.

Un activo no corriente es un activo que no cumple con la definición de activo corriente.

Probable significa que es más probable que no.

Importe recuperable es el mayor entre el valor razonable de un activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

10. El término "valor razonable" se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 46, *Medición*.

Clasificación de Activos No Corrientes (o Grupo de Activos para su Disposición) Como Mantenidos para la Venta o Como Mantenidos para Distribuir a los Propietarios

11. Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.
12. Para aplicar la clasificación anterior, el activo (o el grupo de activos para su disposición) debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos

usuales y habituales para la venta de estos activos (o grupos de activos para su disposición), y su venta debe ser altamente probable.

13. Para que la venta sea altamente probable, el nivel apropiado de la gerencia, debe estar comprometido con un plan para vender el activo (o grupo de activos para su disposición), y debe haberse iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar dicho plan. Además, la venta del activo (o grupo de activos para su disposición) debe negociarse activamente a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual. Asimismo, debe esperarse que la venta cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta finalizada dentro del año siguiente a la fecha de clasificación, con las excepciones permitidas en el párrafo 15, y además las actividades requeridas para completar el plan deberían indicar que cambios significativos en el plan son improbables o que el mismo vaya a ser cancelado. La probabilidad de aprobación por los propietarios (si se requiere en la jurisdicción) debe considerarse como parte de la evaluación de si la venta es altamente probable.
14. Una entidad que esté comprometida en un plan de venta, que implique la pérdida de control de una entidad controlada, clasificará todos los activos y pasivos de esa entidad controlada como mantenidos para la venta, cuando se cumplan los criterios establecidos en los párrafos 11 a 13, independientemente de que la entidad retenga después de la venta una participación no controladora en su anterior entidad controlada.
15. Existen hechos y circunstancias que podrían alargar el periodo para completar la venta más allá de un año. Una ampliación del periodo exigido para completar una venta no impide que el activo (o grupo de activos para su disposición) sea clasificado como mantenido para la venta, si el retraso viene causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad, y existan evidencias suficientes de que la entidad se mantiene comprometida con su plan para vender el activo (o grupo de activos para su disposición). Este sería el caso en que se cumplan los criterios contenidos en el Apéndice A.
16. Las transacciones de venta incluyen las permutas de activos no corrientes por otros activos no corrientes, cuando éstas tengan carácter comercial, de acuerdo con la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*.
17. Cuando una entidad adquiera un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) exclusivamente con el propósito de su posterior venta, clasificará dicho activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, en la fecha de adquisición, sólo si se cumple el requisito de un año del párrafo 13 (con las excepciones permitidas en el párrafo 15) y sea altamente probable que cualquier otro requisito de los contenidos en los párrafos 12 y 13, que no se cumpla en esa fecha, sea cumplido dentro de un corto periodo tras la adquisición (por lo general, en los tres meses siguientes).
18. Si se cumplen los criterios de los párrafos 12 y 13 después del final del periodo sobre el que se informa, una entidad no clasificará un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta en los estados financieros que emita. No obstante, cuando esos criterios se cumplan después del final del periodo sobre el que se informa pero antes de la autorización para la emisión de los estados financieros, la entidad revelará en las notas la información especificada en el párrafo 51(a), (b) y (d).
19. Cuando la entidad se comprometa a distribuir el activo (o grupo de activos para su disposición) a los propietarios, dicho activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) se clasificará como mantenido para distribuir a los propietarios. Para que éste sea el caso, los activos deben estar disponibles para la distribución inmediata en sus actuales condiciones, y la distribución debe ser altamente probable. Para que la distribución sea altamente probable, deben haberse iniciado las actividades para completar la distribución y debe esperarse que estén completadas en un año a partir de la fecha de clasificación. Las actividades requeridas para completar la distribución deberían indicar que es improbable que puedan realizarse cambios significativos en la distribución o que ésta pueda cancelarse. La probabilidad de aprobación por los propietarios (si es requerido por la jurisdicción) deberá considerarse como parte de la evaluación de si la distribución es altamente probable.

Activos no corrientes que van a ser abandonados

20. La entidad no clasificará como mantenido para la venta un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) que vaya a ser abandonado. Esto es debido a que su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de su uso continuado. Sin embargo, si el grupo de activos para su disposición que va a ser abandonado cumpliera los criterios del párrafo 41(a) a (c), la entidad presentará los resultados y flujos de efectivo del grupo de activos para su disposición como una operación discontinuada, de acuerdo con los párrafos 42 y 43, en la fecha en que deja de utilizarlo. Los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que deben abandonarse incluyen los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a utilizarse hasta el final de su vida económica y los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a cerrarse en lugar de venderse.
21. Una entidad no contabilizará un activo no corriente, que vaya a estar temporalmente fuera de uso, como si hubiera sido abandonado.

Clasificación de Activos No Corrientes (o Grupos de Activos para su Disposición) como Mantenidos para la Venta o como Mantenidos para Distribuir a los Propietarios

Medición de un activo no corriente (o grupos de activos para su disposición)

22. **Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.**
23. **Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución.**
24. Si un activo (o grupo de activos para su disposición) adquirido recientemente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (véase el párrafo 17), la aplicación del párrafo 22 conducirá a que el activo (o grupo de activos para su disposición) se mida, en el momento de su reconocimiento inicial, al menor valor entre su importe en libros si no se hubiese clasificado de esta manera (por ejemplo, el costo) y su valor razonable menos los costos de venta. Por lo tanto, si el activo (o grupo para su disposición) se adquiere como parte de una adquisición del sector público (véase la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*), se valorará al valor razonable menos los costos de venta. Si el activo (o grupo de activos para su disposición) se adquiere como parte de una fusión del sector público (véase la NICSP 40), se medirá al menor de su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta.
25. Cuando se espere que la venta se produzca más allá del periodo de un año, la entidad medirá los costos de venta por su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de esos costos de venta, que surja por el transcurso del tiempo, se presentará en el resultado (ahorro o desahorro) como un costo financiero.
26. Inmediatamente antes de la clasificación inicial del activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, el importe en libros del activo (o de todos los activos y pasivos del grupo) se medirá de acuerdo con las NICSP que sean de aplicación.
27. Al proceder a medir un grupo de activos para su disposición con posterioridad al reconocimiento inicial, el importe en libros de cualquier activo y pasivo que no entren dentro del alcance de los requisitos de medición establecidos en esta Norma, pero que estén incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, se determinará de acuerdo con las NICSP aplicables, antes de volver a medir el valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos para su disposición.

Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro

28. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro debida a las reducciones iniciales o posteriores del valor del activo (o grupo de activos para su disposición) hasta el valor razonable menos los costos de venta, siempre que no se haya reconocido según el párrafo 27.
29. Una entidad reconocerá una ganancia por cualquier aumento posterior en el valor razonable menos los costos de venta de un activo, pero no en exceso de la pérdida por deterioro del valor acumulada que se haya reconocido de acuerdo con esta Norma o anteriormente de acuerdo con la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, o la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.
30. La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior en el valor razonable menos los costos de venta de un grupo de activos para su disposición:
 - (a) en la medida que no haya sido reconocido acuerdo con el párrafo 27; pero
 - (b) no por encima de la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocido, ya sea de acuerdo con esta Norma o previamente, de acuerdo con la NICSP 21 o NICSP 26, en los activos no corrientes que están dentro del alcance de los requisitos de medición establecidos en esta Norma.
31. La pérdida por deterioro (o cualquier ganancia posterior) reconocida en un grupo de activos para su disposición, reducirá (o incrementará) el importe en libros de los activos no corrientes del grupo, que estén dentro del alcance de los requisitos de medición de esta Norma, en el orden de distribución establecido en los párrafos 91 y 110 (a) y (b) del párrafo 91 y en el párrafo 110 de la NICSP 26).
32. Las pérdidas o ganancias no reconocidas previamente en la fecha de venta de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) se reconocerán en la fecha de baja en cuentas. Los requerimientos que se refieren a la baja en cuentas están establecidos en:
 - (a) Párrafos 62 a 68 de la NICSP 45 para propiedades, planta y equipo; y
 - (b) Párrafos 111 a 116 de la NICSP 31 *Activos Intangibles* para los activos intangibles.
33. La entidad no depreciará (o amortizará) el activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. No obstante, continuarán reconociéndose tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta.

Cambios en un Plan de Venta o en un Plan de Distribución a los Propietarios

34. Si una entidad ha clasificado un activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta o como mantenido para su distribución a los propietarios, pero dejan de cumplirse los criterios de los párrafos 12 a 15 (para el mantenido para la venta) o del párrafo 19 (para el mantenido para su distribución a los propietarios), la entidad dejará de clasificar el activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta o mantenido para su distribución a los propietarios (respectivamente). En estos casos, una entidad seguirá las guías de los párrafos 36 a 38 para contabilizar este cambio excepto cuando aplique el párrafo 35.
35. Si una entidad reclasifica un activo (o grupo de activos para su disposición) directamente de mantenido para la venta a mantenido para la distribución a los propietarios, o directamente de mantenido para la distribución a los propietarios ha mantenido para la venta, el cambio en la clasificación se considera una continuación del plan de disposición original. La entidad:

- (a) No seguirá las guías de los párrafos 36 a 38 para contabilizar este cambio. La entidad aplicará los requerimientos de clasificación, presentación y medición de esta Norma que sean aplicables al nuevo método de disposición.
- (b) Medirá el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) siguiendo los requerimientos del párrafo 22 (si se reclasifica como mantenido para la venta) o 23 (si se reclasifica como mantenido para la distribución a los propietarios) y reconocerá cualquier reducción o incremento en el valor razonable menos los costos de venta/costos de distribución del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) siguiendo los requerimientos de los párrafos 28 a 33.
- (c) No cambiará la fecha de clasificación de acuerdo con los párrafos 13 y 19. Esto no impide una ampliación del periodo requerido para completar una venta o una distribución a los propietarios si se cumplen las condiciones del párrafo 15.

36. La entidad medirá el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios (o que deje de formar parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios) al menor de:

- (a) su importe en libros antes de que el activo (o grupo de activos para su disposición) fuera clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios ajustado por cualquier depreciación, amortización o revaluación que se hubiera reconocido si el activo (o grupo de activos para su disposición) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios; y
- (b) su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo o distribuirlo.

37. La entidad incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para distribuir a los propietarios en el resultado (ahorro o desahorro) de las operaciones continuadas en el periodo en que dejen de cumplirse los criterios de los párrafos 12 a 15 o 19, respectivamente. Si el grupo de activos para su disposición o activo no corriente que deja de ser clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios es una entidad controlada, operación conjunta, negocio conjunto, asociada o parte de una participación en un negocio conjunto o en una asociada, se modificarán, en consecuencia, los estados financieros de los periodos desde la clasificación como mantenido para la venta o como mantenido para la distribución a los propietarios. La entidad presentará ese ajuste en la misma partida del estado del resultado del rendimiento financiero utilizada para presentar una pérdida o ganancia, si procede, reconocida de acuerdo con el párrafo 47.

38. Si una entidad retirase un determinado activo o pasivo individual de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, los restantes activos y pasivos del grupo de activos para su disposición continuarán midiéndose como un grupo solo si éste cumpliera los requisitos establecidos en los párrafos 12 a 15. Si una entidad retira un activo o pasivo individual de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la distribución a los propietarios, los restantes activos y pasivos del grupo de activos para su disposición a distribuir continuarán midiéndose como un grupo solo si éste cumpliera los criterios establecidos en el párrafo 19. En otro caso, los restantes activos no corrientes del grupo que individualmente cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta (o como mantenidos para la distribución a los propietarios), se medirán individualmente por el menor valor entre sus importes en libros y su valor razonable menos los costos de venta (o costos de distribución) en esa fecha. Cualquier activo no corriente que no cumpla los criterios de mantenido para la venta dejará de ser clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con el párrafo 34. Cualquier activo no corriente que no cumpla

los criterios de mantenimiento para la distribución a los propietarios dejará de ser clasificado como tal, de acuerdo con el párrafo 34.

Presentación e información a revelar

39. **Una entidad presentará y revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las operaciones discontinuadas y las disposiciones de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición).**

Presentación de operaciones discontinuadas

40. Un componente de una entidad comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera. En otras palabras, un componente de una entidad podría haber constituido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso.
41. Una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y
- (a) representa una operación o un área geográfica; que es significativa y puede considerarse separada del resto;
 - (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una operación o de un área geográfica de operaciones que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o
 - (c) es una entidad controlada adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.
42. Una entidad revelará:
- (a) Un único importe en el estado del rendimiento financiero que incluye el total de:
 - (i) el resultado (ahorro o desahorro) después de impuestos de las operaciones discontinuadas; y
 - (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos costos de venta, o por la disposición de los activos o grupos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.
 - (b) Un desglose del importe recogido en el apartado (a) anterior, detallando:
 - (i) los ingresos, los gastos y el resultado (ahorro o desahorro) antes de impuestos de las operaciones discontinuadas;
 - (ii) El gasto por impuesto a las ganancias según lo que digan las normas de contabilidad internacionales o nacionales que traten sobre impuestos a las ganancias;
 - (iii) La ganancia o pérdida que se haya reconocido por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta, o bien por causa de la disposición de los activos o grupos de activos para su disposición que constituyan la operación discontinuada; y
 - (iv) El gasto por impuesto a las ganancias según lo exige la norma de contabilidad internacional o nacional que se aplica a los impuestos a las ganancias.

El análisis se puede presentar en las notas o en el estado del rendimiento financiero. Si se presentase en el estado del rendimiento financiero, se hará en una sección identificada como relativa a las operaciones discontinuadas, esto es, de forma separada de las operaciones que continúen. El desglose no se requiere para los grupos de activos para su disposición que sean entidades controladas adquiridas recientemente y que cumplan los criterios para ser clasificadas en el momento de la adquisición como mantenidas para la venta (véase el párrafo 17).

- (c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de operación, de inversión y financiación de las operaciones discontinuadas. Esta información a revelar podría presentarse en las notas o en los estados financieros. Esta información a revelar no se requiere para los grupos de activos para su disposición que sean entidades controladas adquiridas recientemente, y cumplan los criterios para ser clasificadas en el momento de la adquisición como mantenidas para la venta (véase el párrafo 17).
 - (d) El importe de ingresos por operaciones que continúan y de operaciones discontinuadas atribuibles a los propietarios de la entidad controlada. Estas informaciones a revelar podrían presentarse en las notas o en el estado del rendimiento financiero.
43. Una entidad presentará la información a revelar del párrafo 42 para todos los periodos anteriores sobre los que informe en los estados financieros, de forma que la información a revelar para esos periodos se refiera a todas las operaciones que tienen el carácter de discontinuadas al final del periodo sobre el que se informa del último periodo presentado.
44. Los ajustes que se efectúen en el periodo corriente a los importes presentados previamente, que se refieran a las operaciones discontinuadas y estén directamente relacionados con la disposición de las mismas en un periodo anterior, se clasificarán de forma separada dentro de la información correspondiente a dichas operaciones discontinuadas. Se revelará la naturaleza e importe de tales ajustes. Ejemplos de circunstancias en las que podrían surgir estos ajustes son:
- (a) La resolución de incertidumbres derivadas de las condiciones de una disposición, tales como la resolución de los ajustes al precio de compra y las indemnizaciones pactadas con el comprador.
 - (b) La resolución de incertidumbres que surjan de y estén directamente relacionadas con la operación del componente antes de su disposición, como las obligaciones medioambientales y de garantía que hayan sido retenidas por el vendedor.
 - (c) La cancelación de las obligaciones derivadas de un plan de beneficios a los empleados, siempre que la cancelación esté directamente relacionada con la transacción disposición.
45. Si la entidad dejase de clasificar un componente como mantenido para la venta, los resultados de operación relativos al componente que se hayan presentado previamente como procedentes de operaciones discontinuadas, de acuerdo con los párrafos 42 a 44, se reclasificarán e incluirán en los ingresos de las operaciones que continúan, para todos los periodos sobre los que se presente información. Los importes correspondientes a periodos anteriores se describirán como si se hubieran vuelto a presentar.
46. Una entidad que esté comprometida con un plan de venta, que implique la pérdida de control de una entidad controlada, revelará la información requerida en los párrafos 42 a 45, cuando la entidad controlada sea un grupo de activos para su disposición que cumpla la definición de una operación discontinuada de acuerdo con el párrafo 41.

Ganancias o pérdidas relacionadas con las operaciones que continúan

47. Cualquier ganancia o pérdida que surja de volver a medir un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado como mantenido para la venta, que no cumpla la definición de operación discontinuada, se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de las operaciones que continúan.

Presentación de un activo no corriente o grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta

48. Una entidad presentará en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, los activos no - corrientes clasificados como mantenidos para la venta como partidas integradas en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos que formen parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, se presentarán en el estado

de situación financiera de forma separada de los otros pasivos. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe. Se revelará información, por separado, de las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, salvo la excepción permitida en el párrafo 49. Una entidad presentará por separado cualquier ingreso o gasto acumulado reconocido en el estado de cambios en el patrimonio relacionado con un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado como mantenido para la venta.

49. Si el grupo de activos para su disposición es una entidad controlada adquirida recientemente, que cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 17), no se requiere revelar información sobre las principales clases de activos y pasivos.
50. Una entidad no reclasificará ni presentará de nuevo importes ya presentados de activos no corrientes, o de activos y pasivos de grupos de activos para su disposición, que hayan estado clasificados como mantenidos para la venta en el estado de situación financiera en periodos anteriores, a fin de reflejar la misma clasificación que se les haya dado en el estado de situación financiera del último periodo presentado.

Información a revelar adicional

51. La entidad revelará en las notas la siguiente información, referida al periodo en el cual el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) haya sido clasificado como mantenido para la venta o vendido:
 - (a) una descripción del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición);
 - (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la venta o disposición esperada, así como la forma y momento esperados para dicha disposición;
 - (c) la ganancia o pérdida reconocida de acuerdo con los párrafos 28 a 30 y, si no se presenta por separado en el estado de rendimiento financiero, el epígrafe del estado de rendimiento financiero que incluye dicha ganancia o pérdida; y
 - (d) Si es aplicable, el segmento en el que se presenta el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) de acuerdo con la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*.
52. Una entidad revelará en la nota el valor razonable de los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta cuando dichos activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) se midan por un importe en libros materialmente inferior al valor razonable.
53. Si se hubiesen aplicado el párrafo 34 o el 38, la entidad revelará, en el periodo en el que se decida cambiar el plan de venta del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), una descripción de los hechos y circunstancias que hayan llevado a tomar tal decisión, así como el efecto de la misma sobre los resultados de las operaciones, tanto para dicho periodo como para cualquier periodo anterior sobre el que se informa.

Información a revelar sobre el valor razonable

54. Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar, para los activos y pasivos que se miden al valor razonable en el estado de situación tras su reconocimiento inicial, las técnicas de medición y los datos utilizados para desarrollar esas mediciones.
55. Para cumplir los objetivos del párrafo 54, una entidad considerará todos los elementos siguientes:
 - (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
 - (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
 - (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y

- (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con esta y otras NICSP es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 54, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos.

56. Para cumplir con los objetivos del párrafo 54, una entidad revelará, como mínimo, la siguiente información para cada clase de activos y pasivos medidos a valor razonable (incluidas las mediciones basadas en el valor razonable dentro del alcance de la NICSP 46), en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial
 - (a) La medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa, y las razones de dicha medición.
 - (b) El nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3).
 - (c) Para las mediciones del valor razonable clasificadas en los Niveles 2 y 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de la técnica o técnicas de medición y los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable. Si se ha producido un cambio en la técnica de medición (por ejemplo, pasar de un enfoque de mercado a un enfoque de ingresos o el uso de una técnica de medición adicional), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo. Para mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del valor razonable. No se requiere que una entidad elabore información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos de entrada no observables cuantitativos no están desarrollados por la entidad al medir el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de fijación de precios de terceros sin ajustar). Sin embargo, al proporcionar esta información a revelar una entidad no puede ignorar datos de entrada no observables cuantitativos que son significativos para la medición del valor razonable y están razonablemente disponibles para la entidad.
 - (d) para mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, la forma en que una entidad decide sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en las mediciones del valor razonable de periodo a periodo).
 - (e) Para las mediciones del valor razonable, si el máximo y mejor uso de un activo no financiero difiere de su utilización presente, una entidad revelará ese hecho y la razón por la que el activo no corriente se está utilizando de una forma que difiere de su máximo y mejor uso.
57. Una entidad revelará la información requerida en los párrafos 56(b), 56(c) y 56(e), para cada clase de activos y pasivos no medidos a valor razonable en el estado de situación financiera, pero para la que se revela el valor razonable. Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione información a revelar cuantitativa sobre datos de entrada no observables significativas utilizadas en las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable requerida por el párrafo 56(c). Para estos activos y pasivos, una entidad no necesitará proporcionar la otra información a revelar requerida por esta Norma.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

58. **Una entidad aplicará esta Norma a estados financieros anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 43, *Arrendamientos*.**
- 58A. **Los párrafos 16, 32 y 37 fueron modificados por la NICSP 45, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 45.**
59. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad de acumulación (o devengo), tal como se definen en la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* (NICSP), a efectos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Transición

60. Esta Norma será aplicada de forma prospectiva a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como para las operaciones que cumplan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas tras la entrada en vigor de esta Norma. La entidad puede aplicar los requerimientos de esta Norma a todos los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como para las operaciones que cumplan los criterios para ser clasificadas como discontinuada, en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de la Norma , siempre que las valoraciones y demás información necesaria para aplicar la Norma, sea obtenida en la fecha en que se cumplieron los mencionados criterios.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 44.

Extensión del periodo requerido para completar una venta (párrafo 15)

- GA1. Como se recoge en el párrafo 15, una ampliación del periodo requerido para completar una venta no impide que un activo (o grupo de activos para su disposición) se clasifique como mantenido para la venta, si el retraso está causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad y existen evidencias suficientes de que la entidad sigue comprometida con su plan de venta del activo (o grupo de activos para su disposición). En consecuencia, se eximirá a la entidad de aplicar el requisito de un año, establecido en el párrafo 13, en las siguientes situaciones en las cuales se pongan de manifiesto estos hechos o circunstancias:
- (a) En la fecha en que la entidad se comprometa con un plan para vender un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), exista una expectativa razonable de que otros terceros (distintos del comprador) impondrán condiciones sobre la transferencia del activo (o grupo de activos para su disposición) que ampliarán el periodo necesario para completar la venta, y:
 - (i) las acciones necesarias para responder a esas condiciones no puedan ser iniciadas hasta después de que se haya obtenido el compromiso firme de compra; y
 - (ii) sea altamente probable un compromiso firme de compra en el plazo de un año.
 - (b) La entidad obtenga un compromiso firme de compra y, como resultado, el comprador u otros terceros hayan impuesto de forma inesperada condiciones sobre la transferencia del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado previamente como mantenido para la venta, que extenderán el periodo exigido para completar la venta, y:
 - (i) se han tomado las medidas necesarias a tiempo para responder a las condiciones; y
 - (ii) se espera una resolución favorable de los factores que originan el retraso.
 - (c) Durante el periodo inicial de un año, surgen circunstancias que previamente fueron consideradas improbables y, como resultado, el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) previamente clasificado como mantenido para la venta no se ha vendido al final de ese periodo, y:
 - (i) durante el periodo inicial de un año, la entidad emprendió las acciones necesarias para responder al cambio de las circunstancias;
 - (ii) los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) están siendo comercializados de forma activa a un precio razonable; dado el cambio en las circunstancias; y
 - (iii) se cumplen los criterios establecidos en los párrafos 12 y 13.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 44, pero no son parte de la misma.

Objetivo

- FC1. Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las cosas que pensó el IPSASB para llegar a las conclusiones sobre la NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*. Esta Norma se basa en la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (incluyendo modificaciones hasta marzo de 2017) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los Fundamentos de las Conclusiones describen solamente aquellas áreas en las que la NICSP 44 se aparta de los requerimientos de la NIIF 5.

Antecedentes

- FC2. La NIIF 5 fue publicada por el IASB en marzo de 2004 y su objetivo es especificar la contabilidad de los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como la presentación y la información a revelar sobre las operaciones discontinuadas. Antes de la publicación de esta Norma, no existían requerimientos equivalentes en las NICSP para la contabilidad de los activos no corrientes mantenidos para la venta.
- FC3. La *Estrategia y Plan de Trabajo 2019-2023* del IPSASB identificó un proyecto para desarrollar una NICSP alineada con la NIIF 5 como parte del Tema B - "Mantenimiento de la alineación con las NIIF", lo que condujo al desarrollo de esta Norma. El IPSASB aprobó el resumen del proyecto de esta Norma en su reunión de junio de 2020.
- FC4. El IPSASB consideró si el título de esta Norma debía ser diferente al de la NIIF 5, pero decidió que no había razones del sector público para hacerlo.

Alcance

- FC5. El IPSASB pensó si los activos que son excedentes para las necesidades operativas de una entidad, pero sobre los que no se ha tomado ninguna decisión respecto a su futuro (es decir, si se venderán, transferirán o desecharán), deberían estar dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB también consideró si los activos no corrientes que se van a transferir, en lugar de venderse, a otra entidad del sector público deben estar incluidos en el alcance.
- FC6. El IPSASB señaló que este proyecto es un proyecto de armonización con las NIIF. La NIIF 5 está destinada a aplicarse únicamente a los activos no corrientes que se van a vender. Para que los activos no corrientes se clasifiquen como mantenidos para la venta, deben cumplirse criterios específicos. Como resultado de la consulta pública y otros requerimientos regulatorios, la disposición de activos del sector público puede llevar bastante tiempo. El IPSASB decidió que, aunque esos activos puedan ser excedentes para las necesidades operativas durante ese período prolongado, no cumplirían los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta hasta que se haya cumplido con los requerimientos de consulta y otros requerimientos regulatorios necesarios. Hasta que se cumplan los criterios, esos activos, y los activos que se transfieran a otra entidad del sector público, quedarían fuera del alcance de esta Norma y deberían contabilizarse de acuerdo con los requerimientos de las NICSP pertinentes.
- FC7. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB también había analizado si deberían haberse añadido a la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* y a la NICSP 31, *Activos Intangibles*, las informaciones a revelar que requieren el importe en libros de los activos no corrientes excedentarios o de los activos no corrientes que vayan a transferirse a otras entidades del sector público. El IPSASB había decidido que, dado que estas transacciones estaban fuera del alcance de la NICSP 44 (como se destacó anteriormente en la FC6) y no eran modificaciones consecuentes derivadas de esta Norma, no era apropiado incluir un requerimiento de tales informaciones a revelar en la NICSP 44. El IPSASB también había destacado que la NICSP 17 fomenta

la presentación de información a revelar sobre las propiedades, planta y equipo temporalmente ociosos, así como sobre las propiedades, planta y equipo retirados del uso activo que no están dentro del alcance de la NICSP 44. Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB destacó que estos principios siguen siendo aplicables.

Definiciones

- FC8. El IPSASB decidió reemplazar la definición de "unidad generadora de efectivo" de la NIIF 5 por la definición de la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, para mantener la congruencia terminológica dentro de las NICSP.

Medición

- FC9. El IPSASB consideró si existía alguna razón del sector público para apartarse de los requerimientos de medición de la NIIF 5. Estos requerimientos establecen que los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta deben medirse al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. El IPSASB discutió si los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta solo deben medirse al valor razonable, ya que el propósito de mantener dichos activos es la capacidad financiera. Se notó que cuando los activos del sector público que no generan efectivo y se mantienen por su capacidad operativa se van a vender, el propósito de mantener estos activos cambia de capacidad operativa a capacidad financiera, y el valor razonable proporciona el valor más relevante.
- FC10. Sin embargo, el IPSASB señaló que, en circunstancias en las que los activos se miden utilizando el modelo del costo histórico y el importe en libros es inferior al valor razonable menos los costos de venta, una entidad tendría que reconocer un aumento del valor como ingreso o como ganancia por revalorización. El IPSASB concluyó que dicho aumento en el valor no cumplía con los criterios de reconocimiento de ingresos ni era apropiado reconocerlo como una ganancia por revaluación bajo el modelo de costo histórico. Además, esta situación no sería exclusiva del sector público, por lo que no había razón para apartarse del requerimiento de medición de la NIIF 5 para esta Norma.
- FC11. El IPSASB también consideró si los requerimientos de medición de la NIIF 5 deben adaptarse de modo que los activos no corrientes que se van a vender en un acuerdo negociado a un valor distinto del valor razonable (por razones de política) se midan al menor entre el importe en libros y el precio de venta neto. El IPSASB señaló que las entidades del sector privado también venden activos a montos distintos del valor razonable, por lo que no hay ninguna razón en el sector público para apartarse de los requerimientos de la NIIF 5.
- FC12. El IPSASB señaló que la NIIF 5 requiere que los activos adquiridos en una combinación de negocios que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta se midan al valor razonable menos los costos de venta. Sin embargo, en una combinación del sector público, los activos pueden adquirirse mediante una adquisición o una fusión. Los activos que se consiguen a través de una adquisición del sector público se miden al valor razonable en el momento de la adquisición; por ello, si cumplen con los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, se miden al valor razonable menos los costos de venta. Sin embargo, los activos que se consiguen en una fusión del sector público se miden al importe en libros. Según los requerimientos de la NIIF 5, si estos activos cumplen con los criterios para ser mantenidos para la venta, se medirían al valor razonable menos los costos de venta, y por lo tanto podría haber un aumento en el valor. Por lo tanto, el IPSASB modificó los requerimientos para los activos adquiridos a través de una fusión del sector público que cumplieran con los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta: estos deben medirse al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta.

Referencia cruzada a la NIIF 13, Valor Razonable

- FC13. El IPSASB decidió hacer referencia a la NIIF 13, *Valor Razonable*, en lugar de a la norma de contabilidad nacional o internacional pertinente que se ocupa de la medición, cuando proceda. Al tomar esta decisión, el IPSASB señaló que estas referencias se actualizarán cuando se publique una nueva NICSP sobre medición. La NICSP 46, *Medición*, se publicó en mayo de 2023 y se actualizaron las referencias a la NIIF 13.

Información a revelar

- FC14. El IPSASB decidió que en el sector público, la transparencia y la rendición de cuentas son importantes cuando una entidad decide vender activos no corrientes. Por lo tanto, cuando un activo se clasifica como mantenido para la venta y se mide a un valor en libros que es significativamente inferior al valor razonable, la información a revelar sobre el valor razonable del activo en las notas a los estados financieros proporciona a los usuarios información relevante para mantener a la entidad responsable. El IPSASB también señaló que esto era congruente con el consejo de los miembros del Grupo Asesor Consultivo del IPSASB de que la información que permite a los usuarios mantener a la entidad responsable de las decisiones relativas a la venta de activos no corrientes es de interés público.

Fecha de vigencia

- FC15. El IPSASB decidió que la NICSP 44 entraría en vigencia para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025, lo que se alinea con la fecha de vigencia de la NICSP 43, *Arrendamientos*. Se permite la aplicación anticipada, pero la NICSP 43, *Arrendamientos*, deberá aplicarse al mismo tiempo.

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

ÍNDICE

Disponibilidad para la venta inmediata (párrafo 12)	Ejemplos 1-3
Finalización de la venta esperada en el plazo de un año (párrafo 13).....	Ejemplo 4
Excepciones al criterio de que la venta debe esperarse que esté finalizada en el plazo de un año (párrafos 13 y Apéndice A)	Ejemplos 5-7
Determinación de si un activo ha sido abandonado	Ejemplo 8
Presentación de una operación discontinuada que ha sido abandonada	Ejemplo 9
Distribución de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición	Ejemplo 10
Presentación de operaciones discontinuadas y en el estado (o estados) del rendimiento financiero .	Ejemplo 11
Presentación de activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta	Ejemplo 12
Medición y presentación de entidades controladas adquiridas con la finalidad de revenderlas y clasificadas como mantenidas para la venta	Ejemplo 13

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 44, pero no es parte de la misma.

Disponibilidad para la venta inmediata (párrafo 12)

Para cumplir las condiciones para su clasificación como mantenido para la venta, un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) debe estar disponible en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos (o grupos de activos para su disposición) (párrafo 12). Un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) está disponible para su venta inmediata si una entidad tiene la intención y capacidad, en el momento actual, de transferir el activo (o grupo de activos para su disposición) a un comprador en sus condiciones actuales. Los ejemplos 1 a 3 ilustran situaciones en las que no se cumplirían, o no, los criterios establecidos en el párrafo 12.

Ejemplo 1

Una entidad gubernamental está comprometida con un plan para vender el edificio de su sede y ha iniciado acciones para encontrar un comprador.

- (a) La entidad gubernamental tiene la intención de transferir el edificio a un comprador después de desalojar el edificio. El tiempo necesario para desalojar el edificio es usual y habitual para la venta de esos activos. El criterio del párrafo 12 se cumpliría en la fecha de compromiso del plan.
- (b) La entidad gubernamental continuará utilizando el edificio hasta que se finalice la construcción de la nueva sede central. La entidad gubernamental no tiene la intención de transferir el edificio existente a un comprador hasta que la construcción del nuevo edificio se haya finalizado (y desaloje el edificio existente). El retraso en el momento de la transferencia del edificio existente impuesto por la entidad gubernamental (vendedor) demuestra que el edificio no está disponible para su venta inmediata. El criterio del párrafo 12 no se cumpliría hasta que la construcción del nuevo edificio se haya finalizado, aun cuando se obtenga con anterioridad un compromiso de compra firme para la futura transferencia del edificio existente.

Ejemplo 2

Una entidad gubernamental está comprometida con un plan para vender una operación de reparación de carreteras y ha iniciado acciones para encontrar un comprador. En la fecha de compromiso del plan, existe un atraso en los pedidos de gobierno no completados.

- (a) La entidad gubernamental quiere vender la operación de reparación de carreteras con los pedidos gubernamentales de reparación de carreteras que ya tiene. Cualquier pedido gubernamental de reparación de carreteras que no se haya completado en la fecha de venta se pasará al comprador y este reparará las carreteras gubernamentales en virtud de un contrato. La transferencia de los pedidos gubernamentales de reparación de carreteras que no se hayan completado en la fecha de venta no afectará al calendario de transferencia del servicio. El criterio del párrafo 12 se cumpliría en la fecha de compromiso del plan.
- (b) La entidad gubernamental quiere vender la operación de reparación de carreteras, pero sin los pedidos de reparación de carreteras existentes. La entidad gubernamental no quiere transferir la operación a un comprador hasta que se hayan completado los proyectos pendientes de reparación de carreteras del gobierno. El retraso en el momento de la transferencia de la operación impuesto por la entidad gubernamental (vendedor) demuestra que la operación no está disponible para su venta inmediata. El criterio del párrafo 12 no se cumpliría hasta que se completaran los proyectos de reparación de carreteras del gobierno, incluso si se obtuviera antes un compromiso firme de compra para la transferencia futura de la operación.

Ejemplo 3

Una entidad gubernamental se queda con una propiedad que incluye terrenos y edificios porque el dueño no pagó los impuestos, y ahora quiere venderla.

- (a) La entidad gubernamental no tiene la intención de transferir la propiedad a un comprador hasta que haya terminado las renovaciones para aumentar el valor de venta de la propiedad. El retraso en el momento de la transferencia de la propiedad impuesto por la entidad gubernamental (vendedor) demuestra que la propiedad no está disponible para su venta inmediata. El criterio del párrafo 12 no se cumpliría hasta que se completaran las renovaciones.
- (b) Tras la finalización de las renovaciones y que la propiedad se haya clasificado como mantenido para la venta, pero antes de que se obtenga un compromiso de venta en firme, la entidad gubernamental se da cuenta de la existencia de daños medioambientales que requieren rehabilitación. La entidad gubernamental tiene la intención de vender la propiedad. Sin embargo, la entidad gubernamental no tiene la capacidad para transferir la propiedad a un comprador hasta que se haya finalizado la rehabilitación. El retraso en el momento de la transferencia de la propiedad impuesto por terceros antes de que se obtenga un compromiso de compra en firme demuestra que la propiedad no está disponible para su venta inmediata. No se seguiría cumpliendo el criterio del párrafo 12, puesto que las propiedades ya no están disponibles para su venta inmediata. Las propiedades se reclasificarían como mantenidas y utilizadas, de acuerdo con el párrafo 34.

Finalización de la venta esperada en el plazo de un año (párrafo 13)

Ejemplo 4

Para cumplir las condiciones para su clasificación como mantenido para la venta, la venta de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) debe ser altamente probable (párrafo 12), y la transferencia del activo (o grupo de activos para su disposición) debe esperarse que cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta completada en el plazo de un año (párrafo 13). Ese criterio no se cumpliría si, por ejemplo:

- (a) Una entidad gubernamental que le da equipos informáticos a agencias departamentales individuales, tiene equipos obsoletos y aún no se ha decidido si los va a vender a los empleados, transferir a otra entidad del sector público sin costo o donar a una entidad sin fines de lucro.
- (b) Una entidad gubernamental está comprometida con un plan para “vender” una propiedad que está en uso como parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, pero la transferencia no cumple los requisitos para contabilizarla como una venta de acuerdo con el párrafo 98 de la NICSP 43 *Arrendamientos* y, en su lugar, se contabilizará de acuerdo con el párrafo 102 de la NICSP 43.

Excepciones al criterio de que la venta debe esperarse que esté finalizada en el plazo de un año (párrafos 13 y GA1)

Una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 8 se aplica en limitadas situaciones en las que el periodo requerido para completar la venta de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) será (o ha sido) ampliado debido a eventos o circunstancias no sujetas al control de la entidad y se cumplen determinadas condiciones (párrafo 15 y GA1). Los ejemplos 5 a 7 ilustran esas situaciones.

Ejemplo 5

Una entidad del sector de generación de energía está comprometida con un plan para vender un grupo de activos para su disposición que representa una porción significativa de sus operaciones reguladas. La venta requiere los futuros compradores para obtener la aprobación legal, lo cual podría alargar el periodo requerido para completar la venta más allá de un año. Las acciones necesarias para obtener la aprobación no pueden ser iniciadas hasta después de que se haya obtenido un compromiso firme de compra. Sin embargo, es altamente probable un compromiso firme de compra

en el plazo de un año. En esa situación se cumplirían las condiciones establecidas en el párrafo GA1(a) para una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 13.

Ejemplo 6

Una entidad gubernamental está comprometida con un plan para vender una instalación productiva gubernamental en sus condiciones actuales y clasifica la instalación como mantenida para la venta en esa fecha. Tras la obtención de un compromiso de venta en firme, la inspección de la propiedad por parte del comprador identifica daños medioambientales cuya existencia anteriormente se desconocía. Se requiere que la entidad gubernamental repare los daños causados, lo cual extenderá el periodo requerido para completar la venta más allá de un año. Sin embargo, la entidad gubernamental ha iniciado acciones para reparar los daños causados, y la rectificación satisfactoria de los daños es altamente probable. En esa situación se cumplirían las condiciones establecidas en el párrafo GA1(b) para una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 13.

Ejemplo 7

Una entidad gubernamental está comprometida con un plan para vender un activo no corriente y clasifica dicho activo como mantenido para la venta en esa fecha.

- (a) Durante el periodo inicial de un año, se deterioran las condiciones de mercado que existían en la fecha en la que el activo se clasificó inicialmente como mantenido para la venta y, como resultado, al final de ese periodo el activo no se ha vendido. Durante ese periodo, la entidad gubernamental solicitó de forma activa, pero no recibió ninguna oferta razonable para comprar el activo y, en respuesta, redujo el precio. El activo continúa siendo negociado de forma activa a un precio que es razonable dado el cambio en las condiciones de mercado y, por lo tanto, se cumplen los criterios establecidos en los párrafos 12 y 13. En esa situación se cumplirían las condiciones establecidas en el párrafo GA1(c) para una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 13. Al final del periodo inicial de un año, el activo seguiría clasificándose como mantenido para la venta.
- (b) Durante el siguiente periodo de un año, las condiciones de mercado se deterioran más y el activo no ha sido vendido al final de ese periodo. La entidad gubernamental cree que las condiciones del mercado mejorarán y no ha reducido más el precio del activo. El activo continúa siendo mantenido para la venta, pero por un precio superior a su valor razonable actual. En esa situación, la ausencia de una reducción en el precio demuestra que el activo no está disponible para su venta inmediata tal como requiere el párrafo 12. Además, el párrafo 13 también requiere que un activo se negocie a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual. Por lo tanto, no se cumplirían las condiciones establecidas en el párrafo GA1(c) para una excepción al requerimiento de un año establecido en el párrafo 13. El activo se reclasificaría como mantenido y utilizado de acuerdo con el párrafo 34.

Determinación de si un activo ha sido abandonado (párrafos 20 y 21)

Los párrafos 20 y 21 de esta Norma especifican los requerimientos sobre cuándo deben tratarse los activos como abandonados. El ejemplo 8 ilustra cuándo un activo no ha sido abandonado.

Ejemplo 8

Una entidad gubernamental deja de usar una instalación de almacenamiento porque la demanda de almacenamiento ha bajado. Sin embargo, la instalación de almacenamiento se mantiene en condiciones de funcionamiento y se espera volver a poner en funcionamiento si la demanda se recupera. La instalación de almacenamiento no se considera como abandonada.

Presentación de una operación discontinuada que ha sido abandonada (párrafo 20)

El párrafo 20 de esta Norma prohíbe que los activos que serán abandonados se clasifiquen como mantenidos para la venta. Sin embargo, si los activos que van a ser abandonados son una operación un área geográfica de operaciones muy importante se presentarán en operaciones discontinuadas en la fecha en la que sean abandonados. El ejemplo 9 ilustra esto.

Ejemplo 9

En octubre de 20X5, una entidad gubernamental decide dejar de fabricar munición, lo cual es una operación importante.. Todo el trabajo se detuvo en las instalaciones de fabricación de municiones durante el año que terminó el 31 de diciembre de 20X6. En los estados financieros del año que terminó el 31 de diciembre de 20X5, los resultados y los flujos de efectivo de las instalaciones de fabricación de municiones se tratan como operaciones continuadas. En los estados financieros del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X6, los resultados y los flujos de efectivo de las instalaciones de fabricación de municiones se tratan como operaciones discontinuadas y la entidad gubernamental presenta la información requerida por los párrafos 42 y 43 de esta Norma.

Asignación de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición (párrafo 31)

El párrafo 31 de esta Norma requiere que una pérdida por deterioro (o cualquier ganancia posterior) reconocida para un grupo de activos para su disposición por otra vía reduzca (o aumente) el valor en libros de los activos no corrientes del grupo que estén dentro del alcance de los requerimientos de medición de esta Norma, en el orden de asignación establecido en los párrafos 91 y 110 de la NICSP 26. El ejemplo 10 ilustra la distribución de una pérdida por deterioro en un grupo de activos para su disposición.

Ejemplo 10

Una entidad gubernamental planea vender o disponer por otra vía un grupo de sus activos (como una venta de activos). Los activos forman un grupo de activos para su disposición, y se miden como se indica a continuación:

	Importe en libros al final del periodo sobre el que se informa antes de la clasificación como mantenido para la venta	Importe en libros tras la nueva valoración inmediatamente antes de la clasificación como mantenido para la venta
	u.m. ^(a)	u.m.
Plusvalía	1.500	1.500
Propiedades, planta y equipo (contabilizados por sus importes revaluados)	4.600	4.000
Propiedades, planta y equipo (contabilizados al costo)	5.700	5.700
Inventario	2.400	2.200
Inversiones en instrumentos de patrimonio	1.800	1.500
Total	16.000	14.900

(a) En esta guía, los importes monetarios se denominan en "unidades monetarias" (u.m.).

La entidad gubernamental reconoce la pérdida de 1.100 u.m. (16.000 u.m. – 14.900 u.m.) inmediatamente antes de clasificar el grupo de activos para su disposición como mantenido para la venta.

La entidad gubernamental mide que el valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos para su disposición asciende a 13.000 u.m. Dado que una entidad gubernamental mide un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta, la entidad gubernamental reconocerá una pérdida por deterioro de 1.900 u.m. (14.900 u.m – 13.000 u.m) cuando el grupo se clasifique inicialmente como mantenido para la venta.

La pérdida por deterioro se distribuirá a los activos no corrientes para los cuales sean aplicables los requerimientos de medición de esta Norma. Por ello, las pérdidas por deterioro de valor no se distribuyen al inventario e inversiones en instrumentos de patrimonio. La pérdida por deterioro se distribuirá al resto de activos en el orden de distribución establecido en los párrafos 91 y 110 de la NICSP 26.

La distribución puede ilustrarse como sigue:

	Importe en libros tras la nueva valoración inmediatamente antes de la clasificación como mantenido para la venta	Pérdida por deterioro distribuida	Importe en libros después de la distribución de la pérdida por deterioro
	u.m.	u.m.	u.m.
Plusvalía	1.500	(1.500)	0
Propiedades, planta y equipo (contabilizados por sus importes revaluados)	4.000	(165)	3.835
Propiedades, planta y equipo (contabilizados al costo)	5.700	(235)	5.465
Inventarios	2.200	–	2.200
Inversiones en instrumentos de patrimonio	1.500	–	1.500
Total	14.900	(1.900)	13.000

En primer lugar, la pérdida por deterioro reducirá cualquier importe de la plusvalía. A continuación, la pérdida residual se distribuirá al resto de activos en función de una proporcionalidad basada en los importes en libros de esos activos.

Presentación de operaciones discontinuadas y en el estado del rendimiento financiero (párrafos 42)

El párrafo 42 de esta Norma requiere que una entidad revele un único importe en el estado del rendimiento financiero para las operaciones discontinuadas con un desglose en las notas o en una sección del estado del rendimiento financiero separada de las operaciones continuadas. El ejemplo 11 ilustra cómo pueden cumplirse estos requerimientos.

Ejemplo 11

**ENTIDAD GUBERNAMENTAL XYZ - ESTADO DEL RENDIMIENTO FINANCIERO DEL EJERCICIO
TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20X2 (ilustra la clasificación de los gastos por función)**

(miles de unidades monetarias)	20X2	20X1
Actividades continuadas		
Ingresos		
Impuestos	X	X
Otras contribuciones y gravámenes obligatorios	X	X
Transferencias sin un acuerdo vinculante	X	X
Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	X	X
Gastos		
Servicios públicos generales	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)
Sanidad	(X)	(X)
Prestaciones sociales	(X)	(X)
Otra protección social	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)
Protección medioambiental	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total de gastos	(X)	(X)
Participación en resultado de entidades asociadas	X	X
-		
Resultado (ahorro o desahorro) periodo procedente de actividades continuadas	X	X

Operaciones discontinuadas

Resultado positivo (ahorro) del periodo procedente de actividades discontinuadas ^(a)	X	X
Resultado (ahorro) del periodo	<u>X</u>	<u>X</u>

Atribuible a:

Propietarios de la entidad controladora

Resultado positivo (ahorro) del periodo procedente de actividades continuadas	X	X
Resultado positivo (ahorro) del periodo procedente de actividades discontinuadas	<u>X</u>	<u>X</u>
Resultado positivo (ahorro) del periodo atribuible a los propietarios de la entidad controladora	X	X

Participaciones no controladoras

Resultado positivo (ahorro) del periodo procedente de actividades continuadas	X	X
Resultado positivo (ahorro) del periodo procedente de actividades discontinuadas	<u>X</u>	<u>X</u>
Resultado positivo (ahorro) del periodo atribuibles a las participaciones no controladoras	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>

* Esto representa la parte del resultado positivo (ahorro) de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas.

(a) El desglose requerido se proporcionaría en las notas.

Presentación de activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta (párrafo 48)

El párrafo 48 de la Norma requiere que una entidad presente en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta y los activos correspondientes a un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos que formen parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, se presentarán también en el estado de situación financiera de forma separada de los otros pasivos. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe. El ejemplo 12 ilustra estos requerimientos.

Ejemplo 12

A finales de 20X5, una entidad gubernamental decide disponer de parte de sus activos (y pasivos directamente asociados). La disposición, que cumple los criterios establecidos en los párrafos 12 y 13 para ser clasificada como mantenida para la venta, toma la forma de dos grupos de activos para su disposición, como sigue:

	Importe en libros tras reconocer la clasificación como mantenidos para la venta	
	Grupo I de activos para su disposición: u.m.	Grupo II de activos para su disposición: u.m.
Propiedades, planta y equipo	4.900	1.700
Inversiones en instrumentos de patrimonio	1.400 ^(a)	–
Pasivos	(2.400)	(900)
Importe neto en libros del grupo de activos para su disposición	3.900	800

La presentación en el estado de situación financiera de la entidad gubernamental de los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta, puede mostrarse como sigue:

- (a) Se ha reconocido en el estado de cambios en el patrimonio un importe de 400 u.m. por estos activos, que se ha acumulado en el patrimonio.

	20X5	20X4
ACTIVOS		
Activos no corrientes		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Activos corrientes		
DDD	X	X
EEE	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta	<u>8.000</u>	<u>–</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
Activos totales	<u>X</u>	<u>X</u>
 ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO Y PASIVOS		
Activos netos/Patrimonio atribuibles a los propietarios de la entidad controladora		
FFF	X	X

	20X5	20X4
GGG	X	X
Importes reconocidos en el estado de cambios del patrimonio y acumulados en el patrimonio correspondientes a activos no corrientes mantenidos para la venta	400	–
	X	X
Participaciones no controladoras	X	X
Total activos netos/patrimonio	X	X
 Pasivos no corrientes		
HHH	X	X
III	X	X
JJJ	X	X
	X	X
 Pasivos corrientes		
KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	X	X
 Pasivos directamente asociados con activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta	3.300	–
	X	X
Pasivos totales	X	X
Total activos netos/patrimonio y pasivos	X	X

Los requerimientos de presentación para activos (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta al final del periodo sobre el que se informa no se aplican de forma retroactiva. El estado comparativo de situación financiera para cualquier periodo anterior, por tanto, no se presenta de nuevo.

Medición y presentación de entidades controladas adquiridas con la finalidad de revenderlas y clasificadas como mantenidas para la venta (párrafo17)

Una entidad controlada adquirida con el propósito de venderla no está exenta de la consolidación de acuerdo con la NICSP 35 *Estados Financieros, Consolidados*, a menos que la adquirente sea una entidad de inversión, tal como se define en la NICSP 35, y se le requiera medir la inversión en esa entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) del periodo. Sin embargo, si cumple los criterios establecidos en el párrafo 17, se presentará como un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. El ejemplo 13 ilustra estos requerimientos.

Ejemplo 13

La Entidad gubernamental A adquiere una entidad H, que es una controladora con dos entidades controladas, EC1 y EC2. EC2 es adquirida exclusivamente con la finalidad de venderla y cumple los criterios para ser clasificada como mantenida para la venta. De acuerdo con el párrafo 41(c), EC2 también es una operación discontinuada.

El valor razonable menos los costos de venta de EC2 es 135 u.m. La Entidad gubernamental A contabiliza EC2 de la siguiente manera:

- Inicialmente, la entidad gubernamental (A mide los pasivos identificables de EC2 por su valor razonable, de 40 u.m.
- Inicialmente, la entidad gubernamental A mide los activos adquiridos como el valor razonable menos los costos de venta de EC2 (135 u.m.) más el valor razonable de los pasivos identificables (40 u.m.), es decir, 175 u.m.
- Al final del periodo sobre el que se informa, la entidad gubernamental A vuelve a medir el grupo de activos para su disposición por el menor entre su coste y el valor razonable menos los costos de venta, por 130 u.m. Los pasivos se vuelven a medir de acuerdo con las NICSP aplicables, por 35 u.m. Los activos totales se miden por 130 u.m. + 35 u.m., es decir, por 165 u.m.
- Al final del periodo sobre el que se informa, la entidad A presenta los activos y pasivos separadamente de otros activos y pasivos en sus estados financieros consolidados tal como ilustra el ejemplo 12 *Presentación de activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta*, y
- en el estado del resultado integral, la entidad gubernamental A presentará el total del resultado (ahorro o desahorro) después de impuestos de EC2 y la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida en las mediciones posteriores de EC2, lo cual equivale a la nueva medición del grupo de activos para su disposición de 135 u.m. a 130 u.m.

No se requiere ningún análisis adicional de los activos y pasivos o del cambio en el valor del grupo de activos para su disposición.

COMPARACIÓN CON LA NIIF 5

La NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, se basa principalmente en la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en 2004, que incluye las modificaciones realizadas hasta mayo de 2017).

Las principales diferencias entre la NICSP 44 y la NIIF 5 son las siguientes:

- La NICSP 44 dice que hay que poner en las notas el valor razonable de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para la venta si el valor razonable es muy diferente del valor en los libros.
- La NICSP 44 cambia la definición de unidad generadora de efectivo de la NIIF 5 por la definición de unidad generadora de efectivo de la NICSP 26, *Deterioro del valor de los Activos Generadores de Efectivo*.
- La NICSP 44 reconoce que las combinaciones del sector público son diferentes de las combinaciones de negocios y pueden ser una adquisición o una fusión. Por lo tanto, la NICSP 44 requiere que los activos adquiridos en una fusión del sector público que deban clasificarse inmediatamente como mantenidos para la venta se midan al menor de su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta; y
- La NICSP 44 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 5. Los ejemplos más importantes son el uso de los términos «operación», «combinaciones del sector público», «ingresos», «propietario», «entidad controladora» y «entidad controlada». Los términos equivalentes en la NIIF 5 son «negocio», «combinación de negocios», «ingresos», «accionista», «controladora» y «subsidiaria».

COMPARACIÓN CON LAS EFP

Al desarrollar la NICSP 44 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, el IPSASB consideró las guías de información de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP).

Las diferencias y similitudes clave con las EFG son las siguientes:

- Las EFP usan el valor de mercado como método general de valoración de todos los activos. Según la NICSP 44, los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, se miden al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta. El valor de mercado puede usarse como una forma de estimar el valor razonable según las NICSP.
- Según la NICSP 44, un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) se clasifica como mantenido para la venta cuando está disponible para su venta inmediata en su estado actual y su venta es muy probable, sujeta únicamente a condiciones que son habituales para la venta de dichos activos (o grupos de activos para su disposición). Las EFP no tienen este tipo de clasificación.
- La NICSP 44 incluye requerimientos de información a revelar que están presentes en las EFP.

NICSP 45, PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se basa principalmente en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC®) 16 (Revisada en 2003), *Propiedades, Planta y Equipo*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®), y en la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares*, publicada por el Comité de Interpretaciones de las NIIF®. En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 16 y de la CINIIF 1, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 45, PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo* fue emitida en mayo de 2023.

Desde entonces, la NICSP 45 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF (emitidas en enero de 2025)*
- La NICSP 50 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* (emitida en noviembre de 2024)
- NICSP 47, *Ingresos* (emitida en mayo de 2023)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 45

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Modificado	NICSP 50 noviembre de 2024
25	Modificado	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF, enero de 2025</i>
64	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
67	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
68	Modificado	NICSP 47 mayo de 2023
85A	Nuevo	NICSP 47 mayo de 2023
85B	Nuevo	NICSP 50 noviembre de 2024
85C	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF, enero de 2025</i>

NICSP 45 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–4
Definiciones	5
Reconocimiento	6–10
Medición inicial	11–23
Elementos del costo	14–19
Medición del costo	20–23
Medición posterior	24–61
Modelo del costo histórico	26
Modelo de valor actual	27–40
Depreciación	41–58
Deterioro de valor	59
Compensación por deterioro de valor	60–61
Baja en cuentas	62–68
Información a revelar	69–84
Información general a revelar de propiedades, planta y equipo	69–76
Información a revelar de bienes del patrimonio histórico de propiedades, planta y equipo no reconocidos	77–78
Medición del valor actual	79–84
Fecha de vigencia y Transición	85–86
Fecha de vigencia	85–86
Transición	87–88
Derogación de la NICSP 17 (2006)	89
Apéndice A: Guía de Aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con la NIC 16	
Comparación con las EFP	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, está contenida en los párrafos 1 a 89. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 45 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Alcance (véanse los párrafos GA1 a GA7)

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros según la contabilidad de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma al contabilizar las propiedades, planta y equipo, excepto cuando otra Norma requiera o permita un tratamiento contable diferente.**
3. Esta Norma no es aplicable a:
 - (a) los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas productoras (véase la NICSP 27, *Agricultura*). Esta Norma se aplica a las plantas productoras pero no a los productos que se obtienen de las mismas;
 - (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la norma de contabilidad pertinente, internacional o nacional, que trate sobre derechos mineros, reservas minerales y recursos no renovables similares);
 - (c) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NICSP 44 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* y
 - (d) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NICSP 50 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*).

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los 3(a), 3(b) y 3(d).

4. Una entidad que utilice el modelo del costo histórico para las propiedades de inversión de acuerdo con la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*, utilizará el modelo del costo histórico de esta Norma _____

Definiciones (véanse los párrafos GA8 a GA11)

5. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Importe en libros (a efectos de esta Norma) es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Clase de propiedades, planta y equipo es un grupo de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como una partida única a efectos de información a revelar en los estados financieros.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable.

El **valor residual** de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Los siguientes términos se definen y se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 46, *Medición*:

- (a) **costo histórico**;
- (b) **valor operativo actual**; y
- (c) **valor razonable**.

El término **importe recuperable del servicio** se define en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 21.

El término **importe recuperable** se define en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, y se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 26.

El término **planta productora** se define en la NICSP 27, y se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 27.

Reconocimiento (véanse los párrafos GA12 a GA16)

6. Una partida de propiedades, planta y equipo se deberá reconocer como activo sí, y solo sí:
 - (a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y
 - (b) la partida puede medirse de forma fiable¹.
7. Si una entidad posee propiedades, planta y equipo que se ajustan a la definición de activo, pero que no cumplen los criterios de reconocimiento del párrafo (b), la información requerida por el párrafo 77 se revelará en las notas a los estados financieros. Cuando esté disponible la información sobre el costo o el valor actual de las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico o cultural, la entidad reconocerá, a partir de esa fecha, las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico y/o cultural de acuerdo con el párrafo 6 y aplicará los principios de medición de esta Norma.
8. Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, es decir, qué constituye una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios profesionales para

¹ La información será fiable si está libre de error material o sesgos, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, analiza el enfoque transitorio de la explicación de la fiabilidad.

aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Puede resultar apropiado (a) desagregar partidas individualmente significativas, como las plantas de un edificio, en unidades de cuenta separadas cuando el objetivo por el que la entidad posee el edificio es tanto de capacidad operativa como financiera o (b) agregar partidas individualmente insignificantes, como libros de biblioteca, periféricos informáticos y pequeños elementos de equipamiento, y aplicar los criterios al valor agregado.

9. La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir, construir o desarrollar una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de, o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.
10. Algunas partidas de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridas por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición, construcción o desarrollo de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incrementa directamente los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de una partida concreta de propiedades, planta y equipo existente, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos o potencial de servicio futuros derivados del resto de sus activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo califican para ser reconocidos como activos, porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos o potencial de servicio futuros adicionales del resto de sus activos, de lo que podría derivarse si esos elementos no hubieran sido adquirido, construido o desarrollado. Por ejemplo, las disposiciones de seguridad anti-incendios pueden requerir que un hospital tenga que instalar un sistema de rociadores anti-incendios. Estas mejoras se reconocen ya que, sin ellos, la entidad no puede operar de acuerdo con las disposiciones. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NICSP 21 y la NICSP 26.

Medición inicial (véanse los párrafos GA17 a GA19)

11. **Una partida de propiedades, planta y equipo que cumpla los requisitos para su reconocimiento se medirá a su costo, tal como se describe en los párrafos a , a menos que se adquiera mediante una transacción sin contraprestación.**
12. **Las propiedades, planta y equipo adquiridos mediante una transacción sin contraprestación se medirán a su costo atribuido. Una entidad aplicará la NICSP 46 al medir el costo atribuido de una partida de propiedades, planta y equipo.**
13. A efectos de esta Norma, la medición en el momento del reconocimiento de una partida de propiedades, planta y equipo, adquirida sin costo o a un costo nominal, a su costo atribuido congruente con los requerimientos del párrafo 12, no constituye una revaluación. En consecuencia, los requerimientos de revaluación del párrafo 29, y la Guía de Aplicación que los apoya, solo se aplican cuando una entidad opta por revaluar una partida de propiedades, planta y equipo en periodos posteriores sobre los que se informa.

Componentes del costo

14. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:
 - (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
 - (b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia; y

- (c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

15. Son ejemplos de costos directamente atribuibles:

- (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*) que procedan directamente de la construcción, adquisición o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- (b) los costos de preparación del emplazamiento físico;
- (c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- (d) los costos de instalación y montaje;
- (e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, (por ejemplo, la evaluación de si el rendimiento técnico y físico del activo es tal que puede utilizarse en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlo a terceros, o para fines administrativos); y
- (f) los honorarios profesionales.

16. La entidad aplicará la NICSP 12, *Inventarios*, a los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NICSP 12 y esta NICSP se reconocerán y medirán de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

17. El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:

- (a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;
- (b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
- (c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.

18. Los elementos pueden producirse durante la ubicación de un elemento de propiedades, planta y equipo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia (tales como muestras producidas mientras se comprueba si el activo está funcionando adecuadamente). Una entidad reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con las normas aplicables, los importes de la venta de cualquiera de estos elementos y el costo de dichos elementos. La entidad medirá el costo de estos elementos aplicando los requisitos de medición de la NICSP 12.

19. Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones

accesorias no son necesarias para ubicar un elemento en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos relacionados de operaciones accesorias se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro), mediante su inclusión dentro las clases apropiadas de ingresos y gastos.

Medición del costo

20. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente de contado o, para los elementos a los que hace referencia el párrafo 12, su costo atribuido en la fecha de reconocimiento. Si el pago se difiere y el valor temporal del dinero es material o tiene importancia relativa, la diferencia entre el equivalente del precio en efectivo y el pago total se reconoce como intereses a lo largo del periodo de crédito, a menos que dichos intereses se reconozcan en el importe en libros de la partida de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.
21. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente al intercambio de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todos los intercambios descritos en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicha partida de propiedades, planta y equipo se mide por su valor actual, a menos que la operación de intercambio carezca de esencia comercial o que el valor actual ni del activo recibido ni del activo entregado pueda medirse con fiabilidad. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando una entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor actual, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.
22. Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros o potencial de servicio como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:
 - (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido; o
 - (b) la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
 - (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor actual de los activos intercambiados.

Con el fin de determinar la parte de las operaciones de la entidad afectada por la transacción, como en el párrafo 22(b), la entidad calcula el valor actual de los flujos de efectivo esperados, (o los flujos de efectivo después de impuestos cuando se apliquen impuestos), que surgirán del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.

23. El valor actual de un activo se puede medir con fiabilidad si la variabilidad en el rango de mediciones razonables del valor actual no es significativa para ese activo, o las probabilidades de las distintas estimaciones dentro del rango se pueden evaluar razonablemente y utilizar al medir el valor actual. Si una entidad es capaz de medir con fiabilidad el valor actual del activo recibido o del activo entregado, entonces se utiliza el valor actual del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que el valor actual del activo recibido sea más claramente evidente

Medición posterior (véanse los párrafos GA20 a GA36)

24. Una entidad elegirá como política contable el modelo del costo histórico del párrafo 26 o el modelo del valor actual del párrafo 27 y aplicará esa política a toda una clase de propiedades, planta y equipo.
25. **Cuando los requerimientos de medición se apliquen a la partida de propiedades, planta y equipo después de su reconocimiento, una entidad aplicará la NICSP 46. Si la medición inicial de un elemento de propiedades, planta y equipo por parte de una entidad incluyó una estimación inicial del costo de desmantelamiento y retirada del elemento y restauración del emplazamiento según el párrafo 14(c), por lo que reconoció un pasivo correspondiente de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, la entidad también aplicará el Apéndice B de la NICSP 19 en su medición posterior del elemento.**

Modelo del costo histórico

26. **Con posterioridad a su reconocimiento un elemento de propiedades, planta y equipo se deberá registrar por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.**

Modelo de Valor Actual (véanse los párrafos GA20 a GA23)

27. **Tras su reconocimiento, una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo cuyo valor actual pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su importe revaluado, que será su valor operativo actual o su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas posteriores. El objetivo principal para el que una entidad posee una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo determina la base de medición del valor actual. Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida principalmente por su capacidad operativa se mide por su valor operativo corriente, y cuando se mantiene principalmente por su capacidad financiera se mide por su valor razonable.**
28. La base de medición utilizada para medir el valor actual, ya sea el valor operativo actual o el valor razonable, se aplicará de forma congruente a una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo en cada fecha de medición, a menos que haya cambiado el objetivo principal para el que la entidad posee una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo. En ese caso, es apropiado un cambio en la base de medición del valor actual, del valor operativo actual al valor razonable, o viceversa.
29. **Las revaluaciones se deberán hacer con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor actual en la fecha de presentación.** El tratamiento contable para las revaluaciones se establece en los párrafos 36 a 38.
30. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores actuales de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor actual del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor actual, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes son innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor actual. Para estos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.
31. Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de una de las siguientes maneras:

- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a datos de mercado observables o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o
- (b) la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

El importe del ajuste de la depreciación acumulada, forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 36 y 37.

32. **Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.**

33. Las pérdidas por deterioro de valor, y sus reversiones, de un activo según las NICSP 21 y NICSP 26 no necesariamente dan lugar a la necesidad de revaluar la clase de activos a la cual pertenece ese activo o grupo de activos.

34. Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza o función en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) terrenos;
- (b) edificios operativos;
- (c) maquinaria;
- (d) buques;
- (e) aeronaves;
- (f) sistemas de armas;
- (g) vehículos de motor;
- (h) mobiliario y útiles;
- (i) equipamiento de oficina;
- (j) plataformas petrolíferas;
- (k) plantas productoras;
- (l) colecciones de patrimonio histórico artístico o cultural; e
- (m) infraestructura.

Al agrupar las propiedades, planta y equipo en clases, una entidad puede identificar partidas de naturaleza similar, pero destinadas a funciones diferentes, o viceversa. Por ejemplo, aunque varias parcelas de tierra puedan ser de naturaleza similar, algunas pueden estar destinadas a fines agrícolas y otras a fines comerciales. Esto puede dar lugar a que la entidad identifique dos clases de terrenos y presente la información utilizando el costo histórico para una clase y el valor actual para la otra.

35. Los elementos pertenecientes a una clase de propiedades, planta y equipo se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas y la inclusión de importes en los estados financieros que son una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

36. **Cuando se incrementa el importe en libros de una clase de activos como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de superávit de revaluación. No obstante, el incremento se deberá reconocer en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación de la misma clase de activos, que fue reconocida previamente en resultados (ahorro o desahorro).**
37. **Si se reduce el importe en libros de una clase de activos como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe ser reconocida en el resultado (ahorro o desahorro). No obstante, la disminución será cargada directamente contra el superávit de revaluación en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación con respecto a esa clase de activos.**
38. **Los incrementos y disminuciones en la revaluación relativos a activos individuales dentro de una clase de propiedades, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de esa clase pero no deben compensarse con los correspondientes a activos de diferentes clases.**
39. Algunos o todos los superávit de revaluación incluidos en los activos netos/patrimonio con respecto a propiedades, planta y equipo, pueden ser transferidas directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando se den de baja los activos. Esto podría suponer transferir una parte o la totalidad de la reserva cuando los activos dentro de una clase de propiedades, planta y equipo a los cuales se vincula la reserva, son retirados o han sido dispuestos. No obstante, parte de la reserva podría transferirse a medida que los activos son utilizados por la entidad. En ese caso, el importe de la reserva transferida sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde el superávit de revaluación a los resultados (ahorro o desahorro) acumulados no se harán a través del resultado (ahorro o desahorro).
40. Guías sobre los efectos de la revaluación de las propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos a las ganancias, si los hay, pueden encontrarse en las normas contables internacionales y nacionales pertinentes que tratan el impuesto a las ganancias.

Depreciación (véanse los párrafos GA24 a GA36)

41. **Se deberá depreciar de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo o valor total del elemento.**
42. Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.
43. En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.
44. La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.
45. **El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro), salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.**
46. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a un activo son absorbidos en la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación del equipo

de manufactura se incluirá en el costo de conversión de los inventarios (véase la NICSP 12). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizadas para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NICSP 31, Activos Intangibles.

Importe depreciable y periodo de depreciación (véanse los párrafos GA25 a GA27)

47. **El importe depreciable de un activo se deberá distribuir de forma sistemática a lo largo de su vida útil.**
48. **El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, en cada fecha de presentación anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.**
49. La depreciación se contabilizará incluso si el valor actual del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación. Por el contrario, algunos activos pueden tener un mantenimiento inadecuado o demorado indefinidamente debido a limitaciones presupuestarias. Cuando las políticas de gestión de activos agraven el desgaste de un activo, deberá reevaluarse su vida útil, o comprobarse el deterioro de valor del activo de conformidad con el párrafo 59, y ajustarse en consecuencia.
50. Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida indefinida y por tanto no se deprecian. Por lo general, los edificios tienen una vida útil limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.
51. Si el importe en libros de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios o potencial de servicio por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

Vidas útiles limitadas e indefinidas (véanse los párrafos GA28 a GA32)

52. Una entidad evaluará si la vida útil de las propiedades, planta y equipo es limitada o indefinida y, si es finita, la duración o el número de unidades de producción o similares que constituyen esa vida útil. Los terrenos suelen tener una vida útil indefinida. Existe la presunción refutable de que las propiedades, planta y equipo no terrestres tienen una vida útil limitada. La entidad considerará que las propiedades, planta y equipo tienen una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores pertinentes, no exista un límite previsible del periodo durante el cual se espera que el activo proporcione un potencial de servicio a la entidad o se utilice para generar entradas netas de efectivo para ésta.
53. Se deprecia una partida de propiedades, planta y equipo con una vida útil limitada. Una partida de las propiedades, planta y equipo con una vida útil indefinida no se deprecia.
54. El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe reflejar las pruebas sobre los factores que podrían afectar a la vida útil en el momento de estimar la vida útil del activo. Las proyecciones de esos factores y de la vida útil estimada deben ser realistas y no optimistas o pesimistas, lo que significa que deben apoyarse en pruebas objetivas y generar mediciones pertinentes y fielmente representativas del valor de los activos y de la depreciación, en lugar de proyecciones optimistas o pesimistas de esos factores. Por ejemplo, la conclusión de que la vida útil de las propiedades, planta y

equipo es indefinida no debe depender de que se prevean gastos futuros superiores a los requeridos para mantener el activo en su nivel de rendimiento actual. Dicha conclusión tampoco debería depender de acciones de preservación para las que no existe una probabilidad realista con las limitaciones presupuestarias actuales o previstas.

55. La vida útil de una partida de las propiedades, planta y equipo puede ser muy larga o incluso indefinida. La incertidumbre sobre la vida útil de un activo cuando es muy larga no justifica la elección de una vida que sea demasiado corta.

Revisiones anuales del deterioro de valor de activos con vidas útiles indefinidas

56. Se requiere que una entidad revise anualmente las propiedades, planta y equipo con una vida útil indefinida en busca de indicios de deterioro de valor de acuerdo con las NICSP 21 y NICSP 26.

Método de Depreciación (véanse los párrafos GA33 a GA34)

57. **El método de depreciación reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo.**
58. **El método de depreciación aplicado a un activo se deberá revisar, como mínimo, en cada fecha de presentación anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo, se deberá cambiar para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.**

Deterioro del valor

59. Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha sufrido un deterioro de su valor, la entidad aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda. Estas Normas explican cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe de servicio recuperable o importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

Compensación por deterioro del valor

60. **Las compensaciones procedentes de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se deberán incluir en el resultado (ahorro o desahorro) cuando tales compensaciones sean exigibles.**
61. Los deterioros de valor o las pérdidas de partidas de propiedades, planta y equipo, las reclamaciones relacionadas o los pagos de indemnizaciones de terceros, así como cualquier compra, construcción o desarrollo posterior de activos de sustitución son eventos económicos independientes y se contabilizan por separado del siguiente modo:
- (a) el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá según la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;
 - (b) la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo retirados o dispuestos se determinará según lo establecido en esta Norma;
 - (c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o abandonado se incluirá en la determinación del resultado (ahorro o desahorro), en el momento en que la compensación sea exigible; y

- (d) el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo rehabilitados, adquiridos, construidos o desarrollados como sustitución de otros se determinará de acuerdo con esta Norma.

Baja en cuentas

62. **El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:**
- (a) **por su disposición; o**
 - (b) **cuando no se espere obtener ningún beneficio económico o potencial de servicio futuros por su uso o disposición.**
63. **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se deberá incluir en el resultado (ahorro o desahorro) cuando dicho elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la NICSP 43 Arrendamientos establezca otra cosa, para una venta con arrendamiento financiero posterior)8F.**
64. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). La fecha de disposición de una partida de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de dicha partida en acuerdo con el requerimiento, y se cumplen todas las obligaciones exigibles o de cumplimiento establecidas en la NICSP 47, Ingresos. La NICSP 43 se aplica a la disposición por venta y posterior arrendamiento.
65. Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 6, una entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido, construido o desarrollado.
66. **La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, se deberá determinar como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento.**
67. El importe de la contraprestación a incluir en el resultado del periodo (ahorro o desahorro); que surge de la baja en cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo se determina de acuerdo con los requerimientos para determinar la contraprestación de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en resultado (ahorro o desahorro) del periodo o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NICSP 47.
68. Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades, venda rutinariamente elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, deberá transferir esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe de la contraprestación producto obtenido por la venta disposición de esos activos se reconocerá como ingreso de acuerdo con la NICSP 47. La NICSP 44 no será de aplicación cuando los activos que se mantienen para la venta en el curso ordinario de sus operaciones se transfieran a inventarios.

Información a revelar

Información a revelar general para las propiedades, planta y equipo

69. **Los estados financieros deberán revelar, para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocida en los mismos:**

- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- (b) los métodos de depreciación utilizados;
- (c) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- (d) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (incrementado por las pérdidas acumuladas por deterioro de valor) al inicio y al final del periodo; y
- (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NICSP 44, así como otras disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones a través de combinaciones del sector público;
 - (iv) los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones de acuerdo con los párrafos 2936 y 37, así como las pérdidas por deterioro del valor (si las hubiera) reconocidas o revertidas directamente en los activos netos/patrimonio, en función de lo establecido en la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;
 - (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), aplicando la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;
 - (vi) las pérdidas por deterioro del valor que se hayan revertido en el resultado (ahorro o desahorro), aplicando la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda;
 - (vii) depreciación;
 - (viii) las diferencias de cambio netas surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente (incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa); y
 - (ix) otros cambios.

70. Los estados financieros deberán presentar también para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocida en los mismos:

- (a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- (b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo en curso de construcción o desarrollo; y
- (c) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición construcción o desarrollo de propiedades, planta y equipo.

71. Si no se presentan de forma separada en el estado de rendimiento financiero, los estados financieros también revelarán:

- (a) el importe incluido en el resultado (ahorro o desahorro) de las compensaciones procedentes de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado; y

- (b) **el importe de los ingresos recibidos y costos incluidos en el resultado (ahora o desahorro) de acuerdo con el párrafo 18 que estén relacionados con elementos producidos que no sean un producto de las actividades ordinarios de la entidad, así como la(s) partida(s) del estado de rendimiento financiero que incluye(n) tales ingresos y costos.**

72. La selección de un método de depreciación, así como la estimación de la vida útil de los activos, son cuestiones que requieren juicio profesional. Por tanto, la información a revelar sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministra a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar las políticas seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar:

- (a) la depreciación del periodo, independientemente de que se reconozca en el resultado (ahorro o desahorro) o como parte del costo de otros activos; y
- (b) la depreciación acumulada al final del periodo.

73. De acuerdo con la NICSP 3, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto de un cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede surgir, en las propiedades, planta y equipo, por cambios en las estimaciones referentes a:

- (a) valores residuales;
- (b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;
- (c) vidas útiles; y
- (d) métodos de depreciación.

74. **Si una clase de propiedades, planta y equipo se registra por importes revaluados, deberá informarse de lo siguiente:**

- (a) **la fecha efectiva de la revaluación;**
- (b) **si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;**
- (c) **el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los propietarios;**
- (d) **la suma de todos los superávit de revaluación para los elementos individuales de la propiedades, planta y equipo dentro de cada clase; y**
- (e) **la suma de todos los déficit de revaluación para los elementos individuales de la propiedades, planta y equipo dentro de cada clase.**

75. De acuerdo con la NICSP 21 y la NICSP 26, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en el párrafo 69(e)(iv) a 69(e)(vi)(iv)-(vi).

76. Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

- (a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente ociosos;
- (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;

- (c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NICSP 4416F; y
- (d) cuando se utiliza el modelo del costo histórico, el valor actual (valor operativo actual o valor razonable) de las propiedades, planta y equipo cuando éste difiere materialmente o con importancia relativa del importe en libros.

Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.

Información a revelar sobre las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico o cultural no reconocido (véanse los párrafos GA37 a GA38).

77. **Cuando las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural o una clase de propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no se reconozcan en los estados financieros porque, en la medición inicial, su costo o valor actual no pueda medirse de manera fiable, la entidad revelará:**
- (a) **las dificultades para obtener una medición fiable que impidió el reconocimiento; y**
 - (b) **la importancia de las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido en relación con la consecución de los objetivos de la entidad.**
78. Cuando se reconozcan desembolsos posteriores en propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido, se aplicarán los requerimientos de información a revelar de los párrafos 69 a 76 y 79 a 84.

Mediciones del valor actual

79. **Una entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar los dos elementos siguientes:**
- (a) **Para las propiedades, planta y equipo que se miden a su valor operativo actual o a su valor razonable en el estado de situación financiera tras el reconocimiento inicial, las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones.**
 - (b) **Para las mediciones del valor razonable que utilizan datos no observables significativos (Nivel 3), o las mediciones del valor operativo actual estimadas utilizando datos no observables significativos, el efecto de las mediciones en el resultado (ahorro o desahorro) o en los activos netos/patrimonio del periodo.**
80. Para cumplir los objetivos del párrafo 79, una entidad considerará todo lo siguiente:
- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
 - (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
 - (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y
 - (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Si la información a revelar proporcionada de conformidad con esta Norma es insuficiente para cumplir los objetivos del párrafo 79, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir dichos objetivos.

81. Para cumplir los objetivos del párrafo 79, la entidad revelará, como mínimo, la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo (véase en el párrafo 82 la información sobre la determinación de las clases apropiadas de propiedades, planta y equipo para la información a revelar sobre la medición

del valor actual) medido al valor actual de explotación o al valor razonable en el estado de situación financiera tras el reconocimiento inicial:

- (a) el valor operativo actual o la medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa;
- (b) si se ha producido un cambio en la base de medición (por ejemplo, pasar del valor operativo actual al valor razonable), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo;
- (c) en el caso de las mediciones del valor operativo actual, si éstas se estiman utilizando datos de entrada observables o no observables. Para las mediciones del valor razonable, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3);
- (d) en el caso de las mediciones del valor razonable o del valor operativo actual estimadas utilizando datos no observables, una descripción de la técnica o técnicas de medición y de los datos utilizados en la medición del valor razonable o del valor operativo actual. Si se ha producido un cambio en la técnica de medición (por ejemplo, pasar de un enfoque de costos a un enfoque de mercado o el uso de una técnica de valoración adicional), la entidad revelará dicho cambio y la razón o razones para realizarlo. Para las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor operativo actual o del valor razonable estimadas utilizando datos significativos no observables, una entidad proporcionará información cuantitativa sobre los datos significativos no observables utilizados en la medición del valor operativo actual o del valor razonable. Una entidad no está requerida a crear información cuantitativa para cumplir con este requerimiento de información a revelar si los datos cuantitativos no observables no son desarrollados por la entidad cuando mide el valor operativo actual o el valor razonable (por ejemplo, cuando una entidad utiliza precios de transacciones anteriores o información de precios de terceros sin ajustes). Sin embargo, al proporcionar esta información, una entidad no puede ignorar los datos cuantitativos no observables que sean significativos para el valor operativo actual o la medición del valor razonable y que estén razonablemente disponibles para la entidad;
- (e) para las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor operativo actual estimadas utilizando datos de entrada significativos no observables, una conciliación de los saldos iniciales con los saldos finales, revelando por separado los cambios durante el periodo atribuibles a lo siguiente:
 - (i) total de ganancias o pérdidas del periodo reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro), y partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas;
 - (ii) las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en los activos netos/patrimonio, y la partida o partidas de los activos netos/patrimonio en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas; y
 - (iii) compras, y ventas (cada uno de esos tipos de cambios revelado por separado);
- (f) para las mediciones del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para el valor operacional corriente estimado utilizando datos no observables significativos, el importe de las pérdidas o ganancias totales del periodo en (i) incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) que es atribuible a la variación de las pérdidas o ganancias no realizadas relacionadas con esas partidas de propiedades, planta y equipo mantenidas al final del periodo sobre el que se informa, y la partida o partidas del resultado (ahorro o desahorro) en las que se reconocen esas pérdidas o ganancias no realizadas;

- (g) para las mediciones del valor razonable clasificadas en el nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor razonable operativo corriente estimado utilizando datos no observables significativos, una descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad (incluyendo, por ejemplo, cómo decide una entidad sus políticas y procedimientos de valoración y analiza los cambios en el valor razonable operativo corriente o las mediciones del valor razonable de un periodo a otro); y
- (h) para las mediciones del valor razonable categorizadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable o para las mediciones del valor razonable operativo actual estimado utilizando datos de entrada no observables significativos, una descripción narrativa de la sensibilidad del valor razonable operativo actual o de la medición del valor razonable a los cambios en los datos de entrada no observables si un cambio en esos datos de entrada a un importe diferente pudiera dar lugar a un valor razonable operativo actual o a una medición del valor razonable significativamente superior o inferior. Si existen interrelaciones entre esos datos y otros datos no observables utilizados en la medición del valor razonable o el valor operativo actual, una entidad proporcionará también una descripción de esas interrelaciones y de cómo podrían magnificar o reducir el efecto de los cambios en los datos no observables sobre la medición del valor razonable o el valor operativo actual. Para cumplir con ese requerimiento de información a revelar, la descripción narrativa de la sensibilidad a cambios en datos de entrada no observables incluirá, como mínimo, los datos de entrada no observables revelados al cumplir con (d).

82. A efectos de la información a revelar sobre la medición del valor razonable, una entidad puede decidir que se requiere un mayor desglose de las clases de propiedades, planta y equipo (véase el párrafo 34) en función de (a) las bases de medición aplicadas, y (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifica la medición del valor razonable, o el grado en que el valor razonable operativo utiliza datos observables o no observables.

El número de clases puede necesitar ser mayor para las mediciones del valor razonable categorizadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para las mediciones del valor operativo actual estimadas utilizando datos de entrada significativos no observables, porque esas mediciones tienen un mayor grado de incertidumbre y subjetividad. La determinación de las clases apropiadas de propiedades, planta y equipo para las que debe proporcionarse información sobre el valor operativo actual o las mediciones del valor razonable requiere juicio. Una clase de propiedades, planta y equipo requerirá a menudo una mayor desagregación que las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en el estado de situación financiera.

83. Para cada clase de propiedades, planta y equipo medida sobre la base del costo histórico en el estado de situación financiera, pero para la que se revele el valor operativo actual o el valor razonable, una entidad revelará la información requerida por el párrafo 81(b), (c) y (g). Sin embargo, no se requiere que una entidad proporcione los datos cuantitativos sobre los datos significativos no observables utilizados en las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, o para el valor operativo actual o las mediciones del valor razonable estimadas utilizando datos significativos no observables, requeridos por el párrafo (d). Para dichas propiedades, planta y equipo, una entidad no necesita proporcionar los otros requerimientos de información sobre la medición del valor actual requeridos por esta Norma.

84. Una entidad presentará la información cuantitativa sobre la medición del valor actual requerida por esta Norma en formato de tabla, a menos que resulte más apropiado otro formato.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

85. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite la aplicación anticipada para las entidades que apliquen las NICSP 43, NICSP 44 y NICSP 46 en la fecha de aplicación inicial de la Norma o antes. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2025, deberá revelar este hecho.
- 85A. Los párrafos 64, 67 y 68 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.
- 85B. El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 50, emitida en noviembre de 2024. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2027, revelará este hecho.
- 85C. El párrafo 25 fue modificado por *Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones de la CINIF específicas*, emitidas en enero de 2025. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones a los estados financieros correspondientes a un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2026, deberá revelar ese hecho.
86. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad de acumulación (o devengo), tal como se definen en la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)*, a efectos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Transición

87. Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NICSP 3 excepto que:
- (a) Una entidad puede optar por medir los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural a su costo estimado cuando no se disponga de información fiable sobre el costo de dichos activos en la fecha de aplicación de esta Norma.
 - (b) Si, en la aplicación inicial de esta Norma, existiera una diferencia entre el anterior importe en libros a valor razonable y el nuevo importe en libros a valor razonable o valor actual de operación, una entidad reconocerá esa diferencia como un ajuste al resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura (u otro componente de los activos netos/patrimonio, según proceda) sin reexpresar la información comparativa.
88. Para las entidades que hayan aplicado previamente la NICSP 17 (2006), *Propiedades, Planta y Equipo*, los requerimientos de los párrafos 21 y 22 relativos a la medición inicial de una partida de propiedades, planta y equipo adquirida en una transacción de intercambio de activos se aplicarán de forma prospectiva solo a transacciones futuras.

Derogación de la NICSP 17 (2006)

89. Esta Norma deroga la NICSP 17 emitida en 2006. La NICSP 17 será aplicable hasta que se aplique la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo* esté vigente, lo que suceda primero.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 45.

Alcance (véanse los párrafos 2 a 4)

- GA1. Esta Norma se aplica a todas las propiedades, planta y equipo incluyendo:
- (a) patrimonio histórico, artístico o cultural;
 - (b) infraestructuras;
 - (c) activos por acuerdos de concesión de servicios tras el reconocimiento y medición inicial de acuerdo con la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*; y
 - (d) sistemas de armas.

Bienes del patrimonio histórico artístico o cultural

- GA2. Algunas propiedades, planta y equipo se describen como activos del patrimonio del patrimonio histórico artístico o cultural debido a su rareza o importancia en relación, pero no limitado a, sus características arqueológicas, arquitectónicas, agrícolas, artísticas, culturales, medioambientales, históricas, naturales, científicas o tecnológicas. Las entidades suelen tener la intención de conservar activos del patrimonio histórico artístico o cultural durante largos periodos y preservarlos en beneficio de las generaciones presentes y futuras. Algunos ejemplos de activos del patrimonio histórico artístico son los edificios históricos, los monumentos, las recopilaciones de museos y las obras de arte.
- GA3. Los activos del patrimonio histórico artístico o cultural suelen tener las siguientes características distintivas:
- (a) tienen restricciones en cuanto a su uso o disposición;
 - (b) Son insustituibles; y
 - (c) tienen una vida útil larga y a veces indefinida.

Activos de Infraestructuras

- GA4. Algunas de las propiedades, planta y equipo se describen como activos de infraestructura porque comprenden una serie de activos que conforman redes o sistemas que sirven a la comunidad en general. Por lo general, los activos de infraestructura tienen una larga vida útil porque el número de activos que componen estas redes o sistemas se mantienen, sustituyen y renuevan continuamente. Si se suprimieran algunos de estos activos, la red o el sistema podrían no alcanzar su objetivo de potencial de servicio.
- GA5. Los activos de infraestructura suelen tener las siguientes características distintivas:
- (a) son redes o sistemas; y
 - (b) tienen una larga vida útil.
- GA6. Aunque no están limitados a entidades del sector público, con frecuencia las infraestructuras importantes se encuentran en el sector público. Algunos ejemplos son:
- (a) redes de transmisión de electricidad, que pueden comprender activos como centrales generadoras de energía, subestaciones, patios de maniobras, torres de líneas de transmisión, equipos de sistemas de distribución, centros de control de energía, sistemas y equipos de comunicación, equipos de reserva

de energía de emergencia, centros de operaciones de emergencia e instalaciones de servicio y mantenimiento;

- (b) redes de carreteras, que pueden comprender activos como aceras, formación, bordillos y canales, senderos, puentes, señalización y alumbrado; y
- (c) sistemas de agua, que pueden comprender activos como presas, tuberías, túneles, canales, depósitos terminales, tanques, pozos, bombas y plantas de tratamiento.

Sistemas de armas

- GA7. Los sistemas de armas normalmente satisfacen la definición de propiedades, planta y equipo y deberá reconocerse de acuerdo con la presente Norma. Los sistemas de armas incluyen vehículos y otro equipamiento, tales como barcos de guerra, submarinos, aviones militares, tanques, portaaviones y lanzamisiles que se utilizan de forma continuada en la provisión servicios de defensa, incluso si en épocas de paz se usa simplemente para disuadir. Algunas partidas de uso único, tales como ciertos tipos de misiles balísticos, pueden proporcionar un servicio continuado de disuasión contra agresores y, por tanto, pueden clasificarse como sistemas de armas.

Definiciones (véase el párrafo 5)

Propiedades, Planta y Equipo, como activos

- GA8. En el sector público, puede existir incertidumbre sobre si determinadas partidas de propiedades, planta y equipo constituyen un activo según la definición de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*. Esto se debe a que para ser reconocido como activo, una partida de propiedades, planta y equipo debe cumplir los tres criterios de un activo: un recurso, controlado actualmente por las entidades y surgido de una transacción pasada o de otro evento pasado.
- GA9. Las partidas que una entidad que informa utiliza para prestar servicios al público serán recursos desde la perspectiva de la entidad que informa cuando esos servicios contribuyan a lograr la prestación de servicios de la entidad y otros objetivos. Por ejemplo, las partidas del patrimonio histórico artístico y cultural que se utilizan exclusivamente en beneficio del público pueden tener potencial de servicio y ser recursos porque la entidad tiene el objetivo de hacer que el patrimonio histórico artístico y cultural sea accesible al público. Cuando los objetivos de una entidad son proporcionar servicios relacionados con el patrimonio histórico artístico y cultural, como la apreciación y el estudio de éste, la entidad posee partidas de patrimonio histórico artístico y cultural para lograr esos objetivos y sus bienes tienen potencial de servicio y son recursos desde la perspectiva de la entidad. Del mismo modo, los activos de infraestructura que se utilizan para prestar servicios públicos (por ejemplo, redes de carreteras o sistemas de abastecimiento de agua) serán recursos para una entidad que los posea si esos servicios contribuyen a alcanzar los objetivos de prestación de servicios y otros objetivos de la entidad.
- GA10. Para evaluar si se controla actualmente un recurso, una entidad valorará si existen uno o más de los siguientes indicadores de control:
- (a) propiedad legal;
 - (b) acceso al recurso, o capacidad de denegar o restringir a otros el acceso al recurso;
 - (c) los medios para asegurar que el recurso se usa para lograr sus objetivos; o
 - (d) la existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos que surgen del recurso.

Es más probable que una entidad demuestre control si satisface la mayoría de estos indicadores. Sin embargo, las evaluaciones de control implican juicio, y puede existir control cuando solo se satisfacen algunos de estos indicadores. Por el contrario, el control puede no existir aunque se cumplan la mayoría de estos indicadores.

- GA11. Ningún indicador es más importante que otro. La propiedad legal es solo un indicador para demostrar el control de un recurso. Una entidad puede demostrar que controla el recurso aunque no exista propiedad legal porque puede dirigir el uso del recurso y obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio que puedan derivarse de él. Por el contrario, una entidad puede tener la propiedad legal pero ningún derecho sobre el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros. En tales circunstancias, una entidad considera la esencia sobre la forma a la hora de determinar si controla un activo.

Reconocimiento (véanse los párrafos 6 a 10)

Piezas de repuesto, equipos de reserva y equipos de mantenimiento

- GA12. Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta Norma cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En caso contrario, dichas partidas se clasifican como existencias (véase la NICSP 12, *Inventarios*).

Costos posteriores

- GA13. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 6, una entidad no reconocerá en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, y pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.
- GA14. Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, una carretera puede necesitar que la superficie sea reparada cada varios años, una caldera puede requerir una realineación después de una determinada cantidad de horas de uso, o los interiores de una aeronave como asientos o equipamiento auxiliar pueden requerir reemplazos en varias ocasiones durante la vida del fuselaje. Se puede requerir que se haga a ciertos elementos de propiedades, planta y equipo una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio. Según el principio de reconocimiento del párrafo 6, una entidad reconocerá dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento en el momento en que se incurra en ese costo, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento. El importe en libros de las partes sustituidas se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las estipulaciones a tal respecto de esta Norma (véanse los párrafos 62 a 68).
- GA15. Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de qué partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Cualquier importe en libros restante del costo de la inspección anterior (a diferencia de las partes físicas) se da de baja. Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió, construyó o desarrolló dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida, construida o desarrollada.

Costos posteriores de propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico artístico o cultural no reconocido

- GA16. Una entidad reconoce los desembolsos posteriores en las propiedades histórico artísticas o culturales, planta y equipo de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 6. El reconocimiento de ese desembolso posterior como activo no se ve afectado por el hecho de que las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural subyacente se reconocieran inicialmente o no. Si el desembolso posterior se refiere a las propiedades histórico artísticas, planta y equipo, que no se reconocieron inicialmente, porque su costo o valor actual no podía medirse de forma fiable, deben, no obstante, revisarse a la luz del párrafo 6 para determinar si cumplen o no el principio de reconocimiento y deben reconocerse como activo.

Medición inicial (véanse los párrafos 11 a 23)

Componentes del costo

- GA17. Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes:
- (a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;
 - (b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - (c) los costos de llevar a cabo una operación en un nuevo emplazamiento o con una nueva clase de compradores (incluidos los costos de formación del personal técnico);
 - (d) los costos de administración y otros costos indirectos generales; y
 - (e) costos de revisión diaria o de reparaciones y mantenimiento.
- GA18. El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NICSP 12). Por tanto, se eliminará cualquier resultado interno para llegar al costo de adquisición de tales elementos. De forma similar, no se incluirán en el costo de producción del activo las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NICSP 5, *Costos por Préstamos*, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.
- GA19. Las plantas productoras se contabilizan de la misma forma que los elementos de propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad antes de que estén en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia. Por consiguiente, las referencias a "construcción" en esta Norma deben interpretarse como que cubren actividades que son necesarias para implantar y cultivar las plantas productoras antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia.

Medición posterior (véanse los párrafos 24 a 61)

Modelo de valor actual (véanse los párrafos 27 a 40)

- GA20. Tras su reconocimiento, una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo cuyo valor actual pueda medirse de forma fielmente representativa podrá contabilizarse por un importe revaluado, siendo su:
- (a) valor operativo actual; o

- (b) valor razonable;

en la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas posteriores.

Capacidad financiera y operativa

- GA21. El objetivo principal para el que una entidad posee una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo es una consideración importante a la hora de determinar la base de medición del valor actual. Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida por su:
- (a) la capacidad operativa apoya la prestación de servicios en periodos futuros mediante recursos físicos y de otro tipo. Esto requiere información sobre el valor de la partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo tal y como la utiliza actualmente la entidad. Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida con el objetivo principal de prestar servicios se mantiene por su capacidad operativa y se mide por su valor operativo actual; y
 - (b) la capacidad financiera proporciona a una entidad los medios para financiar sus actividades. Esto requiere información sobre el importe que se percibiría en la venta del activo o en los ingresos que genera en su uso. Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida con el objetivo principal de generar un rendimiento financiero se mantiene por su capacidad financiera y se mide por su valor razonable.
- GA22. En ciertos casos, una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo puede generar un rendimiento financiero aunque se conserve principalmente con fines de prestación de servicios. Por ejemplo, una planta de eliminación de residuos funciona para asegurar la eliminación segura de los residuos médicos generados por los hospitales controlados por el estado, pero la planta también trata una pequeña cantidad de residuos médicos generados por otros hospitales privados en un régimen comercial. En este caso, la planta de eliminación de residuos se mediría al valor operativo actual.
- GA23. En algunos casos, puede no estar claro si el objetivo principal previsto de la tenencia de una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo es su capacidad operativa o financiera. Se necesita juicio. Una entidad desarrolla criterios para poder ejercer un juicio congruente a la hora de concluir si una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo se mantiene principalmente por su capacidad operativa o financiera. Cuando no puede determinarse el objetivo principal previsto de la tenencia de una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo, dados los objetivos globales de la mayoría de las entidades del sector público, se presume que una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo se mantiene por su capacidad operativa.

Depreciación (véanse los párrafos 41 a 58)

- GA24. Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, puede requerirse depreciar por separado la subestructura y la superficie de una carretera. De forma similar, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

Importe depreciable y periodo de depreciación (véanse los párrafos 47 a 51)

- GA25. El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.
- GA26. El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que—y hasta que—ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.
- GA27. La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NICSP 44, *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo y se mantenga para su disposición, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Vidas útiles limitadas e indefinidas (véanse los párrafos 52 a 55)

- GA28. Las vidas útiles de las propiedades, planta y equipo, incluidos los edificios, son generalmente finitas. Sin embargo, existen circunstancias en las que las propiedades, planta y equipo podrían tener una vida útil indefinida. Por ejemplo, se podría considerar que un cuadro o una escultura del patrimonio histórico, artístico o cultural conservados en un entorno de protección cuidadosamente controlado para preservar el activo tienen una vida útil indefinida, siempre y cuando se sigan aplicando esas condiciones.
- GA29. Dada la historia de rápidos cambios en la tecnología, a menudo ocurrirá que los ordenadores y otras propiedades, planta y equipo susceptibles de obsolescencia tecnológica tengan vidas útiles cortas. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se produzca utilizando propiedades, planta y equipo podría indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo.
- GA30. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida indefinida y por tanto no se deprecian. Otro ejemplo de terreno con una vida útil finita es cuando el terreno está siendo invadido por la subida del nivel del mar, con el resultado de que las entidades esperan que, en un periodo de tiempo finito, el terreno deje de ser utilizable, ya sea debido a un riesgo grave y continuo de inundaciones periódicas o a la inmersión real bajo el agua.
- GA31. Una entidad que controle terrenos que se estén consumiendo como resultado, por ejemplo, de actividades de minería o canteras, necesitará considerar el periodo durante el cual se espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio, así como el efecto de la realización de dichas actividades sobre el valor de los terrenos, para determinar el periodo y el importe depreciables adecuados.
- GA32. La entidad necesitará aplicar la normativa en caso de pérdida o desplazamiento de tierras como consecuencia, por ejemplo, de la erosión de la costa:
- (a) Los requerimientos de baja en cuentas de los párrafos 62 a 68 de esta Norma; o bien o

- (b) El requerimiento de deterioro de valor de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, o de la NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, según las circunstancias.

Dependiendo de los factores asociados a la pérdida o desplazamiento del terreno, una entidad puede necesitar considerar la conveniencia de depreciar el terreno en futuros periodos de información, y debe continuar evaluando el deterioro de valor de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.

Método de Depreciación (véanse los párrafos 57 y 58)

- GA33. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente de periodo a periodo, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos o potencial de servicio futuros.
- GA34. No es apropiado un método de depreciación que se base en los ingresos de actividades ordinarias que se generan por una actividad que incluye el uso de un activo. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo, generalmente, reflejan factores distintos del consumo de los beneficios económicos de dicho activo. Por ejemplo, los ingresos se ven afectados por otros insumos y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo.

Depreciación - Vida útil de un activo (véase párrafos 41 a 55)

- GA35. Los beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes a un elemento de propiedades, planta y equipo son consumidos por la entidad principalmente mediante el uso del activo. Sin embargo, los factores económicos, políticos, sociales y legales también pueden afectar a la vida útil. La obsolescencia técnica o comercial y el desgaste producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos o potencial de servicio que podrían haberse obtenido de la utilización del activo. La vida útil es el periodo más corto de los identificados mediante la consideración de estos factores. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:
- (a) utilización prevista del activo, que se evalúa por referencia a la capacidad o producción física prevista del activo;
 - (b) el desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado;
 - (c) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados del activo, así como la capacidad e intención de la entidad para alcanzar ese nivel;
 - (d) la obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo podría indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo;

- (e) el periodo de control sobre el activo y los límites legales o similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de vencimiento de los arrendamientos relacionados con él;
- (f) los ciclos típicos de vida del activo y la información pública sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
- (g) la estabilidad del sector industrial en el que opera el activo y los cambios en el mercado o en la gobernanza y la vista de los receptores de los productos o servicios procedentes del activo;
- (h) las actuaciones esperadas por los competidores o potenciales competidores; y
- (i) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

GA36. La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos de una entidad puede implicar la disposición de activos después de un tiempo específico de uso, o tras haber consumido una cierta proporción de beneficios económicos o potencial de servicio futuros inherentes al activo. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio basada en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Información a revelar sobre las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido cuando el costo o el valor actual no puedan medirse con fiabilidad (véanse los párrafos 77 y 78)

GA37. La información a revelar identificada en el párrafo 77 para las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido debe garantizar que, cuando se lean en el contexto de la información sobre las propiedades, planta y equipo reconocidos, los estados financieros proporcionen información útil y relevante sobre la tenencia global de propiedades, planta y equipo de la entidad y, de este modo, apoyen la evaluación por parte de los usuarios de las finanzas de la entidad, incluida su situación financiera neta, y la comprensión de su capacidad para prestar servicios.

GA38. Esta información a revelar puede presentarse de forma agregada para grupos o clases de propiedades, planta y equipo, siempre que esta agregación no ensombrezca información significativa.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 45, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* se extrajo principalmente de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 (revisada en 2003), *Propiedades, Planta y Equipo*. El IPSASB revisó las mejoras del IASB a las NIIF y las modificaciones de alcance limitado a la NIC 16 (hasta mayo de 2020) y, en general, estuvo de acuerdo con las razones del IASB para revisar las NIC y con las modificaciones realizadas, con la excepción destacada en los párrafos FC24. El IPSASB revisó la NICSP 17 para reflejar estas mejoras y modificaciones, según proceda.
- FC2. Tras considerar las respuestas al Documento de Consulta (PC), *Información Financiera sobre el Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural* en el sector público, y la información recibida de los representados sobre los activos de infraestructura, el IPSASB concluyó que:
- (a) la NICSP 17 debe aplicarse plenamente a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que sean propiedades, planta y equipo; y
 - (b) deberían incluirse en la NICSP 45 guías adicionales, autorizadas y no autorizadas, para aclarar su aplicación a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y de las infraestructuras.
- Esto dio lugar a la elaboración del PN 78, *Propiedades, Planta y Equipo*, que propone la sustitución de la NICSP 17.

Antecedentes

Desarrollo del PN 78, Propiedades, Planta y Equipo

- FC3. En marzo de 2020, el IPSASB había acordado que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural deben reconocerse como propiedades, planta y equipo cuando satisfagan la definición de la NICSP 17 y los criterios de reconocimiento (véase el párrafo 6). Porque los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural son subconjuntos de las propiedades, planta y equipo y deben tratarse de acuerdo con los principios de la NICSP 17.
- FC4. El IPSASB desarrolló el PN 78 para actualizar las guías sobre propiedades, planta y equipo de la NICSP 17 con el fin de ayudar a los representados a aplicar los principios a los activos del patrimonio histórico, artístico y de las infraestructuras. A tal efecto, se emitieron guías adicionales, normativas y no normativas. El IPSASB destaca que esta guía es aplicable a todas las propiedades, planta y equipo.

Activos del patrimonio histórico, artístico o cultural: Guía adicional

- FC5. Al desarrollar la PN 78, el IPSASB había considerado si la NICSP 45 debería incluir una guía autorizada adicional para apoyar la aplicación e implementación de los principios de esta Norma a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. Sobre la base de que no existían principios para abordar estos temas, el IPSASB decidió añadir una guía normativa sobre:
- (a) características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural (véanse los párrafos GA2 y GA3);
 - (b) activos del patrimonio histórico, artístico o cultural como recurso y evaluación del control (véanse los párrafos GA9 a GA11);
 - (c) depreciación (véanse los párrafos 52 a 55 y GA28); e

- (d) información a revelar sobre activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos (véanse los párrafos 77 y 78 y los párrafos GA37 y GA38).

FC6. Al desarrollar la PN 78, las NICSP habían considerado si la NICSP 45 debía incluir una guía adicional no normativa para mejorar la congruencia de la aplicación e implementación de la NICSP 45 por parte de las entidades a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. Sobre esta base, el IPSASB decidió añadir guías no normativas sobre:

- (a) control (véanse los párrafos GI6 a GI8);
- (b) reconocimiento relacionado con desembolsos posteriores en activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos (véase el párrafo GI9);
- (c) umbrales de capitalización (véanse los párrafos GI10 a GI14);
- (d) medición al valor actual (véanse los párrafos GI15 a GI17); y
- (e) depreciación relacionada con la vida útil (véanse los párrafos GI30 a GI33).

FC7. En el desarrollo de la NICSP 45, el IPSASB decidió incluir una guía no normativa adicional como se destaca en estos Fundamentos de las conclusiones:

- (a) medición de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural (véase el Árbol de decisiones en la Guía de Implementación); y
- (b) medición al valor actual (véanse los párrafos GI15 a GI17).

Activos de infraestructura: Guía adicional

FC8. Al desarrollar la PN 78, el IPSASB habían considerado si la NICSP 45 debía incluir una guía adicional para mejorar la congruencia de la aplicación e implementación de la NICSP 45 por parte de las entidades a los activos de infraestructuras. El IPSASB decidió añadir una guía normativa sobre:

- (a) características u ejemplos de activos de infraestructuras (véanse los párrafos GA4 a GA6);
- (b) evaluación del control (párrafos GA10 y GA11); e
- (c) identificación de partes de activos de infraestructura (véase el párrafo GA24).

FC9. Al desarrollar la PN 78, las NICSP habían considerado si la NICSP 45 debía incluir una guía no normativa para mejorar la congruencia de la aplicación e implementación de la NICSP 45. Sobre esta base, el IPSASB decidió añadir guías no normativas sobre:

- (a) Control de los terrenos situados por debajo o por encima de los activos de infraestructura (véanse los párrafos GI1 y GI5 y EI1 a EI5);
- (b) Umbrales de capitalización (véanse los párrafos GI10 a GI14);
- (c) Valoración de terrenos situados por debajo o por encima de activos de infraestructura (véanse los párrafos GI23 a GI25);
- (d) Identificación de partes de activos de infraestructura (véase el párrafos GI34 a GI38);
- (e) El uso de la información en los planes de gestión de activos para la elaboración de informes financieros (véanse los párrafos GI39 y GI40); y
- (f) Mantenimiento insuficiente de los activos (véanse los párrafos GI41 a GI44).

Sin guía adicional

FC10. Al desarrollar la PN 78, sobre la base de que existía suficiente guía, el IPSASB había concluido que no se necesitaba guía adicional en la NICSP 45 para tratar:

- (a) una definición separada para los activos de infraestructura porque son propiedades, planta y equipo;
- (b) piezas de repuesto para activos de infraestructura;
- (c) costos de desmantelamiento de activos de infraestructura;
- (d) contabilización por separado de los terrenos situados por debajo o por encima de los activos de infraestructura;
- (e) contabilidad de las renovaciones;
- (f) Deterioro del valor; y
- (g) baja en cuentas.

El IPSASB incluyó en los Fundamentos de las conclusiones su justificación para no añadir guías para tratar estas cuestiones, con el fin de informar a los interesados o afectados de que el IPSASB había considerado estas cuestiones.

NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo

FC11. Esta Norma sustituye a la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, y se basa en la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*. De acuerdo con la práctica existente, estos Fundamentos de las conclusiones describen solo aquellas áreas en las que la NICSP 45 se aparta de los requerimientos principales de la NICSP 16² o en las que el IPSASB consideró que se necesita más guía para mejorar la aplicación congruente de los principios para tratar un asunto específico del sector público importante.

FC12. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB decidió reubicar la guía de la NICSP 17 que apoya los principios básicos en la guía de aplicación, la guía genérica de medición en la NICSP 46, *Medición*, y añadir una guía para la contabilización de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural en el alcance de la Norma. Las respuestas recibidas al PN 78 no identificaron información que el IPSASB no hubiera considerado previamente o un problema o retos específicos del sector público a la hora de aplicar la estructura o los principios de la NICSP 45.

Alcance*Eliminar los párrafos de exclusión del alcance del patrimonio histórico, artístico o cultural*

FC13. El IPSASB concluyó que los principios de la NICSP 45 deben aplicarse plenamente a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y decidió eliminar la exclusión del alcance para los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, sobre la base de que:

- (a) el reconocimiento de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural aumentará la transparencia de la información financiera relacionada con el patrimonio histórico, artístico o cultural para que los usuarios estén en mejores condiciones de pedir cuentas a las entidades por sus decisiones relacionadas con el patrimonio histórico, artístico o cultural, en particular las que apoyan su conservación;

²Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del Comprehensive Subscription Service del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB <http://www.iasb.org>.

- (b) su naturaleza de patrimonio histórico, artístico o cultural no impide que las partidas del patrimonio histórico, artístico o cultural sean activos a efectos de información financiera;
- (c) muchas partidas del patrimonio histórico, artístico o cultural son activos y deben reconocerse en el estado de situación financiera cuando cumplen los criterios de reconocimiento de un activo de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*;
- (d) dado que la naturaleza de patrimonio histórico, artístico o cultural de una partida no es, en sí misma, motivo para requerir requerimientos especiales de información financiera, no es necesario contar con una NICSP específica para el patrimonio histórico, artístico o cultural; y
- (e) cuando las partidas del patrimonio histórico, artístico o cultural estén dentro del alcance de otra NICSP, deberá aplicarse esa Norma (por ejemplo, la NICSP 31, *Activos Intangibles*, deberá aplicarse a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que sean intangibles por naturaleza).

Trasladar la lista de propiedades, planta y equipo a la guía de aplicación

- FC14. El IPSASB destacó que la lista de los diferentes tipos de propiedades, planta y equipo incluidos en el alcance de la NICSP 17 tenía más carácter de guía de aplicación que de principios que debían incluirse en el texto básico. Sobre esta base, el IPSASB había decidido que la lista y las descripciones relacionadas deberían trasladarse a la guía de aplicación.

Definición de propiedades, planta y equipo

Definición de propiedades, planta y equipo

- FC15. El IPSASB había destacado que la definición de propiedades, planta y equipo de la NICSP 17 se refería a "elementos tangibles" en lugar de a "activos tangibles" y que una aplicación estricta de esta definición podría llevar al reconocimiento de una partida que no cumpliera la definición de activo de la NICSP 1 o del *Marco Conceptual*³. La falta de referencia a "activo" causó confusión en la práctica porque hay casos en los que no se sabe con certeza si una partida es un recurso o está controlada por la entidad. Para hacer frente a la incertidumbre, el IPSASB había decidido que :

- (a) sustituyó el término "partidas tangibles" por "activos tangibles", en la definición de propiedades, planta y equipo (véase el párrafo 5);
- (b) se ha añadido una guía normativa sobre recursos y control (véanse los párrafos GA9, GA10 y GA11, respectivamente); y
- (c) se han añadido una guía de aplicación no normativa y ejemplos ilustrativos sobre el control (véanse los párrafos GI1 a GI8 e EI1 a EI5 respectivamente).

- FC16. Una de las respuestas recibidas a la PN 78 destacaba que los párrafos GA8 a GA15 de la PN 78 eran una duplicación del contenido que se encuentra en el *Marco conceptual* y sugería eliminar el contenido y, en su lugar, hacer una referencia cruzada a éste. El IPSASB analizó que esta guía normativa se añadió a la PN 78 para garantizar la congruencia en la aplicación del principio, concretamente para ayudar a una entidad a determinar si una partida cumplía los tres criterios de la definición de activo, pero específicamente dos de los tres criterios de activo, recurso y control. En lugar de eliminar la guía y añadir una referencia cruzada al *Marco conceptual*, el IPSASB decidió mantener la guía sobre los dos temas clave (es decir, si una partida del histórico, artístico o cultural histórico es un recurso y la evaluación del control tanto para las partidas de patrimonio histórico, artístico o cultural como para las de infraestructura).

³ Un activo se define en el *Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público* (el Marco conceptual) y en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, y contiene tres componentes comunes: recurso(s), control y evento pasado.

Características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

- FC17. El IPSASB había decidido que no era necesario definir ni los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, ni los de las infraestructuras, porque eran subconjuntos de propiedades, planta y equipo y, por lo tanto, los principios de esta Norma se aplican a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y a las infraestructuras.
- FC18. Basándose en las respuestas al DC patrimonio histórico, artístico o cultural y en los comentarios de los interesados y afectados relacionados con la infraestructura, el IPSASB había concluido que el PN 78 debería incluir guías de aplicación, incluyendo características específicas del patrimonio histórico, artístico o cultural y las infraestructuras, para ayudar a las entidades a identificar sus activos del patrimonio histórico, artístico o cultural (véanse los párrafos GA2 y GA3) y los activos de infraestructura (véanse los párrafos GA4 a GA6) de otras propiedades, planta y equipo. El IPSASB había decidido incluir solo las características que distinguían los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural de las demás propiedades, planta y equipo, y que presentaban complejidades en la aplicación e implementación de los principios del PN 78, en lugar de incluir una lista exhaustiva de las características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural.
- FC19. Unas pocas respuestas al PN 78 recomendaron al IPSASB que ampliara la GA3(a) para reflejar que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que también tienen restricciones en cuanto a su disposición, lo que presenta complejidades en la aplicación e implementación de los principios del PN 78, en concreto sobre la medición de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. El IPSASB estuvo de acuerdo en que las restricciones a la disposición de activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, de forma similar a las restricciones a su uso, presentan complejidades en la aplicación e implementación de los principios de la NICSP 45, aunque no es una característica exclusiva de estos activos.
- FC20. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB decidió ampliar las características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y mantener en la NICSP 45 las características de los activos de infraestructura del documento PN 78. Excepto como se destaca en el FC19, las respuestas a PN 78 sobre las características de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural y de las infraestructuras no identificaron información que el IPSASB no hubiera considerado previamente o un problema o retos específicos del sector público al aplicar los principios de la NICSP 45.

Reconocimiento*Costo atribuido a las transacciones sin contraprestación*

- FC21. Al desarrollar el documento PN 78, el IPSASB decidió sustituir la terminología de "valor razonable" en la medición inicial de una transacción sin contraprestación de una partida o de propiedades, planta y equipo por la de "costo atribuido". Esto se propuso para alinearse con los principios iniciales de medición de la NICSP 46.
- FC22. En una respuesta al PN 78 se sugería que se incluyera una definición de costo atribuido en la NICSP 45. El IPSASB analizó que el costo atribuido de los activos adquiridos en una transacción sin contraprestación es el valor razonable, de acuerdo con la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*. El IPSASB señaló que la propuesta del PN 78 añadía una complejidad no deseada, ya que ahora requería que una entidad revisara la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, para comprender qué base de medición aplicar para el costo atribuido de una transacción sin contraprestación en el momento del reconocimiento. Sin embargo, la propuesta no pretendía cambiar la medición inicial de las propiedades, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación.

- FC23. Tras el desarrollo del valor operativo actual en la NICSP 46, el IPSASB analizó cómo medir el "costo atribuido" y concluyó que el valor razonable o el valor operativo actual son adecuados. El IPSASB decidió además que la guía sobre el costo atribuido se incluiría en la NICSP 46.

Sistemas de armas

- FC24. Cuando se revisó la NICSP 17 como resultado de la Parte III de las *Mejoras de las NICSP 2015*, el IPSASB había considerado que las guías de información de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) utilizan el término "sistemas de armas" para incluir partidas que se utilizan continuamente en la prestación de servicios de defensa, incluso si su uso en tiempos de paz es simplemente para proporcionar disuasión. En aquel momento, el IPSASB había llegado a la conclusión de que la sustitución del término de las NICSP "equipo militar especializado" por el término de las EFP "sistemas de armas" y la inclusión de una descripción aclararía la aplicabilidad de la NICSP 17 al tiempo que aumentaría la congruencia con las guías de información de las EFP. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB concluyó que debían aplicarse los mismos principios y siguió utilizando el término "sistemas de armas" con una descripción (véase el párrafo GA7).

Activos del patrimonio histórico, artístico o cultural: La distinción operativo/no operativo

- FC25. El IPSASB había considerado si solo debían reconocerse los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que se utilizan para fines no relacionados con el patrimonio histórico, artístico o cultural, denominados activos del patrimonio histórico, artístico o cultural "operativos". Los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural operativos incluyen, por ejemplo, un puente del patrimonio histórico, artístico o cultural que funciona como puente o una estación de ferrocarril del patrimonio histórico, artístico o cultural que se utiliza como estación de ferrocarril. Algunas jurisdicciones nacionales utilizan el término "no operativo" para describir los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que se utilizan exclusivamente con fines del patrimonio histórico, artístico o cultural. Por ejemplo, las colecciones de museos conservadas para su apreciación por el público son activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no operativos. Algunos interesados argumentaron que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no operativos no deberían ser reconocidos.
- FC26. Sin embargo, el IPSASB había concluido que tanto los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural operativos como los no operativos pueden ser activos, ya que ambos pueden cumplir la definición de activo de la NICSP 1 (recurso, control, evento pasado). Sobre esta base, el IPSASB había decidido que la distinción no es relevante para la decisión de reconocer o no una partida del patrimonio histórico, artístico o cultural como activo.

Piezas de repuesto para activos de infraestructura

- FC27. El IPSASB consideró si el PN 78 proporcionaba suficiente guía sobre el tratamiento contable de las piezas de repuesto para activos de infraestructura. El IPSASB había llegado a la conclusión de que la contabilización de las piezas de recambio es una cuestión genérica y que existía suficiente guía normativa en el documento PN 78 para las piezas de recambio de los activos de infraestructura que se ajustan a la definición de propiedades, planta y equipo, y en la NICSP 12, *Inventarios* para las piezas de recambio que se ajustan a la definición de inventario.

Umbral de capitalización

- FC28. El IPSASB consideró las cuestiones identificadas por los interesados con respecto al establecimiento de umbrales de capitalización para los costos relacionados con los activos de infraestructura. El IPSASB había concluido que esta cuestión se aplica ampliamente a las propiedades, planta y equipo, y que cualquier guía debería aplicarse también ampliamente, y no limitarse a aplicarse solo a los activos de infraestructura.

- FC29. El IPSASB había destacado que esta cuestión se considera generalmente un asunto práctico que es mejor que sea abordado por los gestores. La gerencia de las entidades considera sus activos específicos y aplica la necesidad de satisfacer las necesidades de información de los usuarios, la materialidad o importancia relativa y el costo-beneficio. Sin embargo, el IPSASB concluyó que existe alcance para la guía sobre los factores a considerar cuando las entidades establecen sus umbrales de capitalización. Sobre esta base, el IPSASB decidió añadir una guía de aplicación (véanse los párrafos GI10 a GI14) sobre los factores a considerar al establecer los umbrales de capitalización para las propiedades, planta y equipo.

Información a revelar relacionada con las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido

- FC30. Al desarrollar el documento PN 78, el IPSASB había considerado las cuestiones identificadas por los interesados con respecto a la información a revelar relativa a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos. Para reconocer un activo en los estados financieros es necesario poder medirlo de forma que se alcancen las características cualitativas y se tengan en cuenta las limitaciones de la información incluida en los estados financieros de propósito general (EFPG). El PN 78 señaló, en su párrafo 6, que las propiedades, planta y equipo deben medirse de forma fiable para ser reconocidas. El IPSASB estuvo de acuerdo con los interesados en que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural pueden presentar dificultades de medición que impidan su reconocimiento, pero que la información sobre dichos activos puede ser importante para satisfacer las necesidades de los usuarios.
- FC31. Al considerar la necesidad de información a revelar adicional cuando no se reconozca el patrimonio histórico, artístico o cultural, planta y equipo, el IPSASB había destacado que, como se explica en el *Marco conceptual*, la información a revelar en las notas a los estados financieros:
- (a) puede proporcionar información sobre elementos que no pueden medirse de manera que se alcancen las características cualitativas suficientes para cumplir los objetivos de la información financiera;
 - (b) son apropiados cuando el conocimiento de la partida es relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad y, por tanto, cumple los objetivos de la información financiera; y
 - (c) puede incluir partidas que no cumplen los criterios de reconocimiento pero que son importantes para comprender las finanzas de la entidad y su capacidad para prestar servicios.
- FC32. El IPSASB había destacado que había casos en los que el costo o el valor actual de las propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no podía medirse de forma fiable y, por lo tanto, los activos no podían reconocerse. No obstante, la información sobre la contribución de dichos activos a la consecución de los objetivos de la entidad sería útil para los usuarios de los estados financieros.
- FC33. El IPSASB había decidido incluir un requerimiento de información a revelar adicional sobre las propiedades históricas, artísticas o culturales, planta y equipo que no se reconocen porque no pueden medirse de forma fiable sobre la base de que dicha información contribuye a:
- (a) el logro de los objetivos de la información financiera; y
 - (b) la comprensión por parte de los usuarios de las finanzas de la entidad y de su capacidad para prestar servicios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.
- Por lo tanto, el PN 78 incluyó el párrafo 77, que establecía que se requería revelar información adicional, y se añadieron guías de aplicación para dicha información a revelar en los párrafos GA37 a GA38.
- FC34. En las respuestas al PN 78 se solicitaba que el requerimiento de revelar información se ampliara a los activos de infraestructura o a todo las propiedades, planta y equipo que no se reconocen porque no puede medirse con fiabilidad. El IPSASB destacó que los retos de medición, que impiden el reconocimiento de un activo tangible, eran específicos de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural.

- FC35. En el desarrollo de la NICSP 45, el IPSASB decidió mantener la propuesta del PN 78 en la NICSP 45 porque las respuestas recibidas al PN 78 no identificaron la información que el IPSASB no había considerado previamente o una cuestión o retos específicos del sector público al aplicar los principios de la NICSP 45.

Tratamiento de los desembolsos posteriores en activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos

- FC36. El IPSASB consideró las opiniones de los interesados sobre una guía adicional sobre las decisiones de capitalizar o cargar a gastos posteriores los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos. El IPSASB concluyó que existe suficiente guía normativa que aborda las preocupaciones relacionadas con el patrimonio histórico, artístico o cultural. La decisión del IPSASB de no incluir una exclusión del alcance del patrimonio histórico, artístico o cultural en el PN 78, dio lugar a que la guía normativa de la Norma se aplicara plenamente a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. Por lo tanto, se reconocerán los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural que cumplan los criterios de reconocimiento. Sin embargo, dadas las dificultades de medición asociadas a los activos del histórico, artístico o cultural, el IPSASB reconoció que es posible que algunos activos de éste no puedan reconocerse. El IPSASB decidió que deben añadirse guías de aplicación (véase el párrafo GA20) para establecer que los principios del párrafo 6 se aplican al reconocimiento de desembolsos posteriores sobre activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos. El IPSASB decidió además incluir una guía de aplicación adicional (véase el párrafo GI9), necesaria para apoyar las decisiones sobre cuándo capitalizar o gastar posteriormente en propiedades, planta y equipo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido.

Medición

Medición de activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

- FC37. El IPSASB recibió solicitudes de una guía no normativa adicional para el reconocimiento y la medición de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. El IPSASB decidió añadir una guía de aplicación, que guíe a una entidad a través de los criterios de reconocimiento, en el párrafo 6, e incluya consideraciones sobre la medición inicial para ayudar a una entidad en el reconocimiento y la medición de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural.

Medición inicial

- FC38. En una respuesta al PN 78 se señalaba una referencia cruzada al PN 77, *Medición* en la medición inicial, en la que se señalaba que una entidad aplicará el PN 77 al medir una partida de propiedades, planta y equipo. Quienes respondieron pidieron al IPSASB que aclarara el alcance de cada Norma y sobre las diferencias terminológicas para la medición inicial entre el PN 78 y el PN 77, "al costo" y "al precio de la transacción" respectivamente.
- FC39. El IPSASB analizó que la terminología de la NICSP 45 se trasladó de la NICSP 17, para reflejar la continua alineación con la terminología de la NICSP 16 y que este principio básico de la NICSP 17 permanece sin cambios. Además, el IPSASB destacó que el PN 78 contenía una guía específica para la medición inicial (véase el párrafo 11) y que la guía del PN 77 es genérica, por lo que no se ha desarrollado para sustituir a la guía detallada existente en ninguna NICSP específica.
- FC40. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB decidió:
- (a) mantener la terminología de las NICSP 17 "al costo" para la medición inicial;
 - (b) eliminar la referencia cruzada de la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo* a la NICSP 46 sobre la medición inicial de las propiedades, planta y equipo para eliminar la circularidad entre estas Normas;
- y

- (c) revisar el párrafo 5 de la NICSP 46 para reflejar que cuando se incluyan guías específicas sobre la medición inicial y posterior en una NICSP individual, se aplicarán dichas guías.

Componentes del costo

Costos de desmantelamiento de activos de infraestructura

- FC41. El IPSASB consideró si existían guías suficientes para contabilizar los costos de desmantelamiento de los activos de infraestructura cuando existe la necesidad de destacar el impacto de los futuros costos medioambientales o de retiro de servicio sobre el valor de las propiedades, planta y equipo adquiridos, incluidos los activos de infraestructura.
- FC42. El IPSASB decidió que esta cuestión no era específica de los activos de infraestructura, y que no era necesaria ninguna guía adicional, ya que existían suficientes guías normativas en:
- (a) el PN 78 que señalaba que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluía la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro de la partida y la restauración del sitio en el que se encuentra; y
 - (b) la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que requiere que una entidad del sector público reconozca una provisión para costos de retiro de servicio en la medida en que la entidad del sector público esté obligada a rectificar los daños ya causados.

Medición posterior

Elección de política contable

- FC43. El IPSASB consideró si era necesaria una guía adicional para ayudar a elegir la política contable de medir posteriormente las clases de propiedades, planta y equipo según un modelo de costo histórico o de valor actual.
- FC44. El IPSASB concluyó que no se necesitaba ninguna guía adicional. La gerencia debe seguir aplicando su criterio a la hora de elegir una política contable que dé lugar a una información que:
- (a) sea relevante para las necesidades de rendición de cuentas y toma de decisiones de los usuarios;
 - (b) represente fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las entidades;
 - (c) cumpla las características cualitativas de comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad; y
 - (d) considere las limitaciones de la información incluida en las EFPG y el saldo entre las características cualitativas.

Modelo del valor actual

Bases de medición

- FC45. Durante el desarrollo de la NICSP 46, el IPSASB había considerado las preocupaciones planteadas por quienes respondieron con respecto a la aplicación del valor razonable en el sector público. Aunque quienes respondieron estaban de acuerdo en que el valor razonable era aplicable en algunas circunstancias, plantearon dudas sobre su aplicabilidad a los activos del sector público mantenidos por su capacidad operativa. Quienes respondieron sugirieron que era inapropiado aplicar el valor razonable a esos activos porque los siguientes conceptos no son aplicables:

- (a) máximo y mejor uso; y
 - (b) maximizar el uso de los datos de los participantes en el mercado.
- FC46. El IPSASB había decidido responder a las preocupaciones de quienes respondieron desarrollando una base de medición específica para el sector público: el valor operativo actual. Esta base de medición se dirigió a la medición de los activos mantenidos por su capacidad de operación.
- FC47. Al desarrollar el documento PN 78, el IPSASB había propuesto que cuando una entidad elija el modelo del valor actual como política contable para una clase de propiedades, planta y equipo, debería tener la opción de medir esa clase de activos bien por su valor operativo actual o por su valor razonable.
- FC48. Algunas respuestas a la PN 78 plantearon su preocupación por fundamentar la base de medición en la finalidad de la gestión, sobre todo porque reducirá la comparabilidad de los estados financieros y la congruencia en la aplicación de los principios. Quienes respondieron opinaron que la selección entre las bases de medición debe hacerse en función de los hechos y las circunstancias, como la razón por la que se mantiene el activo, y que un cambio entre las bases de medición solo es apropiado cuando se produce un cambio en el objetivo principal por el que la entidad mantiene el activo.
- FC49. Otras respuestas a la PN 78 solicitaban una guía no normativa adicional sobre cuándo era apropiado un cambio entre las bases de medición del valor actual y cómo hacer la selección entre las bases de medición, ya que puede ser difícil determinar si un activo se mantiene por su capacidad operativa o financiera (por ejemplo, un edificio de oficinas de uso mixto) si las bases de medición se aplican a toda una clase de propiedades, planta y equipo.
- FC50. El IPSASB reconoció que el valor operativo actual se desarrolló para abordar una necesidad específica del sector público de una base de medición que fuera más representativa del valor actual de los activos mantenidos por su capacidad operativa en el sector público. El IPSASB analizó además, como se destaca en FC45(a) y FC45(b), que era inadecuado aplicar los conceptos de valor razonable de "mayor y mejor uso" y de "maximización del uso de los datos de los participantes en el mercado" a los activos mantenidos por su capacidad operativa.
- FC51. El IPSASB estuvo de acuerdo en que parecería contradictorio que la decisión de la base de medición en el modelo de valor actual fuera una elección libre, considerando la guía incluida en el párrafo 29, GA26 y GA27 del PN 78 y la razón que subyace al desarrollo del valor operativo actual como base de medición para los activos del sector público mantenidos por su capacidad operativa.
- FC52. El IPSASB también analizó si las bases de medición debían aplicarse a toda una clase de propiedades, planta y equipo o si debían aplicarse a nivel de partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta los activos de uso mixto (FC49). Además, el IPSASB consideró si era necesaria una referencia cruzada de la NICSP 45 a la NICSP 46 para ayudar a las entidades en la selección de las bases de medición del valor actual.
- FC53. El IPSASB concluyó que:
- (a) Una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo mantenida por su capacidad operativa se medirá por su valor operativo actual, y cuando se mantenga por su capacidad financiera, se medirá por su valor razonable (véase el párrafo 27);
 - (b) El costo atribuido podría medirse utilizando el valor operativo actual o el valor razonable;
 - (c) Mientras que los modelos de medición deben aplicarse a toda una clase de propiedades, planta y equipo, las bases de medición deben aplicarse a una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos 27 y 28, GA20 a GA23 y GI15);

- (d) debía incluirse una guía de implementación adicional sobre cuándo resulta apropiado un cambio entre bases de medición a valor actual (véanse los párrafos GI16 y GI17); y
- (e) No es necesaria una referencia cruzada de la NICSP 45 a la NICSP 46 porque en esta Norma se incluye una guía de aplicación sobre si las propiedades, planta y equipo se mantienen para su capacidad operativa o financiera (véanse los párrafos GA20 a GA23).

Medición del valor actual de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

FC54. El IPSASB consideró las opiniones de los interesados sobre la necesidad de una guía sobre la aplicación del modelo de valor actual a los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. El IPSASB decidió que se necesitan guías de aplicación adicionales sobre la medición al valor actual cuando los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural se consideran insustituibles y tienen restricciones de uso para asegurar la congruencia en la aplicación e implementación de los principios de esta Norma (véanse los párrafos GI19 a GI22).

Valoración de terrenos por debajo o por encima de los activos de infraestructura

- FC55. El IPSASB consideró si la guía existente en la NICSP 17 abordaba el enfoque para valorar los terrenos situados por debajo o por encima de los activos de infraestructura, como los terrenos situados bajo carreteras y vías férreas.
- FC56. El IPSASB decidió añadir una guía de aplicación no normativa a esta Norma para aclarar los principios existentes relacionados con la valoración de terrenos bajo o sobre activos de infraestructura (véanse los párrafos GI23 a GI25).

Depreciación

Vidas útiles limitadas e indefinidas

- FC57. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB destacó que, por lo general, los terrenos tienen una vida útil indefinida y, por lo tanto, no se deprecian. Entre las excepciones en las que se debe depreciar la tierra se incluyen:
- (a) la tierra que se consume por agotamiento (como minas y canteras o vertederos); o
 - (b) la tierra que se pierde o se desplaza como consecuencia de fenómenos naturales como el cambio climático (por ejemplo, la erosión de las rocas o del suelo, o la desertificación).
- FC58. El IPSASB decidió que el análisis de las vidas útiles en la NICSP 17 debía revisarse para abordar mejor las situaciones en las que los terrenos tienen una vida útil limitada y deben depreciarse (véanse los párrafos 52 a 55). Durante su examen de esta cuestión y de las planteadas por las vidas útiles limitadas e indefinidas de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, el IPSASB decidió que la terminología de vidas útiles limitadas e indefinidas, tal como se utiliza en la NICSP 31, debería emplearse en el documento PN 78. Esto proporcionó una terminología congruente en todas las NICSP a la hora de considerar las vidas útiles para la depreciación de los activos.
- FC59. El IPSASB decidió además que el texto básico revisado y la guía de aplicación relacionada también deberían proporcionar guías para abordar situaciones en las que las partidas de propiedades, planta y equipo (por ejemplo, los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural, que se analizan más adelante) podrían tener vidas útiles indefinidas y, por tanto, no deberían depreciarse.
- FC60. El IPSASB consideró que la mayoría de las propiedades, planta y equipo no terrestres tienen vidas útiles limitadas. Sobre esta base, el IPSASB decidió incluir una presunción refutable de que las propiedades, planta y equipo no terrestres tienen una vida útil finita, de modo que una entidad debe tener pruebas para

refutar esa presunción antes de que pueda tratar las propiedades, planta y equipo no terrestres como si tuvieran una vida útil indefinida (véase el párrafo 52).

Depreciación de activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

- FC61. Al desarrollar el documento PN 78, el IPSASB había concluido, basándose en las respuestas al documento DC, *Información Financiera sobre el Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural en el Sector Público*, que los mismos requerimientos de depreciación que se aplican a otros tipos de propiedades, planta y equipo se aplicarán a los activos del patrimonio. En los casos en que quienes respondieron no estaban de acuerdo con ese enfoque, algunos se mostraron contrarios a la depreciación, mientras que otros señalaron que se necesitaba una guía sobre cómo estimar la vida útil de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural e identificar éstos para los que no hay gastos de depreciación. Partiendo de la base de que muchos activos del patrimonio histórico, artístico o cultural se consumían a lo largo del tiempo, ya que proporcionaban servicios o beneficios económicos, el IPSASB había llegado a la conclusión de que estos activos pueden ser activos depreciables.
- FC62. Sin embargo, el IPSASB había concluido además que los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural pueden tener vidas útiles muy largas e incluso indefinidas, debido a factores como su naturaleza o las circunstancias en que se poseían. Sobre esta base, el IPSASB había decidido que las vidas útiles debían aclararse para aplicarlas a situaciones en las que las propiedades, planta y equipo tienen vidas útiles indefinidas.
- FC63. Para apoyar las evaluaciones de las entidades sobre si un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tiene una vida útil limitada o indefinida, el IPSASB había decidido añadir una guía de aplicación no normativa (véanse los párrafos GI30 a GI33).

Identificación de las partes de los activos de infraestructura que deben depreciarse por separado

- FC64. El IPSASB consideró si era un reto determinar la unidad de cuenta apropiada al identificar partes significativas de activos de infraestructura que debían depreciarse por separado.
- FC65. El IPSASB destacó que los principios existentes dejan claro que un activo puede tener diferentes unidades de cuenta para la depreciación, ya que las partes de una partida de las propiedades, planta y equipo con un costo significativo en relación con el costo total de la partida se depreciarán por separado. Este principio es válido para los activos de infraestructura, pero es necesario ejercer el juicio a la hora de determinar o identificar las unidades de cuenta, que pueden ser activos separados por derecho propio (véase el párrafo 8).
- FC66. El IPSASB decidió revisar el ejemplo del párrafo GA6, que enumeraba una serie de activos (como bordillos y canales, aceras y puentes) que componen el sistema de carreteras como las unidades de cuenta o partes que deben identificarse para su reconocimiento y depreciación por separado, con el fin de ilustrar el principio de depreciar por separado las partes de las partidas de propiedades, planta y equipo al nivel adecuado.
- FC67. El IPSASB reconoció que las unidades de cuenta separadas descritas en el ejemplo pueden ser relevantes en algunas jurisdicciones, pero consideró que las jurisdicciones aplicarán su criterio para determinar las unidades de cuenta apropiadas a sus circunstancias.
- FC68. El IPSASB decidió añadir una guía de aplicación (véanse los párrafos GI34 a GI38).

Pruebas anuales de deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo con vidas útiles indefinidas

- FC69. El IPSASB había decidido que, cuando una entidad haya evaluado las propiedades, planta y equipo como de vida útil indefinida, es importante que los activos se revisen periódicamente para detectar indicadores de

deterioro de valor. Sobre esta base, el IPSASB decidió insertar en el PN 78 un requerimiento de revisiones anuales de los indicadores de deterioro de valor aplicados a dichos activos (véase el párrafo 56).

Contabilizar por separado los activos de terrenos e infraestructuras

- FC70. El IPSASB consideró la cuestión de si los activos de terrenos e infraestructuras son activos separados que deben contabilizarse por separado.
- FC71. El IPSASB decidió que no debía incorporarse ninguna guía adicional de carácter normativo en el PN 78 porque la guía es clara al respecto:
- (a) Los terrenos y los edificios son activos separables y se contabilizan por separado (por ejemplo, reconocimiento y medición por separado), incluso cuando se adquieren conjuntamente (véase el párrafo 50); y
 - (b) Los terrenos, edificios, carreteras y redes de transporte de electricidad son ejemplos de clases separadas de propiedades, planta y equipo que deben revelarse por separado (véanse los párrafos 34 y 69).

Contabilidad de las renovaciones

- FC72. El IPSASB consideró si la "contabilidad de renovaciones" era una técnica adecuada para estimar la depreciación de las propiedades, planta y equipo cuando éstos se prevean de acuerdo con un plan detallado de gestión de activos.
- FC73. El IPSASB concluyó que no existe un método definitivo de "contabilidad de renovaciones" y que esta técnica no debería utilizarse en su literatura para estimar la depreciación de las propiedades, planta y equipo, dadas las numerosas interpretaciones existentes en las distintas jurisdicciones.

Uso de la información en los planes de gestión de activos para informar financieramente

- FC74. Al elaborar esta Norma, el IPSASB había destacado que muchas entidades del sector público disponen de planes de gestión de activos que facilitan la correcta gestión de una partida de propiedades, planta y equipo a lo largo de su ciclo de vida. Estos planes de gestión de activos suelen ser elaborados por expertos cualificados y se centran en los aspectos operativos de la partida de propiedades, planta y equipo.
- FC75. El IPSASB destacó que, cuando estos planes de gestión de activos son mantenidos al día por expertos cualificados y la información es fiable, estos planes podrían proporcionar información detallada relevante para la contabilización de las propiedades, planta y equipo.
- FC76. El IPSASB decidió añadir una guía de aplicación para aclarar cuándo los planes de gestión de activos pueden proporcionar información útil a efectos de información financiera al contabilizar las propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos GI39 y GI40).

Deterioro del valor

Los pasivos para la conservación/mantenimiento futuros de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

- FC77. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si la finalidad de una entidad de conservar o mantener activos del patrimonio histórico, artístico o cultural podría dar lugar a pasivos. Para que exista un pasivo, la entidad debe tener una obligación presente ineludible (es decir, poca o ninguna alternativa realista para evitarlo) de incurrir en desembolsos futuros a una parte externa.
- FC78. Aunque reconoce que las entidades que poseen activos del patrimonio histórico, artístico o cultural a menudo tienen la intención de conservarlos o mantenerlos y puede haber expectativas de que la entidad lo

haga, el IPSASB concluyó que ni las finalidades ni las expectativas son suficientes para establecer una obligación presente.

- FC79. Aunque reconoce que las entidades que poseen activos del patrimonio histórico, artístico o cultural a menudo tienen la intención de conservarlos o mantenerlos y puede haber expectativas de que la entidad lo haga, el IPSASB concluyó que ni las finalidades ni las expectativas son suficientes para establecer una obligación presente.

Deterioro de valor de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

- FC80. El IPSASB consideró si existía suficiente guía sobre si un activo de infraestructura sufre deterioro de valor cuando una parte de la red o del sistema resulta dañada o inoperativa. El IPSASB también consideró si se necesitan guías adicionales para abordar el deterioro de valor de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural.
- FC81. El IPSASB decidió que no es necesaria ninguna guía adicional porque existe suficiente guía normativa sobre el deterioro del valor en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, y en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo*, para tratar adecuadamente el deterioro del valor tanto de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural como de los activos de infraestructura, incluida la guía para que las entidades determinen cuándo se ha deteriorado una parte de la red o del sistema.

Mantenimiento insuficiente de los activos

- FC82. El IPSASB consideró la cuestión de que la guía no articulaba si el "mantenimiento atrasado" o el "mantenimiento diferido" debía reconocerse en los estados financieros.
- FC83. El IPSASB había decidido no utilizar los términos "mantenimiento acumulado" o "mantenimiento diferido" porque tienen varias interpretaciones y aplicaciones en diferentes jurisdicciones. El IPSASB aclaró que la cuestión señalada por los mandantes se refería al "mantenimiento insuficiente de los activos".
- FC84. A pesar de que los principios de la NICSP 17 son claros sobre la contabilización de los activos que están "submantenidos", el IPSASB decidió añadir una guía de aplicación para aclarar la contabilización del "submantenimiento de activos" en el PN 78 (véanse los párrafos GI41 a GI44).

Importe recuperable

- FC85. La NIC 16 define importe recuperable como "el mayor entre el valor razonable de un activo menos los costos de venta y su valor en uso". La NICSP 17 hace referencia a la definición de importe recuperable de la NICSP 26, que se define como "el mayor entre el valor razonable de un activo o de una unidad generadora de efectivo menos los costos de venta y su valor de uso." La definición de la NICSP 17 es la misma que la de la NICSP 26 pero difiere ligeramente de la definición de la NIC 16. Al elaborar la NICSP 45, el IPSASB destacó que esta desviación de la NIC 16 sobre la definición del importe recuperable sigue siendo aplicable en la NICSP 45.

Baja en cuentas

Baja en cuentas de activos de infraestructuras

- FC86. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB había considerado si existían suficientes guías de baja en cuentas con respecto a la contabilización de los activos de infraestructura. El IPSASB había destacado que el problema de la baja en cuentas surgía porque las partes de los activos de infraestructura se sustituían constantemente y podía haber una falta de registros contables detallados que apoyaran la baja en cuentas de los importes en libros de las partes que se sustituyen.

- FC87. El IPSASB decidió no añadir una guía adicional de baja en cuentas en esta Norma porque existe suficiente normativa de baja en cuentas y los retos identificados por los interesados a la hora de contabilizar la baja en cuentas de partes de activos de infraestructura parecían administrativos y relacionados con el mantenimiento de registros.

Presentación— presentación en el cuerpo de los estados financieros e información a revelar

Patrimonio histórico, artístico o cultural: Énfasis en la información de los estados financieros

- FC88. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB destacó que algunas jurisdicciones revelaban información complementaria sobre los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural como sustituto de su reconocimiento en los estados financieros. La información complementaria puede incluir datos cualitativos que no suelen figurar en los estados financieros. Este tipo de información podría ser útil para fines de rendición de cuentas más amplios, como informar sobre el rendimiento de los servicios relacionados con el patrimonio histórico, artístico o cultural de una entidad.
- FC89. El IPSASB concluyó que se centraría en la guía sobre los estados financieros basándose en que las *Guías de Prácticas Recomendadas* (GPR) proporcionan suficiente guía para informar de forma complementaria sobre los activos del patrimonio fuera de los estados financieros. Las Guías GPR permiten a las entidades adaptar la información complementaria relacionada con el patrimonio histórico, artístico o cultural a las necesidades específicas de información derivadas de sus fondos del patrimonio histórico, artístico o cultural, sus objetivos relacionados con éste y su contexto nacional o local.

Disposición transitoria

- FC90. Al desarrollar el PN 78, el IPSASB había decidido que la NICSP 45 se aplicaría retroactivamente de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, excepto que una entidad puede optar por medir los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural al valor actual cuando no se disponga de información fiable sobre los costos de estos activos. Al desarrollar la NICSP 45, el IPSASB reconoció que se necesitaba una disposición transitoria adicional para la aplicación inicial de la NICSP 45 bases de medición del valor actual. El IPSASB decidió incluir una guía normativa adicional que refleja que, en lugar de reexpresar periodos comparativos, una entidad reconocerá el efecto de aplicar inicialmente el valor operativo actual y la base del valor razonable en el modelo de valor actual como un ajuste al resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en la fecha de aplicación inicial de la NICSP 45 [véase el párrafo 87(b)].

Revisiones de la NICSP 45 como resultado de *Modificaciones de las Normas NICSP: Interpretaciones específicas del CINIIF*

- FC91. En septiembre de 2023, el IPSASB inició un proyecto de alcance limitado para considerar siete Interpretaciones del CINIIF y del SIC que fueron emitidas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF, pero que aún no habían sido consideradas por el IPSASB, con el fin de determinar su aplicabilidad al sector público. En su evaluación, el IPSASB consideró si las entidades del sector público podrían enfrentarse a problemas de aplicación similares y si la incorporación de guías basadas en las Interpretaciones a las NICSP ayudaría a aclarar la aplicación de los principios contables existentes.
- FC92. El IPSASB revisó los requerimientos de la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares*, emitida por primera vez por el IASB en 2004, y las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF para llegar a su consenso, tal y como se establece en sus Fundamentos de las Conclusiones. El IPSASB coincidió en general en que no había ninguna razón específica del sector público para no incorporar estos requerimientos en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

- FC93. En abril de 2024, el IPSASB publicó el Proyecto de Norma (PN) 89, *Modificaciones para Considerar las Interpretaciones del CINIF*, que proponía añadir guías a la NICSP 45 para dirigir a los usuarios a las guías pertinentes de la NICSP 19. El IPSASB recibió un fuerte apoyo de los interesados a estas propuestas. Por lo tanto, decidió modificar la NICSP 45 para incorporar la guía propuesta.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 45, pero no es parte de la misma.

Definición de propiedades, planta y equipo

Evaluación del control

- GI1. Evaluación del control: Una entidad controla un recurso si tiene la capacidad de utilizar el recurso o dirigir a otras partes en su uso o impedir que otras partes utilicen el recurso con el fin de obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados al recurso en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos. El párrafo GA10 identifica los indicadores de control de la siguiente manera:
- (a) propiedad legal;
 - (b) acceso al recurso, o capacidad de denegar o restringir a otros el acceso al recurso;
 - (c) los medios para asegurar que el recurso se usa para lograr sus objetivos; o
 - (d) la existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos que surgen del recurso.
- GI2. **Control sobre partidas tangibles:** Esta guía de aplicación se centra en el control sobre las partidas de propiedades, planta y equipo, cuando el recurso está representado por una partida tangible. Los activos intangibles que surgen de un préstamo, un arrendamiento u otro tipo de "derecho de uso" no se abordan en esta guía de aplicación porque quedan fuera del alcance de la NICSP 45.
- GI3. **Aplicación del juicio:** La entidad aplica el juicio a los hechos de cada situación al:
- (a) evaluar la existencia de indicadores de control; y
 - (b) llegar a una conclusión sobre la existencia o no de control.

Control de terrenos bajo o sobre propiedades, planta y equipo

Las propiedades, planta y equipo pueden construirse en terrenos que son fundamentales para la operación de la partida pero que son propiedad de otra entidad. Por ejemplo, los gobiernos estatales o municipales pueden construir redes de carreteras en terrenos que son propiedad de otro nivel de gobierno. ¿Debe la entidad que controla las propiedades, planta y equipo reconocer también el terreno?

- GI4. Cuando una partida de propiedades, planta y equipo se construye en terrenos propiedad de otro nivel de gobierno, la propiedad legal de esos terrenos no corresponderá a la entidad que construye las propiedades, planta y equipo. Sin embargo, la propiedad legal es solo un indicador para demostrar el control de un recurso. Una entidad puede demostrar que controla el recurso aunque no exista propiedad legal porque puede dirigir el uso del recurso y obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio que puedan derivarse de él.
- GI5. Al evaluar si un terreno, propiedad de otro nivel de gobierno, bajo una partida de propiedades, planta y equipo está controlado por la entidad, ésta considera los derechos que tiene a seguir explotando la partida de propiedades, planta y equipo. Si la operación en curso de la partida de propiedades, planta y equipo depende de que el otro nivel de gobierno siga concediendo a la entidad acceso a los terrenos, es poco probable que la entidad controle los terrenos.

Control de las partidas de una recopilación de patrimonio histórico, artístico o cultural

¿Tiene una entidad control sobre las partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural, cuando solo tiene derecho a conservarlas temporalmente, durante un periodo definido, en virtud de un acuerdo (o acuerdos) con otra entidad (o entidades) o individuo (grupo de individuos)?

GI6. No. La entidad no tiene control sobre estas partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural. La utilización de la guía de aplicación de la NICSP 45 y el juicio a los hechos de la situación la entidad no tiene control sobre el recurso representado por las partidas. Esto lo indica la entidad que solo tiene la partida temporalmente, durante un periodo definido. La entidad no tiene la capacidad de utilizar las partidas o dirigir a otras partes sobre su uso o impedir que otras partes utilicen las partidas para obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados a las partidas en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos. Sin embargo, podría aplicarse otra Norma, por ejemplo, una que aborde los arrendamientos o acuerdos similares, que incluya en su alcance los derechos de uso intangibles de un recurso tangible.

¿Tiene una entidad el control sobre las partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural, cuando no tiene la propiedad legal pero sí el derecho a conservarlas durante un periodo indefinido mediante un acuerdo que ambas partes entienden que es indefinido?

GI7. Sí. La entidad tiene control sobre estas partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural. Esto es porque tiene la capacidad de utilizar las partidas o dirigir a otras partes sobre su uso o impedir que otras partes utilicen las partidas para obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados a las partidas en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos.

¿Mantiene una entidad el control sobre las partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural si las tiene almacenadas, en lugar de exponerlas al público?

GI8. Sí. La entidad sigue controlando las partidas de su colección de patrimonio histórico, artístico o cultural cuando las tiene almacenadas (por ejemplo, en un almacén o en un laboratorio de investigación) en lugar de exponerlas al público. La decisión de la entidad de mantener las partidas almacenadas no afecta al control de la entidad sobre el recurso representado por las partidas. Esto es porque tiene la capacidad de utilizar las partidas o dirigir a otras partes sobre su uso o impedir que otras partes utilicen las partidas para obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados a las partidas en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos.

Reconocimiento

Tratamiento de los desembolsos posteriores en activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos

¿Debe una entidad capitalizar los desembolsos posteriores en un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido cuando el desembolso cumple el principio de reconocimiento de la NICSP 45?

GI9. Sí. Una entidad que informa debe capitalizar los desembolsos posteriores en los que incurra en un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocido cuando dichos desembolsos cumplan el principio de reconocimiento de la NICSP 45 establecido en el párrafo 6.

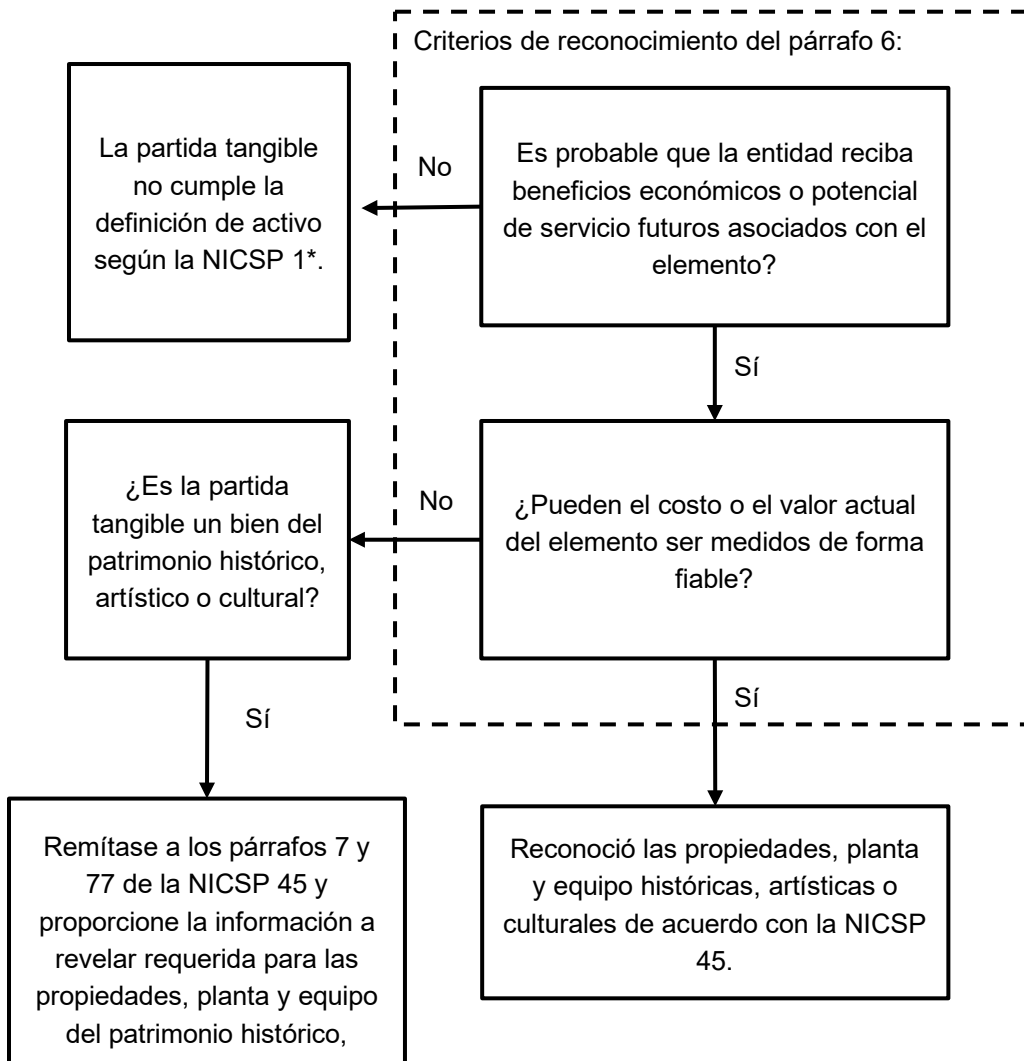
Umbral de capitalización de los costos

¿Qué factores deben considerarse a la hora de elegir un umbral de capitalización?

- GI10. El párrafo 6 de la NICSP 45 establece el principio de reconocimiento para determinar si los costos deben reconocerse como activo, es decir, "capitalizarse", y señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si:
- (a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y
 - (b) el costo o el valor actual del elemento pueden ser medidos de forma fiable.
- GI11. En la práctica, las entidades gastan algunos de los costos que cumplen este principio de reconocimiento, porque se sitúan por debajo de un "umbral de capitalización", establecido por la gerencia. Los umbrales de capitalización suponen la aplicación del principio de materialidad o con importancia relativa. Por ello, no se capitalizarán todas las propiedades, planta y equipo cuya vida útil se extienda más allá de un solo periodo sobre el que se informa. Muchos pueden contabilizarse sin que ello tenga un impacto material o con importancia relativa en la información presentada en los estados financieros. Los umbrales de capitalización guían a las entidades sobre si los costos deben capitalizarse e incluirse en el estado de situación financiera o contabilizarse como gastos e incluirse en el estado del rendimiento financiero.
- GI12. Entre los factores que hay que considerar a la hora de fijar los umbrales de capitalización figuran los siguientes:
- (a) **Cumplir las necesidades de información de los usuarios:** Los umbrales de capitalización deben dar lugar a información presentada que cumpla las necesidades de los usuarios externos de los estados financieros. Los umbrales de capitalización deben dar lugar a importes presentados para los activos reconocidos que reúnan las características cualitativas, incluidas la relevancia y la fidelidad de representación.
 - (b) **Materialidad o importancia relativa:** Los umbrales de capitalización deben ser tales que garanticen que se captan los valores que son materiales o tienen importancia relativa de los activos. Unos umbrales de capitalización adecuados guían a las entidades a capitalizar las partidas que tendrían un impacto material o con importancia relativa en la información sobre activos y gastos de los estados financieros, y a gastar aquellas partidas que no tendrían un impacto material o con importancia relativa en dicha información.
 - (c) **Costo-beneficio:** Cuando los umbrales de capitalización se fijan en niveles adecuados, reducen el costo del seguimiento de un gran número de artículos de poco valor, al tiempo que siguen confiriendo los beneficios de satisfacer las necesidades de los usuarios y captar los valores materiales o con importancia relativa. Si se fija un umbral de capitalización demasiado bajo, esto podría crear costos adicionales significativos - en forma de trabajo para el personal - sin ningún beneficio.
- GI13. Una entidad debe considerar si las diferentes clases de propiedades, planta y equipo necesitan diferentes umbrales de capitalización.
- GI14. Los umbrales de capitalización suelen aplicarse a partidas individuales y no a grupos de partidas similares. Sin embargo, el efecto acumulativo sobre un grupo de activos similares debe considerarse cuando sea relevante. Este puede ser el caso cuando se adquiere un grupo de activos al mismo tiempo como parte de un único proyecto, por ejemplo, activos adquiridos para un amplio programa de construcción.

Árbol de decisión - Partida de patrimonio histórico, artístico o cultural

Este árbol de decisión acompaña a la NICSP 45, pero no forma parte de la misma.



Activos son recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera obtener, beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

** Consideraciones sobre la medición:

- Costo
- Valor actual:
 - Valor operativo actual: El importe que las entidades pagarían por el potencial de servicio restante de un activo en la fecha de medición.
 - Valor razonable: El precio que se recibiría por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha en la medición.
- Información fiable: La información que está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende

Medición posterior

Modelo del valor actual

Bases de medición

¿Puede una clase de propiedades, planta y equipo medida utilizando el modelo del valor actual mezclar las bases de medición del valor operativo actual y del valor razonable?

GI15. Sí. El modelo de medición, es decir, el modelo del costo histórico o del valor actual, debe aplicarse congruentemente a toda una clase de propiedades, planta y equipo. Siempre que el modelo de medición se aplique a toda una clase de propiedades, planta y equipo, pueden aplicarse diferentes bases de medición dentro de la clase. Esto puede ocurrir cuando una clase de propiedades, planta y equipo se mide utilizando el modelo del valor actual. Las partidas individuales dentro de esta clase de propiedades, planta y equipo pueden medirse por su valor operativo actual o por su valor razonable, dependiendo del objetivo principal para el que una entidad posea una partida, o parte de una partida, de propiedades, planta y equipo. (Véase el párrafo 27).

¿Se considera un cambio en la base de medición del valor actual, del valor operativo actual al valor razonable, un cambio en la política contable de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*?

GI16. No. La base de medición del valor actual puede cambiar debido a un cambio en el objetivo para el que una entidad posee una partida o parte de una partida de propiedades, planta y equipo.

GI17. Por ejemplo, un hospital público tiene diez pabellones, nueve de los cuales se han utilizado para pacientes de pago en régimen comercial, mientras que el décimo pabellón se utilizaba para pacientes que no pagaban. La entidad decide readaptar el décimo pabellón a pacientes de pago en régimen comercial, cambiando el objetivo para el que la entidad posee el décimo pabellón de capacidad operativa a capacidad financiera. Como resultado, la entidad empieza a medir el décimo pupilo a su valor razonable.

Medición del valor actual de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

¿Afectan las restricciones al uso sobre los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural a la capacidad de una entidad para derivar su valor actual, ya sea en el reconocimiento inicial (si, por ejemplo, el activo es donado), o posteriormente (cuando la entidad revaloriza posteriormente sus activos del patrimonio histórico, artístico o cultural)?

GI18. No. Las restricciones sobre el uso de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no afectan a la capacidad de las entidades para obtener valores actuales de éstos. Sin embargo, será necesario tener en cuenta las restricciones a la hora de derivar un valor actual.

Cuando un activo del patrimonio se considera insustituible, ¿afecta esto a la capacidad de una entidad para obtener su valor actual?

GI19. No. La opinión de que un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural es insustituible no afecta a la capacidad de una entidad para obtener un valor actual.

GI20. Muchos activos del patrimonio histórico, artístico o cultural se consideran insustituibles desde una perspectiva patrimonial. Desde el punto de vista de la información financiera, la capacidad de derivar un valor actual implica la capacidad de determinar valores para activos equivalentes. Los "activos equivalentes" no tienen por qué ser activos idénticos a la hora de derivar un valor actual. Cuando una entidad necesite estimar un valor actual para un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural, necesitará considerar la información disponible sobre valores actuales, incluso cuando, desde la perspectiva de su naturaleza patrimonial, el activo sea insustituible. La obtención de los valores actuales de los activos del patrimonio

histórico, artístico o cultural puede resultar compleja y difícil. Podría implicar juicios de valor para llegar a una estimación derivada de un rango de valores posibles. Estos retos de medición forman parte normal de la información financiera y no son exclusivos de la valoración de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural. La necesidad de un juicio profesional, el asesoramiento de expertos en valoración o el uso de estimaciones para derivar un valor actual no es base suficiente para concluir que no se puede derivar un valor actual.

GI21. La consideración de los siguientes factores apoyará a una entidad a la hora de evaluar si puede obtener un valor actual para un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural:

- (a) Sustitución del potencial de servicio: Es probable que se pueda derivar un valor actual, si el potencial de servicio del activo del patrimonio histórico pudiera ser sustituido, en caso necesario, mediante:
 - (i) Adquisición de un activo similar; o,
 - (ii) reproducción o reconstrucción del activo, aplicándose la reproducción a todo el activo o a partes del activo, ya sea en función de las necesidades o mediante la aplicación de un ciclo de sustitución del activo.
- (b) Por el contrario, el valor actual del activo del patrimonio histórico, artístico o cultural puede no ser derivable si su potencial de servicio no puede sustituirse mediante la compra de otro activo similar o mediante su reproducción.

GI22. Significado del activo del patrimonio histórico, artístico o cultural: Es probable que se pueda derivar un valor actual, si el potencial de servicio del activo del patrimonio histórico, artístico o cultural se refiere principalmente a su capacidad de representar una época o tipo, de tal manera que otro del patrimonio histórico, artístico o cultural de la misma época o del mismo tipo podría ser igualmente representativo.

Por el contrario, el valor actual de un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural puede no ser derivable si su potencial de servicio es independiente de su capacidad para representar una época o un tipo y depende, en cambio, de algo único y específico de éste.

Valoración de terrenos por debajo o por encima de los activos de infraestructura

¿Cómo deben valorarse los terrenos situados por debajo o por encima de activos de infraestructura, como los situados bajo carreteras o vías férreas, ya que los activos de infraestructura correspondientes situados por encima de los terrenos están especializados y se mantienen por su capacidad operativa?

GI23. La NICSP 45 es clara al respecto:

- (a) Los terrenos deben contabilizarse por separado. Este requerimiento se aplica a todos los terrenos, incluidos los situados por debajo o por encima de activos de infraestructura; y
- (b) los terrenos situados por debajo o por encima de los activos de infraestructura contabilizados según el modelo del valor actual deben valorarse a su valor operativo actual o a su valor razonable. Dado que el activo de infraestructura en sí es un activo especializado, a menudo será difícil aplicar el enfoque de mercado y el activo se valorará más fácilmente aplicando el enfoque de los costos.

GI24. La NICSP 46, *Medición*, define el enfoque del costo como una técnica de medición que refleja el importe que se requerirá actualmente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo denominado costo de reposición actual).

GI25. El costo de reposición del terreno se basa en el valor actual del terreno según el emplazamiento existente. Por ejemplo, si la carretera atraviesa terrenos agrícolas, el valor actual de los terrenos situados bajo ese tramo de la carretera será agrícola y si la carretera atraviesa una zona industrial, el valor actual asignado a los terrenos situados bajo ese tramo de la carretera será industrial.

Frecuencia de revaluación de propiedades, planta y equipo

¿Con qué frecuencia deben revaluarse las propiedades, planta y equipo?

- GI26. El párrafo 30 de la NICSP 45 especifica que la frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores actuales de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor actual del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. El propósito de esta guía es ayudar a las entidades que eligen el modelo del valor actual a determinar si los importes en libros difieren materialmente del valor actual en la fecha de presentación.
- GI27. Una entidad evalúa en cada fecha de presentación si existen indicios de que el importe en libros de un activo revaluado podría diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación. Si existe algún indicio, la entidad determinará el valor actual del activo y revalorará el activo a dicho importe.
- GI28. Al evaluar si existen indicios de que el importe en libros de un activo revaluado podría diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos que afectan a la entidad referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión;
- (b) si existe un mercado para los activos de la entidad, los valores de mercado son diferentes a su importe en libros;
- (c) durante el periodo, si un índice de precios relevante para el activo ha experimentado un cambio significativo;

Fuentes internas de información

- (d) se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo;
 - (e) los cambios significativos, adversos o favorables, que afecten a la entidad han tenido lugar durante el periodo, o se espera que tengan lugar en un futuro próximo, en la medida en que, o la forma en que, se utiliza o se espera utilizar un activo. Los cambios adversos incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, o los planes para disponer un activo con anterioridad a la fecha prevista, y evaluar nuevamente como finita la vida útil de un activo en lugar de indefinida. Los cambios favorables incluyen las inversiones incurridas durante el periodo para mejorar o potenciar un activo por encima de su rendimiento normal evaluado inmediatamente antes de efectuarse el desembolso; y
 - (f) se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor o mejor que el esperado.
- GI29. La lista del párrafo GI28 no es exhaustiva. Una entidad podría identificar otros indicios de que el valor en libros de un activo revaluado pudiera diferir significativamente del que se determinaría si el activo fuera revaluado en la fecha de presentación. La existencia de estos indicios adicionales también indicaría que la entidad debería revalorar el activo por su valor actual en la fecha de presentación.

Depreciación

Vidas útiles de los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural

¿Cuáles son los principales factores que hay que considerar al evaluar si un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tiene una vida útil indefinida?

- GI30. El párrafo 52 señala que existe una presunción refutable de que las propiedades, planta y equipo no terrestres tienen vidas útiles limitadas. Para que un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tenga una vida útil indefinida, un análisis de los factores relevantes debe mostrar que es razonable que la entidad considere que no existe un límite previsible al periodo durante el cual se espera que proporcione potencial de servicio o sea utilizado operativamente para generar entradas netas de efectivo para la entidad. El párrafo 54 señala que las estimaciones de la vida útil, en el momento en que se realiza la estimación, deben reflejar proyecciones de los factores relevantes que sean realistas, en lugar de optimistas o pesimistas.
- GI31. El párrafo GA28 señala que un cuadro o una escultura del patrimonio histórico, artístico o cultural conservados en un entorno protector que se controla cuidadosamente para preservar el activo es un ejemplo de activo que podría tener una vida útil indefinida.
- GI32. Los principales factores a considerar a la hora de evaluar si un activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tiene una vida útil indefinida son:
- (a) **Periodo proporcionando potencial de servicio:** La entidad debe esperar que, según su leal saber y entender, el periodo durante el cual el activo del patrimonio histórico, artístico o cultural seguirá proporcionando potencial de servicio o beneficios económicos futuros continuará indefinidamente. El valor patrimonial de los activos para las generaciones futuras debe ser demostrable, de modo que sea razonable esperar que su valor patrimonial continúe indefinidamente.
 - (b) **Uso:** El uso del activo del patrimonio histórico, artístico o cultural no debe dar lugar a un desgaste físico del mismo.
 - (c) **Conservación:** La entidad debe poder describir las medidas que ha adoptado en el pasado y que prevé seguir adoptando para preservar el activo del patrimonio histórico, artístico o cultural, incluida la protección adecuada de éstos frente a los elementos naturales, cuando proceda. Los planes de conservación deben incluir información sobre la probable disponibilidad de personal técnico y recursos financieros para llevar a cabo las actividades de conservación de las entidades.
- GI33. Las entidades aplican su juicio para estimar la vida útil de un activo con referencia a la experiencia con activos similares. Si las circunstancias cambian, la entidad necesitará considerar si el activo del patrimonio histórico, artístico o cultural sigue teniendo una vida útil indefinida. Si se comprueba que el activo del patrimonio histórico, artístico o cultural tiene una vida útil finita, la entidad lo tratará como un activo depreciable y lo contabilizará en consecuencia.

Identificación de las partes de los activos de infraestructura que deben depreciarse por separado

¿Qué debe considerarse al identificar partes de redes o sistemas de activos de infraestructura a efectos de información financiera?

- GI34. La entidad asigna el importe inicialmente reconocido respecto a una partida de propiedades, planta y equipo a sus partes significativas y deprecia por separado cada parte que vaya a tener un impacto o efecto significativo en la determinación del gasto anual por depreciación.
- GI35. Las propiedades, planta y equipo, incluidos los activos de infraestructura, no requieren un reconocimiento separado más allá del nivel requerido a efectos de información financiera. La NICSP 45 requiere:

- (a) Las partidas cuyo costo o valor sea significativo en relación con el costo total de la partida se depreciarán por separado; y
- (b) Las partes significativas de las propiedades, planta y equipo se agruparán con otras partes significativas que tengan una vida útil o un método de depreciación similares a la hora de determinar el cargo por depreciación.

GI36. Una de las características de los activos de infraestructura es que son redes o sistemas compuestos por varios activos. Cada uno de esos activos o grupos de activos similares puede ser una unidad de cuenta independiente y puede tener partes.

GI37. Se requiere juicio para determinar si las partes de los activos o grupo similar de activos que componen las redes o sistemas de activos de infraestructura son significativas en relación con el conjunto de la red o sistema de activos de infraestructura a la hora de determinar si deben o no tratarse por separado. A efectos de información financiera, los siguientes indicadores pueden ser útiles para identificar las partes significativas de una partida de propiedades, planta y equipo:

- (a) Las partes deben ser identificables y medibles por separado;
- (b) las partes deben tener un valor significativo en relación con el activo; y
- (c) las partes deben tener diferentes vidas útiles estimadas.

GI38. La entidad debe considerar los hechos y circunstancias de la transacción en su conjunto, y la materialidad o importancia relativa para determinar las partes significativas a efectos del cálculo de la depreciación.

Uso de la información en los planes de gestión de activos para informar financieramente

¿Pueden los planes de gestión de activos proporcionar información útil para la contabilidad de las propiedades, planta y equipo?

GI39. Sí. La información de los planes de gestión de activos puede utilizarse para contabilizar las propiedades, planta y equipo cuando las partidas de propiedades, planta y equipo se mantienen de acuerdo con un plan de gestión de activos suficientemente detallado, sujeto a controles internos eficaces y con información fiable y actualizada.

GI40. La información procedente de los planes de la gerencia de activos puede ser una fuente útil para:

- (a) Calcular la depreciación. Los párrafos 47, 57, GA33 y GA35 indican que la depreciación refleja el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo mediante la asignación del importe depreciable utilizando una base sistemática a lo largo de su vida útil. Los planes de gerencia de activos pueden contener información sobre:
 - (i) la vida útil prevista del activo - Los planes de gerencia de activos pueden incluir información sobre la vida útil prevista en función de su diseño/función/uso previsto; y
 - (ii) patrones previstos de consumo de activos - La gerencia de activos puede incluir información sobre el estado y el historial de mantenimiento;
- (b) determinación de las partes significativas de las propiedades, planta y equipo. Los párrafos 41 y GA24 estipulan que una entidad asignará el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo a sus partes significativas y depreciará por separado cada parte. Los planes de gestión de activos pueden incluir información útil para determinar o identificar esas partes significativas de las propiedades, planta y equipo que, a su vez, podría ser útil para calcular la depreciación, el deterioro de valor y/o facilitar la baja en cuentas de partidas de propiedades, planta y equipo;

- (c) calcular los costos estimados de mantenimiento, restauración y reacondicionamiento de los activos; y
- (d) determinar si existen indicios de que las propiedades, planta y equipo puedan haber sufrido un deterioro de valor. La guía pertinente para el deterioro del valor está disponible en el párrafo 59 de esta Norma y en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* o en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.

Deterioro del valor

Mantenimiento insuficiente de los activos

¿Qué es el mantenimiento insuficiente de los activos?

- GI41. El mantenimiento insuficiente de los activos se produce cuando el nivel de mantenimiento de un activo es insuficiente para mantener el potencial de servicio o la vida útil del activo.

¿Podría la falta de mantenimiento afectar a la medición de las partidas de propiedades, planta y equipo que requieren un mantenimiento constante, como los activos de infraestructura?

- GI42. Sí. Un mantenimiento insuficiente puede afectar a la medición de las propiedades, planta y equipo. Puede ser un indicador de deterioro y también afectar al valor residual y la vida útil de las propiedades, planta y equipo.
- GI43. La guía pertinente para el deterioro de valor está disponible en el párrafo 59 de esta Norma y en las NICSP 21 o NICSP 26. La guía pertinente para evaluar el valor residual y la vida útil de las propiedades, planta y equipo está disponible en los párrafos 48 y 49 de esta Norma.
- GI44. No debe reconocerse ningún pasivo cuando las propiedades, planta y equipo no se mantienen adecuadamente porque la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, deja claro que no existe una obligación presente de reconocer los gastos de mantenimiento en los que se incurrirá en el futuro.

Ejemplos Ilustrativos

Esta guía acompaña a la NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo, pero no son parte de ésta.

Definición de propiedades, planta y equipo

Evaluación del control

Control de terrenos bajo o sobre propiedades, planta y equipo

Ejemplo 1-Caso A (véanse los párrafos EI1 a EI3) ilustra el principio para identificar a la entidad que informa que controla los terrenos situados bajo una red de carreteras cuando una entidad tiene la propiedad legal de los terrenos y el derecho a acceder directamente a ellos y a restringir o denegar el acceso de terceros a los mismos.

- EI1. El gobierno provincial (estatal) llega a un acuerdo vinculante a largo plazo con el gobierno nacional para construir una carretera que atraviese un parque nacional. Gobierno y tiene los títulos de propiedad de la tierra. El gobierno provincial construye una carretera de 200 millas que conecta dos de sus ciudades más grandes, Ciudad X y Ciudad Y. La carretera transporta autobuses, coches y vehículos de mercancías entre estas ciudades y ha reducido significativamente el tiempo de viaje entre las ciudades.
- EI2. El gobierno provincial concluye que el gobierno nacional controla la tierra porque el gobierno nacional:
 - (a) posee legalmente las tierras;
 - (b) conserva todos los derechos sobre el terreno, ya que puede cancelar el acuerdo vinculante en cualquier momento; y
 - (c) conserva la capacidad de generar beneficios económicos derivados de la venta de la tierra. El gobierno nacional tiene derecho a vender la tierra en cualquier momento y puede decidir a quién se vende y a qué precio.
- EI3. Aunque la Provincia tiene la capacidad de garantizar que el terreno situado inmediatamente debajo de la carretera se utilice para lograr sus objetivos, es decir, que gobierno nacional no reciba ningún potencial de servicio ni beneficio económico del terreno mientras la carretera esté en uso, la entidad concluye que esto es insuficiente para apoyar su control del terreno. Otros indicadores apoyan que el gobierno nacional mantenga el control.

Ejemplo 1-Caso B (véanse los párrafos EI4 y EI5) ilustra el principio para identificar a la entidad que informa que controla el terreno bajo una red de carreteras en la que una entidad tiene un uso ilimitado y sin restricciones del terreno.

- EI4. Los hechos y circunstancias siguen siendo los mismos, excepto que el terreno se transfiere al gobierno provincial y éste tiene un uso ilimitado y sin restricciones del terreno y no es legalmente propietario del mismo.
- EI5. Aunque el gobierno provincial no es legalmente propietario de la tierra, éste concluye que la controla porque sí:
 - (a) tiene derecho a acceder directamente a la tierra y a restringir o denegar el acceso de otros a la tierra porque tiene un uso ilimitado y sin restricciones de la tierra. El gobierno provincial puede decidir el uso que se dará a la tierra;
 - (b) tiene la capacidad de generar beneficios en forma de beneficios económicos o potencial de servicio a partir del uso de la tierra; y
 - (c) garantiza el uso del terreno para alcanzar el objetivo de potencial de servicio del gobierno provincial, por el que el terreno permitirá a éste construir una carretera que transportará vehículos y mercancías entre las dos ciudades.

Información a revelar

El ejemplo 2 (véase el párrafo EI6) ilustra los principios generales de información a revelar del párrafo 69 a 76.

EI6. El Ministerio de Interior es una entidad del Sector Público que controla una amplia variedad de propiedades, planta y equipo y es el responsable de la reposición y mantenimiento de las propiedades. Los siguientes son extractos de las Notas a su estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, e ilustran la información a revelar más importante exigida por esta Norma.

Notas**1. Terrenos**

(a) Los terrenos comprenden veinte mil hectáreas en diferentes ubicaciones. Los terrenos están reflejados por su valor razonable a 31 de diciembre de 20X1, tal y como lo ha determinado un tasador independiente de la Oficina de Tasación Nacional.

(b) Restricciones en la titularidad:

Quinientas hectáreas de terreno (valoradas en 62.500 unidades monetarias) están calificadas como terrenos de interés nacional y no pueden ser vendidas sin que lo apruebe una ley. Doscientas hectáreas pertenecientes a los terrenos de interés nacional (valoradas en 25.000 unidades monetarias) y otras dos mil hectáreas de otro tipo de terrenos (valoradas por 250.000 unidades monetarias) están sujetas a demandas de titularidad por parte de sus antiguos propietarios, en un Tribunal Internacional de derechos humanos y el Tribunal ha establecido que los terrenos no pueden ser vendidos hasta que no se falle la demanda; el Departamento reconoce la jurisdicción del Tribunal para resolver estos casos.

2. Construcciones

(a) Las construcciones abarcan los edificios de oficinas y las instalaciones industriales en distintas ubicaciones.

(b) Las construcciones inicialmente se contabilizan por su costo, pero están sujetas a revaluación en función de la evolución de su valor razonable. La Oficina de Tasación Nacional determina el valor razonable de forma periódica en un corto intervalo de tiempo. Los valores se mantienen actualizados constantemente.

(c) La depreciación se calcula sobre la base de una depreciación lineal a lo largo de la vida útil de los edificios. Los edificios de oficinas tienen una vida útil de veinticinco años y la de las instalaciones industriales es de quince años.

(d) El Departamento ha firmado cinco contratos para la construcción de nuevos edificios; el costo total de dichos contratos asciende a 250.000 unidades monetarias.

3. Maquinaria

(a) La maquinaria se mide por su costo menos la depreciación.

(b) La depreciación se calcula aplicando el método lineal en función de la vida útil de la maquinaria.

(c) La maquinaria tiene distintos periodos de vida útil:

Tractores: 10 años

Equipos de limpieza: 4 años

Grúas: 15 años

(d) El Departamento ha firmado un contrato para sustituir las grúas que usa para la limpieza y mantenimiento de los edificios, el costo del contrato es de 100.000 unidades monetarias.

4. Mobiliario y útiles

- (a) El mobiliario y los útiles se valoran por su costo menos su depreciación.
- (b) La depreciación se calcula aplicando un método lineal en función de la vida útil del mobiliario y los útiles correspondientes.
- (c) Todos los elementos de esta clase tienen una vida útil de cinco años.

Conciliaciones (en miles de unidades monetarias)								
	Terrenos		Construcciones		Maquinaria		Mobiliario y útiles	
Periodo sobre el que se informa	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Saldo inicial	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Incrementos	–	–	250	100	120	200	20	100
Disposiciones	–	–	150	40	60	80	20	–
Depreciación (como en el estado de rendimiento financiero)	–	–	160	180	145	135	50	50
Revaluaciones (neto)	250	225	-30	-50	–	–	–	–
Saldo final (como en el estado de situación financiera)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Suma de los resultados (ahorro) de revaluación [párrafo 74(d)]	750	500	250	250	–	–	–	–
Suma de los resultados (desahorro) de revaluación [párrafo 74(d)]	25	25	380	350	–	–	–	–
Importe en libros bruto	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Depreciación acumulada	–	–	500	340	500	355	100	50
Importe en libros neto	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

COMPARACIÓN CON LA NIC 16

La NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, procede principalmente de la NIC 16 (emitida en diciembre de 2003, incluidas las modificaciones hasta marzo de 2018), *Propiedades, Planta y Equipo*. Las principales diferencias entre la NICSP 45 y la NIC 16 son las siguientes:

- La NICSP 45 hace referencia tanto a los "beneficios económicos" como al "potencial de servicio", en su caso, en la sección sobre el reconocimiento de una partida de propiedades, planta y equipo, mientras que la NIC 16 se refiere a los "beneficios económicos".
- La NICSP 45 en la medición inicial requiere que una partida de propiedades, planta y equipo adquirida mediante una transacción sin contraprestación se mida a su costo atribuido. La NIC 16 no incluye este requerimiento.
- Los modelos de medición posterior de la NICSP 45 son el costo histórico y el valor actual, mientras que en la NIC 16 los modelos son el costo y la revaluación.
- La NICSP 45 para la medición posterior tiene dos bases de medición en el modelo del valor actual: el valor operativo actual y el valor razonable. El modelo de revaluación de la NIC 16 solo tiene una base de medición: el valor razonable.
- Según la NICSP 45, los aumentos y disminuciones de la revaluación se compensan dentro de una clase de activos, mientras que en la NICSP 16 se compensan por activos.
- La NICSP 45 tiene requerimientos de información a revelar para los activos del patrimonio histórico, artístico o cultural no reconocidos, mientras que la NIC 16 no tiene tal requerimiento.
- La NICSP 45 no requiere la información a revelar de los importes equivalentes del costo histórico, cuando una entidad adopta el modelo del valor actual y lleva las partidas de propiedades, planta y equipo a importes revaluados, mientras que la NIC 16 sí lo hace.
- La NICSP 45 requiere que se revele la suma de todas las revaluaciones, superávit y déficit de las partidas individuales de propiedades, planta y equipo dentro de esa clase. La NIC 16 no incluye este requerimiento.

COMPARACIÓN CON LAS EFP

Al desarrollar la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, el IPSASB consideró las guías de información de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP).

Las diferencias y similitudes clave con las EFP son las siguientes:

- Las semejanzas y diferencias entre la contabilidad con arreglo a las NICSP 45 y las EFP dependerán de los hechos y circunstancias de las partidas de propiedades, planta y equipo.
- Tanto las NICSP 45 como las EFP requieren que una entidad reconozca las propiedades, planta y equipo. Sin embargo, las NICSP 45 utilizan terminología contable, mientras que las EFP emplean terminología económica, que puede tener un significado similar.
- En el reconocimiento inicial, la NICSP 45 requiere la medición al costo o al costo atribuido cuando proceda. Como las EFP requieren el uso de precios de mercado, puede dar lugar a la misma valoración.
- En cuanto a la medición posterior, la NICSP 45 permite basarse en el costo histórico, el valor operativo actual o el valor razonable. En las EFP los activos deben medirse a valores de mercado, por lo que puede dar la misma valoración si se utiliza el enfoque de mercado como técnica de medición.
- En la NICSP 45, los aumentos o disminuciones del importe en libros del modelo de valor actual se reconocen en activos netos/patrimonio o en resultado (ahorro o desahorro), según proceda. En las EFP, los cambios en el valor de mercado se reconocen como otros flujos económicos.
- Tanto las NICSP 45 como las EFP requieren la capitalización de los costos de la transacción. Los costos de la transacción en las NICSP 45 y en las EFP se presentan junto con las partidas de propiedades, planta y equipo, aunque los costos de la transferencia de propiedad de los terrenos en las EFP se presentan en las mejoras de los terrenos.
- En las NICSP 45, la depreciación puede basarse en el costo histórico o en el valor actual, mientras que el consumo de capital fijo en las EFP se basa siempre en el valor actual.
- La NICSP 45 incluye requerimientos de información a revelar que están presentes en las EFP.

NICSP 46, *MEDICIÓN*

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se basa principalmente en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF®) 13 *Medición*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 13, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera.

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 46, MEDICIÓN

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

NICSP 46, *Medición* fue emitida en mayo de 2023.

NICSP 46, *MEDICIÓN*

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–5
Definiciones	6
Medición	7–53
Medición inicial	7–16
Medición posterior	17–53
Información a revelar	54–55
Fecha de vigencia y Transición	56–58
Fecha de vigencia	56–57
Transición.....	58
Apéndice A: Costo histórico	
Apéndice B: Valor operativo actual	
Apéndice C: Costo de cumplimiento	
Apéndice D: Valor razonable	
Apéndice E: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 46, *Medición*, está contenida en los párrafos 1 a 58. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 46 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es definir bases de medición que ayuden a reflejar fielmente el costo de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de los activos y pasivos. La Norma identifica enfoques bajo esas bases de medición que deben aplicarse a lo largo de las NICSP individuales para lograr los objetivos de la información financiera.

Alcance

2. Una entidad que elabore y presente íos financieros con arreglo a la contabilidad de acumulación (o devengo) aplicará la NICSP 46, *Medición* al valorar los activos y pasivos.
3. Excepto por lo especificado en el párrafo 4, esta Norma se aplica cuando otra NICSP requiera o permita:
 - (a) una o más de las bases de medición definidas en esta Norma; y
 - (b) las mediciones que se basan en una o varias de las bases de medición (por ejemplo, el valor razonable menos los costos de disposición).
4. Los requerimientos de medición de esta Norma no se aplican a lo siguiente:
 - (a) las transacciones de arrendamiento financiero contabilizadas de acuerdo con la NICSP 43, *Arrendamientos*;¹
 - (b) Transacciones contabilizadas de conformidad con las NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*; y
 - (c) las mediciones que tienen algunas similitudes con las bases de medición de esta Norma, pero que no son esas bases de medición, como el valor neto realizable en la NICSP 12, *Inventarios*, o el valor de uso en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo* (pero esta Norma se aplica en la medición del valor razonable, tal como se requiere en las NICSP 21 y 26).
5. Los requerimientos de medición descritos en esta Norma se aplican tanto a la medición inicial como a la posterior, a menos que se incluyan guías específicas en las NICSP individuales.

Definiciones

6. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Mercado activo es un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha.

Enfoque del costo es una técnica de valoración que refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).

Costo de cumplimiento son los costos en que la entidad incurrirá para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo, suponiendo que se hace de la forma menos costosa.

Valor operativo actual es el importe que las entidades pagarían por el potencial de servicio restante de un activo en la fecha de medición.

¹ Si esta Norma se aplica antes que la NICSP 43, *Arrendamientos*, los requerimientos de medición de esta norma no se aplican a la NICSP 13, *Arrendamientos*.

Costo atribuido es un importe utilizado como sustituto del precio de transacción en la fecha de medición.

Precio de entrada es el precio pagado por adquirir un activo o recibido por asumir un pasivo en una transacción de intercambio.

Precio de salida es el precio recibido por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo.

Flujo de efectivo esperado es el promedio ponderado de la probabilidad (es decir, la media de la distribución) de los flujos de efectivo futuros posibles.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.

Máximo y mejor uso es el uso de un activo no financiero por participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, una operación) en el que se utilizaría dicho activo.

Costo histórico es la contraprestación entregada para adquirir, construir o desarrollar un activo más los costos de transacción, o la contraprestación recibida para asumir un pasivo menos los costos de transacción, en el momento en que se adquiere, construye o desarrolla el activo, o se incurre en el pasivo.

Enfoque del ingreso es una técnica de medición que convierten importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente único (es decir, descontado).

Datos de entrada son los supuestos utilizados al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo los supuestos sobre el riesgo, tales como las siguientes:

- (a) el riesgo inherente a una determinada técnica de medición utilizada para estimar una medición de acuerdo con una base de medición (como un modelo de fijación de precios); y
- (b) el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de medición.

Los datos de entrada pueden ser observables o no observables.

Los **datos de entrada de Nivel 1** son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.

Los **datos de entrada de Nivel 2** son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.

Los **datos de entrada de Nivel 3** son datos de entrada no observables para el activo o pasivo.

Enfoque de mercado es una técnica de medición que utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que involucran activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares).

Participantes del mercado son compradores y vendedores en el mercado principal (o más ventajoso) del activo o pasivo que tienen todas las características siguientes:

- (a) Son independientes unos de otros, es decir, no son partes relacionadas como se definen en la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, aunque el precio de una transacción entre partes relacionadas puede utilizarse como un input para una medición del valor razonable si la entidad tiene evidencia de que la transacción se realizó en condiciones de mercado.

- (b) Están debidamente informados, teniendo una comprensión razonable del activo o pasivo y que utilizan en la transacción toda la información disponible, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida que son los usuales y habituales.
- (c) Son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo.
- (d) Tienen voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir están motivados pero no forzados u obligados de cualquier forma a hacerlo.

Datos de entrada corroborados por el mercado son los que provienen principalmente de datos de mercado observables o corroborados por éste por correlación u otros medios.

Mercado más ventajoso es el mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo, o que minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.

Riesgo de incumplimiento es el riesgo de que una entidad no satisfaga una obligación. El riesgo de incumplimiento incluye pero puede no estar limitado al riesgo crediticio propio de la entidad.

Datos de entrada observables son los desarrollados utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.

Transacción ordenada es una transacción que supone una exposición al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos; no es una transacción forzada (por ejemplo, una liquidación forzada o una venta urgente).

Mercado principal es el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.

Prima de riesgo es la compensación buscada por los participantes del mercado adversos al riesgo para soportar una incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo. También se denomina "ajuste de riesgo".

Costos de transacción son costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o disposición de un activo, o al nacimiento de un pasivo, y en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera adquirido, construido, desarrollado o dispuesto del activo, o incurrido en el pasivo.

Precio de transacción es la contraprestación dada para adquirir, construir o desarrollar un activo o recibida para asumir un pasivo.

Costos de transporte son los costos en que se incurriría para transportar un activo desde su ubicación actual hasta su mercado principal (o el más ventajoso).

Unidad de cuenta es el nivel al que se agrega o desagrega un activo o un pasivo en una NICSP a efectos de reconocimiento.

Datos de entrada no observable son aquellos para los que no se dispone de datos de mercado y que se desarrollan utilizando la mejor información disponible sobre las suposiciones que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Medición

Medición inicial

7. En la fecha en que una partida cumpla los requisitos para su reconocimiento, se medirá inicialmente a su precio de transacción, más los costos de transacción para los activos o menos los costos de transacción para los pasivos, a menos que:
- (a) **que el precio de la transacción, más o menos los costos de la transacción, no presente fielmente la información relevante de la entidad de forma útil para la rendición de cuentas de la entidad y para la toma de decisiones (véanse los párrafos 10–13); o**
 - (b) de otra forma requerida o permitida por otra NICSP.

Cuando se apliquen por primera vez las NICSP de base de acumulación (o devengo), la medición inicial en un estado de situación financiera de apertura en la fecha de adopción de las NICSP deberá realizarse de acuerdo con la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) de Base de acumulación (o devengo)*.

Transacciones en un mercado ordenado

8. Cuando se adquiere, construye o desarrolla un activo o se asume un pasivo en un mercado ordenado, el precio de la transacción, más o menos los costos de la transacción, refleja el valor inicial del activo o pasivo negociado entre los participantes en el mercado en la fecha de medición bajo las condiciones actuales del mercado.
9. Cuando existe un precio de transacción, se presume que presenta información relevante en la fecha en que se produjo la transacción. Al determinar si el precio de la transacción presenta información relevante sobre el activo o pasivo, una entidad considerará factores específicos de la transacción y del activo o pasivo.

Transacciones no realizadas en un mercado ordenado

10. Cuando se adquiere, construye o desarrolla un activo, o se asume un pasivo, como resultado de un evento que no constituye una transacción en un mercado ordenado:
- (a) puede que no sea posible observar el precio de una transacción;
 - (b) el precio de la transacción puede no presentar fielmente la información relevante sobre el activo o pasivo; o
 - (c) el precio de transacción puede ser cero.
- En tales casos, el costo atribuido se utiliza para medir el valor inicial del activo o pasivo. La determinación del costo atribuido del activo o pasivo en la medición inicial se basa en el valor actual. Las bases de medición del valor actual se describen en los párrafos 23 a 31.
11. Las diferencias entre el costo atribuido y cualquier contraprestación entregada o recibida se reconocerán como ingresos o gastos, a menos que se trate de una contribución de los propietarios o que una NICSP relevante requiera otra cosa.
12. Las circunstancias en las que el precio de una transacción puede no ser observable o no presentar fielmente la información relevante incluyen:
- (a) precios de transacción que tienen un elemento concesional;
 - (b) activos transferidos gratuitamente a la entidad por un gobierno o donados a la entidad por otra parte;
 - (c) pasivos impuestos por la legislación o las regulaciones;
 - (d) pasivos por indemnizaciones o sanciones derivadas de actos ilícitos o infracciones contractuales;

- (e) precios de transacción que se ven afectados por las relaciones entre las partes, o por dificultades financieras u otro tipo de coacción de una de las partes; y
 - (f) precios de transacción que no estén disponibles en la fecha de adopción de las NICSP, tal como se definen en la NICSP 33.
13. Cuando se adquieren, construyen o desarrollan activos, o se asumen pasivos, como resultado de un suceso que no es una transacción en un mercado ordenado, deben identificarse y considerarse todos los aspectos relevantes de la transacción u otro suceso. Por ejemplo, puede ser necesario reconocer otros activos, otros pasivos, aportaciones de los propietarios o distribuciones a los propietarios para representar fielmente la esencia del efecto de la transacción u otro evento sobre la situación financiera de la entidad, así como cualquier efecto relacionado sobre el rendimiento financiero de la entidad.

Los costos de transacción en la medición inicial

14. Los costos de transacción relacionados con la adquisición, construcción o desarrollo de un activo, o con la asunción de un pasivo, son una característica de la transacción en la que se adquirió, construyó o desarrolló el activo, o en la que se incurrió en el pasivo. La medición inicial del activo o pasivo refleja esos costos de transacción, ya que la entidad no podría haber adquirido, construido o desarrollado el activo o asumido el pasivo sin incurrir en esos costos. Los costos de transacción en los que se podría incurrir al vender o disponer del activo o al liquidar o transferir un pasivo son una característica de una posible transacción futura. A menos que se requiera explícitamente, los posibles costos de transacción no se incluyen porque la medición inicial refleja los costos de adquisición del activo o de incurrir en el pasivo.

Transacción por etapas

15. La adquisición de un activo puede producirse por etapas o ir seguida de desembolsos adicionales para adaptar el activo al uso propio de la entidad. Todos los desembolsos en que se incurra para llevar el activo al estado en que está listo para su uso se incluirán en la contraprestación señalada como parte de la medición inicial del activo.

Pagos diferidos

16. Cuando el valor temporal del dinero es material o con importancia relativa—por ejemplo, cuando el tiempo que transcurre hasta la liquidación es significativo—, el importe de los flujos de efectivo futuros se descuenta para que, en el momento en que un activo o pasivo se reconoce por primera vez, represente el valor del importe recibido o pagado. Por ejemplo, la diferencia entre el importe de los flujos de efectivo futuros y el valor actual del activo o pasivo se amortiza a lo largo de la vida del activo o pasivo, de modo que el activo o pasivo se señala por el importe que se debe recibir, o por el pago requerido cuando sea exigible.

Medición posterior

17. Tras la medición inicial, a menos que las NICSP relevantes requieran otra cosa, se elige la política contable de medir un activo o pasivo al costo histórico o al valor actual. Esta elección de política contable se refleja en la selección del modelo de medición.

Modelos de medición

18. Los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros se cuantifican en términos históricos o en términos corrientes. Esto requiere la selección de un modelo del costo histórico o de medición del valor actual. seleccionar un modelo de medición, la entidad considerará las características de la partida, el objetivo de la medición y la información monetaria que se presenta.

Bases de medición

19. Una base de medición proporciona información que cumple las características cualitativas, tal y como se describen en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual)*, y garantiza que las restricciones sobre la información en los IFPG se tengan en cuenta en el modelo de medición seleccionado. La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una medición para dicho activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados. La selección de una base de medición depende del modelo de medición aplicado (véase el diagrama tras el párrafo 36).
20. **Cuando otra NICSP establezca requerimientos de medición con referencia a una o más de las siguientes bases de medición, una entidad aplicará la base de medición de acuerdo con los requerimientos y apéndices relacionados de esta Norma:**
- (a) **Base del costo histórico (Apéndice A: Costo histórico);**
 - (b) **Base del valor operativo actual (Apéndice B: Valor operativo actual);**
 - (c) **Base del costo de cumplimiento (Apéndice C: Costo de cumplimiento); y**
 - (d) **Valor razonable (Apéndice D: Valor razonable).**

Base del costo histórico

21. La base del costo histórico es un valor de entrada- específico de la entidad. La base del costo histórico proporciona información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información derivada, al menos en parte, del precio de la transacción o evento que les dio origen.
22. Tras la medición inicial, el valor de un activo o pasivo no se vuelve a medir para reflejar las condiciones actuales o los aumentos del valor del activo o disminuciones del valor del pasivo.

Base del valor operativo actual

23. El valor operativo actual proporciona información monetaria sobre los activos y su correspondiente amortización, depreciación, etc., utilizando información actualizada para reflejar las condiciones existentes en la fecha de medición. Por tanto, el valor operativo actual refleja los cambios en el valor de los activos desde la fecha de medición anterior. De forma similar al valor razonable y al costo de realización, el valor operativo actual no depende, ni siquiera en parte, de la transacción o evento que dio origen al activo.
24. En algunos casos, el valor operativo actual puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo. En otros casos, se determina indirectamente. Por ejemplo, si están disponibles los precios de un activo similar, puede ser necesario estimar el valor operativo actual del activo de la entidad ajustando el precio actual del activo similar para reflejar los aspectos únicos del activo de la entidad en su uso y estado actuales.
25. El valor operativo actual difiere del valor razonable porque:
- (a) es explícitamente un precio de entrada e incluye todos los costos que necesariamente se pagarían por el potencial de servicio restante de un activo;
 - (b) refleja el valor de un activo en su uso actual, en lugar del mejor y más alto uso del activo (por ejemplo, un edificio utilizado como hospital se mide como hospital); y
 - (c) es específico de una entidad y, por tanto, refleja la posición económica de la entidad.

Base del costo de cumplimiento

26. El costo de cumplimiento es un costo de salida, específico de la entidad, en que ésta incurrirá al cumplir las obligaciones representadas por el pasivo, suponiendo que lo haga de la manera menos costosa. El costo

de cumplimiento es el valor actual del efectivo, o de otros recursos económicos, que la entidad espera verse obligada a transferir al cumplir con un pasivo. Estos importes de efectivo u otros recursos económicos incluyen no solo los importes que deben transferirse explícitamente, sino también los importes que la entidad espera verse obligada a transferir a otras partes para poder cumplir con el pasivo.

27. El costo de cumplimiento no puede observarse directamente y se determina utilizando técnicas de medición basadas en el flujo de efectivo. El costo de cumplimiento refleja las suposiciones específicas de la entidad en lugar de las suposiciones utilizadas por los participantes en el mercado. En la práctica, puede haber pocas diferencias entre las suposiciones que utilizaría un participante en el mercado y las que utiliza la propia entidad.
28. El costo de cumplimiento refleja los mismos factores que los reflejados en la medición del valor razonable, pero desde una perspectiva específica de la entidad, en lugar de desde la perspectiva de los participantes en el mercado.

Base del valor razonable

29. La medición del valor razonable es una medición de salida, basada en el mercado, que proporciona información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Por tanto, el valor razonable refleja los cambios en los valores de los activos y pasivos desde la fecha de medición anterior. El valor razonable de un activo o pasivo no depende, ni siquiera en parte, de la transacción o evento que dio lugar al activo o pasivo.
30. El valor razonable refleja la perspectiva de los participantes en el mercado. El activo o pasivo se mide utilizando las mismas suposiciones que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo si dichos participantes actuaran en su mejor interés económico.
31. En algunos casos, el valor razonable puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo. En otros casos, se determina indirectamente.

Características del activo o pasivo

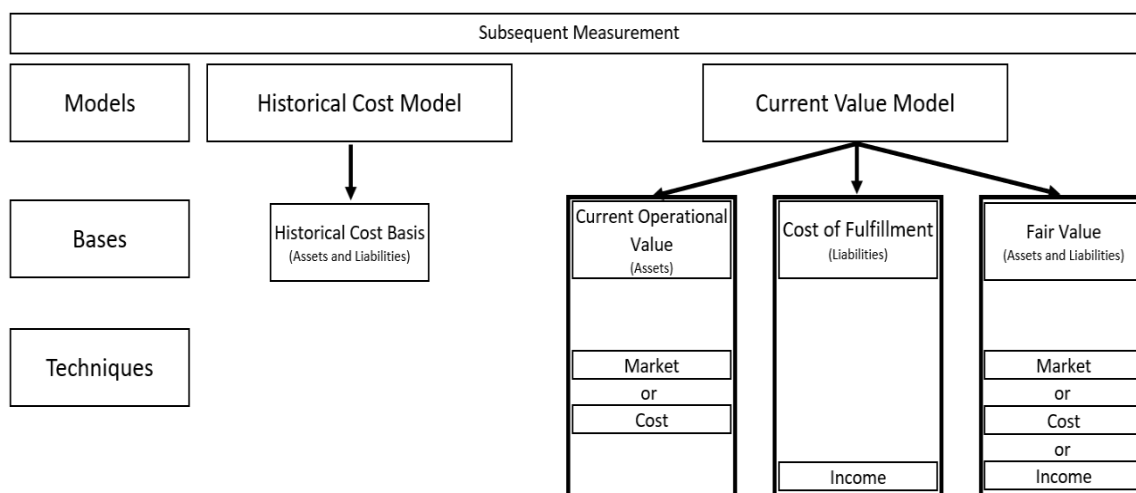
32. La base de medición se aplica a un determinado activo o pasivo. Por lo tanto, al aplicar la base de medición, una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo en la fecha de medición (por ejemplo, para la medición del valor razonable las características se consideran si los participantes en el mercado tuvieran en cuenta esas características al fijar el precio del activo o pasivo). Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:
 - (a) la condición, uso y localización del activo; y
 - (b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.
33. Las diferencias en la medición derivadas de una característica concreta dependerán de la forma en que dicha característica sea tenida en cuenta por la entidad, en el caso de las mediciones específicas de la entidad, y por los participantes en el mercado, en el caso de las mediciones basadas en el mercado.
34. El activo o pasivo medido puede ser uno de los siguientes:
 - (a) un activo o pasivo considerado de forma independiente (por ejemplo, un instrumento financiero o un activo no financiero); o
 - (b) un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos (por ejemplo, una unidad generadora de efectivo o una operación).

35. Si el activo o pasivo es considerado de forma independiente, un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos, a efectos de su reconocimiento o información a revelar, dependerá de su unidad de cuenta. La unidad de cuenta para el activo o pasivo se determinará de acuerdo con la NICSP que requiera o permita la aplicación de una o más bases de medición identificadas en esta Norma, excepto cuando se especifique de forma diferente en esta Norma.

Técnicas de medición

36. **La entidad utilizará técnicas de medición adecuadas a las circunstancias y para las que se disponga de datos suficientes para estimar la base de medición o determinar el costo atribuido.**

El siguiente diagrama establece el marco de medición posterior basado en el *Marco Conceptual: Capítulo 7, Medición de activos y pasivos en los estados financieros*. Este diagrama ilustra los tres niveles de medición y las relaciones entre ellos.



37. Se aplica una técnica de medición para estimar el importe al que se reconoce un activo o pasivo con arreglo a la base de medición seleccionada o para determinar el costo atribuido (véase el párrafo 10). Dichas técnicas no son bases de medición. Al utilizar una técnica de este tipo, es necesario que la técnica refleje los atributos aplicables a esa base de medición. Por ejemplo, si la base de medición es el valor razonable, los atributos aplicables son los descritos en los párrafos 29 a 31.
38. Tres técnicas de medición ampliamente utilizadas son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. Los principales aspectos de esos enfoques se resumen en los párrafos 42 a 45. Una entidad utilizará técnicas de medición congruentes con uno o más de esos enfoques para medir el activo o pasivo según la base de medición seleccionada.
39. En algunos casos, será adecuada una única técnica de medición (por ejemplo, cuando se valore un activo o un pasivo utilizando precios cotizados en un mercado activo para activos o pasivos idénticos). En otros casos, serán adecuadas técnicas de medición múltiples (por ejemplo, ese puede ser el caso al evaluar una unidad generadora de efectivo). Si se utilizan múltiples técnicas de medición para medir el activo o pasivo con arreglo a la base de medición seleccionada, los resultados se evaluarán considerando la razonabilidad del rango de valores indicado por dichos resultados.
40. Las técnicas de medición se aplicarán de forma congruente. Sin embargo, un cambio en una técnica de medición o su aplicación (por ejemplo, un cambio en su ponderación cuando se utilizan técnicas de medición múltiples o un cambio en un ajuste aplicado a una técnica de medición) es adecuado si el cambio da lugar a una medición que iguale o sea más representativa de la base de medición en esas circunstancias. Ese puede ser el caso si, por ejemplo, cualquiera de los sucesos siguientes tiene lugar:

- (a) desarrollo de nuevos mercados;
- (b) pasa a estar disponible nueva información;
- (c) deja de estar disponible información anteriormente utilizada;
- (d) mejora de técnicas de medición; o
- (e) cambio en las condiciones de mercado.

41. Las revisiones que den lugar a un cambio en la técnica de medición o en su aplicación se contabilizarán como un cambio en la estimación contable de conformidad con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, la información a revelar prevista en la NICSP 3 para un cambio en la estimación contable no se requiere para las revisiones resultantes de un cambio en una técnica de medición o en su aplicación.

Enfoque de mercado

42. El enfoque de mercado utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que implican activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares).

Enfoque del costo

43. El enfoque del costo refleja el importe que se requeriría en la actualidad para sustituir el servicio prestado por un activo (a menudo denominado costo corriente de reposición) mediante la adquisición, construcción o desarrollo de un activo sustitutivo de utilidad comparable, ajustado por obsolescencia. La obsolescencia abarca el deterioro físico, la obsolescencia funcional (tecnológica) y la obsolescencia económica (externa) y es más amplia que la depreciación a efectos de información financiera.

44. El costo de un activo sustitutivo de utilidad comparable se calcula como el costo de un activo moderno equivalente, es decir, un activo que proporcione un servicio equivalente al del activo existente.

Enfoque del ingreso

45. El enfoque del ingreso convierte los importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un único importe actual (es decir, descontado). El uso del enfoque del ingreso implica que la estimación de la base de medición refleja las expectativas actuales sobre esos importes futuros.

Depreciación, deterioro de valor y otros ajustes

46. La depreciación y el deterioro de valor son aplicables a las bases de medición del modelo del costo histórico y del modelo del valor actual. Ni la depreciación ni el deterioro de valor son bases de medición o técnicas de medición por derecho propio. Son métodos para reflejar el consumo del activo o la pérdida de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo.

47. Tanto con el modelo del costo histórico como con el modelo del valor actual, un activo se actualiza a lo largo del tiempo para representar:

- (a) el consumo de parte o la totalidad del recurso que constituye el activo (depreciación o amortización);
- (b) los pagos recibidos que extinguen parte o la totalidad del activo;
- (c) el efecto de los eventos que hacen que parte o la totalidad del activo deje de ser recuperable (deterioro de valor); y
- (d) la acumulación o devengo de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del activo.

48. Tanto en el modelo del costo histórico como en el del valor actual, un pasivo se actualiza a lo largo del tiempo para reflejar:
- (a) el cumplimiento de una parte o la totalidad del pasivo, por ejemplo, mediante la realización de pagos que extinguen una parte o la totalidad del pasivo o satisfaciendo una obligación de entrega de bienes o prestación de servicios;
 - (b) el efecto de eventos que aumentan el valor de la obligación de transferir los recursos necesarios para cumplir el pasivo hasta tal punto que éste se convierte en oneroso. Un pasivo es oneroso si su importe en libros ya no es suficiente para reflejar la obligación de satisfacerlo; y
 - (c) la acumulación o devengo de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del pasivo.

Costos de transacción y medición posterior

49. **Los costos de transacción son costos incrementales en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera adquirido, construido, desarrollado o dispuesto del activo o incurrido, transferido o liquidado el pasivo.**
50. Los costos incrementales son un resultado directo de la transacción. Los costos de transacción son una característica esencial de la transacción, y no se habría incurrido en ellos si no se hubiera producido la transacción. Por ejemplo, aunque los costos de operar un activo después de que haya sido adquirido son costos incrementales porque no se incurriría en ellos si la entidad no hubiera adquirido el activo, estos costos no son costos de transacción, ya que no son un resultado directo de la operación.
51. Los costos atribuibles a la adquisición, construcción o desarrollo de un activo se refieren específicamente a los costos de transferencia de control. Los costos incurridos antes de la transferencia (por ejemplo, los costos de negociación de la transacción), o los costos subsiguientes a la transferencia (por ejemplo, los costos de préstamo), se excluyen de la definición de costos de transacción.
52. La inclusión de los costos de transacción en la medición de un activo o pasivo depende del objetivo de la medición. El hecho de que una entidad reconozca un activo o un pasivo utilizando una base de medición basada en la entrada o una base de medición basada en la salida influye en la inclusión o exclusión de los costos de transacción en la medición de la partida.
53. Los costos de transacción pueden surgir cuando se adquiere, construye o desarrolla un activo o se asume un pasivo, cuando se dispone de un activo o se liquida o transfiere un pasivo. Dado que los costos de transacción en los que se incurre al adquirir, construir o desarrollar un activo o al asumir un pasivo son una característica de la transacción en la que se adquirió, construyó o desarrolló el activo o se asumió el pasivo, dichos costos de transacción en los que se incurre al suscribir una transacción se incluyen en las bases de medición basadas en la entrada. Los costos de transacción en los que se incurriría al disponer de un activo o al liquidar o transferir un pasivo son una transacción futura o una posible transacción futura. Como tales, los costos de transacción en los que se incurriría al salir de una transacción se incluyen en las bases de medición basadas en la salida cuando la base de medición es específica de la entidad.

Información a revelar

54. La entidad revelará información que ayude a los usuarios de sus estados financieros a evaluar la base de medición, las técnicas de medición y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones.
55. Para cumplir los objetivos del párrafo 54, una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar sobre la valoración en las NICSP relevantes a las que se aplique la valoración del activo o pasivo

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

56. **Una entidad aplicará esta Norma a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma de manera anticipada, debe revelar ese hecho.**
57. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de contabilidad de acumulación (o devengo), tal como se definen en la NICSP 33, a efectos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que abarquen ejercicios que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo).

Transición

58. Esta Norma se aplicará de forma prospectiva a partir del comienzo del periodo anual en que se aplique inicialmente.

Costo histórico

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 46.

Medición

- A1. El objetivo de la base de medición del costo histórico es proporcionar información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y costos relacionados, utilizando información derivada, al menos en parte, del precio de la transacción (o costo atribuido, en su caso) u otro evento que les dio origen.
- A2. Los costos históricos son:
- (a) la contraprestación entregada para adquirir, construir o desarrollar un activo más los costos de la transacción;
 - (b) la contraprestación recibida para asumir un pasivo menos los costos de transacción; o
 - (c) el costo atribuido del activo o pasivo u otro evento que le dio origen.

La contraprestación es el efectivo o equivalentes al efectivo o el valor de la otra contraprestación entregada o recibida en el momento o periodo en que se adquiere, construye o desarrolla el activo o se asume el pasivo.

Medición inicial

- A3. La determinación de la medición inicial se realiza de acuerdo con los párrafos 7 a 16 de esta Norma.

Medición posterior

- A4. Tras la medición inicial, el importe bruto en libros de un activo o pasivo medido sobre la base del costo histórico no se ve afectado por los cambios en las condiciones actuales del mercado subyacente, a menos que dichos cambios provoquen un deterioro de valor. Por ejemplo, el importe por el que se contabiliza una partida de propiedades, planta y equipo no se actualiza para reflejar un incremento en el precio de mercado actual de la partida después de que haya sido adquirida, construida o desarrollada.
- A5. Sin embargo, al igual que ocurre con las mediciones del valor actual, el importe en libros de un activo o pasivo medido sobre la base del costo histórico se actualiza para reflejar los cambios que se hayan producido en la partida, tal como se destaca en los párrafos 47 y 48.

Costo amortizado

- A6. La base de costo histórico se aplica a los instrumentos financieros midiéndolos al costo amortizado. El costo amortizado refleja las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, descontados a una tasa determinada en la medición inicial. El costo amortizado de un activo o pasivo financiero se actualiza a lo largo del tiempo para reflejar los cambios subsiguientes, como la acumulación de intereses, el deterioro de valor de un activo financiero o los pagos.

Valor operativo actual

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 46.

Medición

- B1. El objetivo de la medición del valor operativo actual es estimar el importe que una entidad pagaría por un activo no financiero en la fecha de medición. La determinación del valor operativo actual requiere que la entidad determine todos los elementos siguientes:
- (a) El importe que pagaría la entidad. Esto incluye la evaluación del precio que se pagaría en un mercado activo, o el costo en que incurriría la entidad, por el activo de la manera menos costosa.
 - (b) El potencial de servicio restante del activo. Para ello se considera el estado actual del activo.
 - (c) El activo (congruente con su unidad de cuenta). La evaluación del uso y la ubicación actuales del activo.
 - (d) Las técnicas de medición apropiadas para estimar (a) a (c) considerando la disponibilidad de datos que representen fielmente las suposiciones propias de la entidad.
- B2. El valor operativo actual proporciona una medición específica para una entidad de un activo mantenido por su capacidad operativa en su uso, ubicación y estado actuales.
- (a) En el estado de situación financiera, el valor operativo actual refleja el importe que una entidad pagaría en la fecha de medición por el potencial de servicio restante de su activo existente.
 - (b) En el estado del rendimiento financiero, el valor operativo actual refleja el consumo del activo en la prestación del servicio en función de las condiciones existentes en la fecha de medición. Los costos son distintos de los del costo histórico, que reflejan el consumo del activo en función de los precios en el momento de su adquisición, construcción o desarrollo, y de su reconocimiento inicial.

El importe que pagaría una entidad.

- B3. El valor operativo actual es el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo de la forma menos costosa en función de las condiciones existentes en la fecha de medición, con independencia de que ese precio sea directamente observable o no.
- B4. El importe que pagaría una entidad es:
- (a) el precio de adquisición de un activo idéntico, o similar, en un mercado activo; o
 - (b) los costos en que se incurriría para desarrollar o producir el activo idéntico o similar.
- B5. Cuando existe un mercado activo para el activo idéntico, o similar, el valor operativo actual utiliza este precio como el importe que la entidad pagaría por el activo.
- B6. Cuando no exista un mercado activo, generalmente no existirá un precio de adquisición fiable para un activo idéntico o similar. El valor operativo actual necesitará entonces estimarse sobre la base de los costos de desarrollo o producción del activo, utilizando la información disponible sobre precios. Por ejemplo, muchos activos militares, como las aeronaves, no suelen tener mercados activos. A menudo, estos activos no pueden adquirirse como un producto acabado idéntico, o similar, a la aeronave objeto de valoración. Para estimar el valor operativo actual de la aeronave, por lo general será necesario la medición del costo de cada una de sus partes, como el fuselaje, el motor, los componentes electrónicos, etc., y del costo de montarlas en una aeronave igual o similar, ajustado en función de la antigüedad, la funcionalidad y el estado.

Precio de entrada

- B7. El valor operativo actual de un activo representa un precio de entrada. Los costos de transacción en los que se incurriría para obtener el activo se incluyen en la medición del valor operativo actual.

Valor específico para una entidad

- B8. La entidad medirá el valor operativo actual de un activo utilizando suposiciones desde la perspectiva de la entidad, basadas en la forma en que se utiliza el activo existente. Esas suposiciones reflejarán las limitaciones económicas, legales y de otro tipo que afecten a los posibles usos del activo. Por ejemplo, cuando una entidad esté utilizando un activo para un fin determinado, la entidad considerará el importe que pagaría por ese tipo de activo basándose en su uso actual y no considerará el valor para usos alternativos de ese activo.

La forma menos costosa

- B9. Una medida del valor operativo actual asume que el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio remanente de un activo en la fecha de medición es el importe menos costoso para el activo.
- B10. La entidad no necesita llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de todos los métodos de adquisición para identificar el importe menos costoso, pero considerará toda la información que razonablemente se podría haber esperado obtener y tener en cuenta.
- B11. El valor operativo actual no refleja los costos en los que se podría incurrir si surgiera una necesidad urgente de reemplazar el potencial de servicio restante de un activo como resultado de algún evento imprevisible.

Datos de entrada observables

- B12. Para algunos activos, pueden estar disponibles transacciones de mercado observables o información de mercado. Para otros activos, las transacciones observables en el mercado y la información de mercado pueden no estar disponibles. Sin embargo, el objetivo del valor operativo actual, en ambos casos, es el mismo—estimar el importe que la entidad pagaría por el potencial de servicio remanente del activo, basándose en las condiciones existentes en la fecha de la medición (es decir, un *precio de entrada* en la fecha de la medición desde la perspectiva de la entidad que mantiene el activo).
- B13. Cuando no sea observable el precio de un activo idéntico, o similar, la entidad medirá el valor operativo actual utilizando otra técnica de valoración que emplee datos de entrada observables, siempre que sea factible, como cuando existan recursos externos disponibles y puedan ser utilizados.
- B14. Dado que el valor operativo actual es un valor específico de la entidad, se mide utilizando las suposiciones desde la perspectiva de la entidad. Estas suposiciones específicas de la entidad pueden dar lugar a información que no está disponible públicamente. Por ejemplo, los costos de construcción de un activo pueden incluir los costos laborales de los empleados de la entidad, a diferencia de los trabajadores contratados. Como consecuencia de ello, la finalidad de la entidad sobre cómo se incurre en los costos para construir un activo es relevante a la hora de medir el valor operativo actual.
- B15. En la práctica, puede haber pocas diferencias entre las suposiciones que utilizarían los participantes en el mercado y las que utiliza la propia entidad. Por ejemplo, cuando el importe que se pagaría por un activo no especializado es generalmente el mismo, con independencia de su uso actual, las suposiciones que utilizaría un participante en el mercado serían congruentes con las de una valoración específica de la entidad.

Potencial de servicio restante

- B16. El valor operativo actual es el importe que la entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo. El potencial de servicio restante del activo tiene en cuenta la antigüedad, funcionalidad y estado actuales del activo que posee la entidad.
- B17. Para reflejar la edad, funcionalidad y estado actuales, se consideran los siguientes factores:
- (a) La obsolescencia física se refiere a cualquier pérdida de potencial de servicio debida al deterioro físico del activo o de sus componentes como consecuencia de su antigüedad y uso.
 - (b) La obsolescencia funcional se refiere a cualquier pérdida de potencial de servicio derivada de la ineficacia del activo que se está valorando en comparación con su equivalente moderno.
 - (c) La obsolescencia económica se refiere a cualquier pérdida de utilidad causada por factores económicos o de otro tipo fuera del control de la entidad.

El activo

- B18. El valor operativo actual es el importe que la entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo específico. Los siguientes aspectos clave afectan a la medición del valor operativo actual de un activo:
- (a) el activo existente;
 - (b) el uso existente del activo; y
 - (c) la ubicación actual del activo.

Activo existente

- B19. El valor operativo actual asume que la entidad continuará suministrando bienes o servicios mediante el uso de un activo idéntico o similar.
- B20. El activo idéntico, o similar, suministra bienes o servicios de la misma forma que el activo objeto de medición. Por ejemplo, una entidad pública eléctrica que suministra electricidad mide el importe que pagaría por el potencial de servicio restante de sus instalaciones de generación basándose en la naturaleza de sus instalaciones existentes. Si las instalaciones de generación son parques solares, el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio restante del activo se basa en un parque solar frente a un activo alternativo, como un parque eólico, que también podría prestar el servicio.

Uso existente del activo.

- B21. El valor operativo actual es el importe que la entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo en función de su uso actual. El "uso actual" es la forma en que se utiliza un activo, o un grupo de activos, y generalmente refleja los objetivos políticos de la entidad que opera el activo. Por ejemplo, un Ministerio de Sanidad es responsable del bienestar de los ciudadanos. Los activos, como los edificios, se utilizan como hospitales para prestar servicios sanitarios y no con fines comerciales.
- B22. La medición del uso existente de un activo no tiene en cuenta los posibles usos alternativos ni cualquier otra característica del activo que pudiera maximizar su valor de mercado. Por ejemplo, el uso existente de un edificio operado como escuela, es para la prestación de servicios educativos. No se consideran usos alternativos, como la operación del edificio como bloque de oficinas destinado al alquiler a tasas de mercado. El uso existente puede ser, aunque no necesariamente, el mejor y más elevado.
- B23. Cualquier parte no utilizada del activo en su uso actual se evalúa para determinar si se mantiene para un propósito operativo específico asociado al activo. Esto puede ocurrir cuando un activo tiene requerimientos de seguridad, restricciones legales o de otro tipo, o limitaciones funcionales. Las partes no utilizadas basadas en el uso existente del activo, que se mantienen para un fin operativo específico asociado al activo y que serían sustituidas, se incluyen en la medición del valor operativo actual del activo.

- B24. Cuando una parte no utilizada de un activo no tenga un propósito operativo específico asociado al activo, una entidad determinará si tiene un uso alternativo. Cuando se disponga actualmente de un uso alternativo, la parte del activo se valorará como un activo separado utilizando una base de medición adecuada. Cuando la parte no utilizada de un activo no tiene un uso alternativo, se incluye en el valor operativo actual, pero no tiene valor.

Ubicación actual del activo

- B25. El valor operativo actual del activo supone que la entidad continuará suministrando bienes o servicios desde la misma ubicación en la que el activo está situado o se utiliza actualmente.
- B26. El valor operativo actual de un activo que no puede ser trasladado físicamente refleja el valor del activo físicamente inamovible en su ubicación actual. Por ejemplo, un hospital que opera en el centro de una ciudad y que podría estar situado en las afueras, debido a la migración de la población, se mide en función del importe que una entidad pagaría por el hospital en su ubicación existente (por ejemplo, el importe requerido para un edificio incluye los costos de construcción, permisos, regulaciones, etc. en función de los costos que se pagarían en la ubicación existente).
- B27. El valor operativo actual de un activo físicamente móvil refleja la ubicación desde la que la entidad utiliza el activo o el mercado al que la entidad tiene acceso. Por ejemplo, el mobiliario y equipamiento de un hospital que opera en el centro de una ciudad se mide en función del importe que una entidad pagaría por el mobiliario y equipamiento del hospital en su ubicación actual en el centro de la ciudad.

Técnicas de medición

- B28. El objetivo de utilizar una técnica de medición es estimar el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio remanente de un activo, basándose en las condiciones existentes en la fecha de medición. Las técnicas de medición más utilizadas son el enfoque de mercado y el enfoque de los costos. Los principales aspectos de esos enfoques se resumen en los párrafos 42 a 45. La entidad utilizará técnicas de medición congruentes con uno u otro de esos enfoques para medir el valor operativo actual.
- B29. La entidad utilizará técnicas de medición que sean adecuadas a las circunstancias y para las que se disponga de datos suficientes para medir el valor operativo actual, utilizando datos de entrada observables, cuando sea factible.
- B30. En algunos casos, el valor operativo actual no puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo y debe determinarse por otros medios. Por ejemplo, si solo se dispone de precios para activos nuevos, puede ser necesario estimar el valor operativo actual de un activo usado ajustando el precio actual de un activo nuevo para reflejar la antigüedad, funcionalidad y estado actuales del activo en poder de la entidad.
- B31. Si se utilizan múltiples técnicas de medición para medir el valor operativo actual, los resultados se evaluarán considerando la razonabilidad del rango de valores indicado por esos. Una medición del valor operativo actual es el punto dentro de ese rango que es el valor más representativo del potencial de servicio restante del activo en las circunstancias.

Enfoque de mercado

- B32. La aplicación del enfoque de mercado para medir el valor operativo actual de un activo requiere la existencia de un mercado activo con transacciones que involucren activos idénticos o similares.
- B33. El enfoque de mercado utiliza el precio de un activo procedente de una transacción ordenada en el mercado principal (o en el mercado que minimiza el importe que se pagaría para adquirir el activo) para la entidad en la fecha de medición.

- B34. Los activos idénticos o similares incluyen las mismas características que el activo objeto de medición. Al medir el valor operativo actual de un activo utilizando el enfoque de mercado, debe identificarse un activo con una vida útil restante, potencial de servicio, etc., idénticos o similares

Enfoque del costo

- B35. El valor operativo actual de un activo debe establecerse utilizando el enfoque del costo cuando no exista un mercado activo para activos similares o idénticos. Cuanto más especializado sea el activo, menos probable será que exista un mercado activo y más probable será que sea necesario aplicar el enfoque del costo.
- B36. Cuando no existan transacciones de mercado de activos idénticos o similares, el valor operativo actual será el costo de desarrollar o producir el activo idéntico o similar.

Activo moderno equivalente

- B37. Cuando no se disponga de información sobre el costo de un activo similar o idéntico, o cuando el activo existente no vaya a ser sustituido por otro idéntico, una entidad puede estimar el valor operativo actual calculando el costo de un activo moderno equivalente y haciendo después deducciones por obsolescencia y optimización. Puede ser necesario, por tanto, estimar el valor operativo actual de un activo basándose en el precio actual de un activo moderno equivalente que proporcione un servicio equivalente al del activo existente en su uso actual, ajustado para reflejar la antigüedad, estado y funcionalidad actuales del activo en poder de la entidad.
- B38. La aplicación del enfoque del costo significa que el valor operativo actual no puede determinarse observando los precios en un mercado activo. Sin embargo, la medición del valor operativo actual utilizando el enfoque del costo sigue requiriendo el uso de datos de entrada observables relevantes para las partes del activo, cuando la entidad adquiriera esas partes en el mercado.

Apéndice C

Costo de cumplimiento

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 46.

Medición

- C1. El objetivo de la medición del costo de cumplimiento es estimar el valor de un pasivo suponiendo que la entidad cumplirá con el pasivo de la manera menos costosa. La medición del costo de cumplimiento requiere que la entidad determine todo lo siguiente:
- (a) El pasivo concreto que es objeto de la medición (de forma congruente con su unidad de cuenta).
 - (b) La forma en que se liquidará el pasivo.

La forma menos costosa

- C2. El costo de cumplimiento supone que la entidad liquida el pasivo de la manera menos costosa.
- C3. El costo de cumplimiento representa el importe en que la entidad está obligada a incurrir para liquidar el pasivo. Los pasivos representan el importe mínimo en que incurrirá una entidad suponiendo que la entidad satisface completamente el pasivo. Por ejemplo, una entidad puede tener un pasivo para restaurar una parcela de terreno a su estado original cuando una carretera temporal deja de estar en uso. Aun cuando la entidad tenga la intención de mejorar la parcela, los costos de las mejoras van más allá del costo de cumplir con el pasivo mínimo de restaurar el terreno a su condición original y, por tanto, no son representativos del costo de cumplir con el pasivo. En los casos en que una entidad tenga la intención de cumplir el pasivo más allá de su compromiso, deben aplicarse las guías de la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, al contabilizar un importe superior al costo de cumplimiento.
- C4. La entidad debe tener la capacidad de acceder al método de cumplimiento que dé lugar a que el pasivo se liquide de la forma menos costosa en la fecha de cumplimiento prevista. Dado que diferentes entidades (y operaciones dentro de esas entidades) con diferentes actividades pueden tener acceso a una variedad de métodos de cumplimiento, la forma menos costosa para el mismo pasivo puede ser diferente para diferentes entidades (y operaciones dentro de esas entidades). Por lo tanto, la forma menos costosa se considerará desde la perspectiva de la entidad, permitiendo así las diferencias entre entidades con actividades y circunstancias diferentes.
- C5. Una entidad no necesita realizar una búsqueda exhaustiva de todos los métodos de cumplimiento para identificar la forma menos costosa de cumplimiento, pero tendrá en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la forma de cumplimiento menos costosa es aquella que la entidad haya elegido en ese momento para liberarse del pasivo. Por ejemplo, si una entidad opta por cumplir con su pasivo de retiro de servicio utilizando a sus propios empleados, se presume que esta es la forma menos costosa de cumplimiento, independientemente de la capacidad de la entidad para contratar el retiro de servicio a terceros.
- C6. Cuando el cumplimiento requiere realizar una obra—por ejemplo, cuando el pasivo es para rectificar un daño medioambiental—los costos relevantes son aquellos en los que incurrirá la entidad. Este puede ser el costo para la entidad de hacer los trabajos de rehabilitación por sí misma, o de contratar con un tercero para llevar a cabo el trabajo. Sin embargo, los costos de contratar a un tercero externo solo son relevantes cuando emplear a un contratista es el medio menos costoso de cumplir con el pasivo y la entidad tiene la capacidad de acceder al método de cumplimiento (véase el párrafo C4).
- C7. Cuando el cumplimiento lo realice la propia entidad, el costo de cumplimiento no incluirá ningún margen por encima de los costos, ya que dicho margen no representa un uso de los recursos de la entidad. Cuando el

costo de cumplimiento se base en el costo de emplear a un contratista, el importe incluirá implícitamente el beneficio requerido por el contratista, ya que el importe total cobrado por el contratista constituirá un derecho sobre los recursos de la entidad.

Valor específico para una entidad

- C8. El costo de cumplimiento es un valor específico de la entidad. Una entidad medirá el costo de cumplimiento de un pasivo utilizando las suposiciones desde la perspectiva de la entidad, suponiendo que ésta actúa de acuerdo con sus objetivos.
- C9. Al desarrollar esas suposiciones específicas de la entidad, ésta identificará las características propias de la entidad y del pasivo, considerando los factores específicos de todo lo siguiente:
- (a) el pasivo;
 - (b) las expectativas de la entidad sobre el importe y el calendario de las futuras salidas de recursos; y
 - (c) El valor temporal del dinero.

La inclusión de una prima de riesgo en el cálculo dependerá de las guías sobre las NICSP relevantes.²

- C10. Al estimar suposiciones, como el valor temporal del dinero, puede haber pocas diferencias entre las suposiciones que aplicaría un participante en el mercado y las que aplica la propia entidad.

El costo en que incurrirá la entidad

- C11. El costo de cumplimiento estima el costo asumiendo que la entidad liquida el pasivo.
- C12. La medición del costo de cumplimiento, tanto en la valoración inicial como en las posteriores, debe incorporar solo las salidas futuras de recursos en las que la entidad espera incurrir para satisfacer el pasivo. Esas salidas futuras de recursos incluyen los importes:
- (a) a transferir a la contraparte del pasivo; y
 - (b) la entidad espera verse obligada a transferir a terceros para liquidar el pasivo.
- C13. El precio utilizado para medir el costo de cumplimiento del pasivo no se ajustará por los costos de transacción incurridos para suscribir la transacción. Los costos de transacción basados en la entrada no tienen impacto en las futuras salidas de recursos en las que la entidad espera incurrir. Por el contrario, los costos de transacción en los que se espera incurrir para liquidar el pasivo, es decir, los basados en la salida, constituyen una salida futura de recursos que es relevante para medir el costo de cumplimiento del pasivo y se incluyen en la medición del costo de cumplimiento.
- C14. Cuando el costo de cumplimiento depende de sucesos futuros inciertos, en el costo estimado de cumplimiento se tienen en cuenta todos los resultados posibles, lo cual pretende reflejar todos los resultados posibles de forma imparcial.
- C15. Cuando el cumplimiento del pasivo no vaya a tener lugar durante un periodo prolongado, los flujos de efectivo necesitan ser descontados para reflejar el valor del pasivo en la fecha de medición, utilizando el enfoque de los ingresos. Como solución práctica, una entidad no necesita descontar el valor de la salida futura de recursos si la entidad espera que el pasivo se liquide en el plazo de un año.

Liquidación del pasivo

² Al incluir una prima de riesgo en la medición del costo de cumplimiento, una entidad debe realizar la medición desde la perspectiva de la entidad que mantiene el pasivo, en lugar de hacerlo desde la perspectiva del participante en el mercado, como se señala en el párrafo D8.

- C16. El costo de cumplimiento es el costo en que la entidad espera incurrir para liquidar su pasivo en el curso normal de sus operaciones.
- C17. Al estimar el costo de liquidar su pasivo en el curso normal de las operaciones, la entidad asume que el pasivo se cumplirá según los términos existentes del acuerdo y que el pasivo no se transferirá a un tercero.
- C18. Al estimar el costo de cumplimiento, la entidad tendrá en cuenta toda la información fácilmente disponible en la fecha de medición, según las condiciones actuales del mercado, para estimar la obligación de liquidar el pasivo en la fecha de cumplimiento esperada.
- C19. El costo de cumplimiento no incluirá el riesgo de incumplimiento de la entidad para liquidar su pasivo. El costo de cumplimiento es una medición del valor de un pasivo suponiendo que la entidad cumplirá sus obligaciones. Dado que el riesgo de incumplimiento tiene en cuenta el efecto sobre el valor de un pasivo de la posibilidad de que la entidad no cumpla sus obligaciones, es incongruente incluir en la medición de un pasivo la posibilidad de que no cumpla sus obligaciones cuando en la valoración del costo de cumplimiento se asume que el pasivo se cumplirá en el curso normal de las operaciones.

Técnicas de medición

- C20. El costo de cumplimiento, no puede observarse directamente en un mercado activo. Se determina utilizando la técnica de medición del enfoque del ingreso.
- C21. Una entidad utilizará el enfoque del ingreso. El costo de cumplimiento refleja las suposiciones específicas de la entidad en lugar de las suposiciones utilizadas por los participantes en el mercado. En la práctica, puede haber pocas diferencias entre las suposiciones que aplicaría un participante en el mercado y las que utiliza la propia entidad.
- C22. El objetivo de utilizar el enfoque de los ingresos es estimar el costo en que incurrirá la entidad para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo en la fecha de medición, en las condiciones de mercado actuales. Los principales aspectos de este enfoque, en lo que se refiere al costo de cumplimiento, se resumen en los párrafos C23 a C48.

Enfoque del ingreso

- C23. La aplicación del enfoque del ingreso para estimar el costo de cumplimiento tendrá en cuenta los atributos de la base de medición del costo de cumplimiento. Esto incluye:
- (a) Estimaciones de los flujos de efectivo futuros.
 - (b) Posibles variaciones en el importe estimado o en el calendario de los flujos de efectivo futuros del pasivo objeto de medición, causadas por la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo.
 - (c) El valor temporal del dinero.
 - (d) Otros factores que influyen en el valor del pasivo.
- C24. Los párrafos C25 a C48 describen el uso de técnicas de valor actual para medir el costo de cumplimiento. Dichos párrafos no prescriben el uso de una única técnica específica de valor actual ni limitan el uso de técnicas de valor actual para medir el costo de cumplimiento a las técnicas analizadas. El uso de la técnica del valor actual para medir el costo de cumplimiento dependerá de los hechos y circunstancias específicos del pasivo que se esté midiendo y de la disponibilidad de datos suficientes.

Salidas futuras de recursos

- C25. Las estimaciones de las salidas de recursos utilizadas para medir el costo de cumplimiento incluirán todas las entradas y salidas de recursos directamente relacionadas con el cumplimiento del pasivo. Dichas estimaciones:

- (a) serán explícitas (es decir, la entidad estimará esas salidas de recursos separadamente de las estimaciones de las tasas de descuento que ajustan esas salidas futuras de recursos por el valor temporal del dinero y del ajuste por riesgo que ajusta esas salidas futuras de recursos por los efectos de la incertidumbre sobre el importe y el calendario de esas salidas de recursos);
- (b) reflejarán la perspectiva de la entidad, siempre que las estimaciones de cualquier variable de mercado relevante no contradigan los precios de mercado observables para esas variables (véanse los párrafos C30 a C34);
- (c) incorporarán, de forma imparcial, toda la información disponible sobre el importe, el calendario y la incertidumbre de todas las entradas de recursos y salidas de recursos que se espera que surjan a medida que la entidad cumpla con el pasivo (véase el párrafo C35); y
- (d) serán actuales (es decir, las estimaciones deberán reflejar toda la información disponible en la fecha de medición) (véanse los párrafos C36 a C40).

Incetidumbre y enfoque del valor esperado

- C26. La técnica del valor actual esperado utiliza como punto de partida un conjunto de salidas de recursos que representa la media ponderada por la probabilidad de todas las posibles salidas de recursos futuras (es decir, las salidas de recursos esperadas). La técnica del valor presente esperado utiliza como punto de partida un conjunto de flujos de efectivo que representan el promedio ponderado de la probabilidad de todos los flujos de efectivo futuros posibles (es decir, los flujos de efectivo esperados). La estimación resultante es idéntica al valor esperado, que, en términos estadísticos, es el promedio ponderado de los valores posibles de una variable aleatoria discreta con las probabilidades respectivas como ponderaciones. Dado que todas las posibles salidas de recursos se ponderan en función de la probabilidad, las salidas de recursos previstas resultantes no están condicionadas al acaecimiento de ningún evento concreto (a diferencia de las salidas de recursos utilizadas en la técnica de ajuste de la tasa de descuento).
- C27. Para determinar los flujos de salida de recursos previstos, la entidad debe:
- (a) identificar cada posible resultado;
 - (b) realizar una estimación no sesgada del importe y el calendario de las futuras salidas de recursos para cada resultado; y
 - (c) realizar una estimación no sesgada de la probabilidad de cada resultado.
- C28. El párrafo C27 requiere que la estimación de los valores esperados refleje un importe imparcial y ponderado por la probabilidad, que se determine evaluando un rango de posibles resultados. En la práctica, esto puede no necesitar de un análisis complicado. En algunos casos, modelos relativamente simples pueden ser suficientes, sin la necesidad de un gran número de simulaciones detalladas de escenarios. Por ejemplo, probablemente se necesitará la identificación de escenarios que especifiquen el importe y el calendario de las salidas de recursos para determinados resultados, así como la probabilidad estimada de dichos resultados. En tales situaciones, las salidas de recursos previstas reflejarán al menos dos resultados.
- C29. Al identificar el conjunto de salidas de recursos que representa la media ponderada por la probabilidad de todas las posibles salidas futuras de recursos, el párrafo C2 asume que el pasivo es liquidado por la entidad de la forma menos costosa. Cada salida de recursos representa un escenario posible en el que el pasivo se liquida al costo más bajo.

Variables de mercado y variables ajenas al mercado párrafo C25(b))

- C30. En este Apéndice se identifican dos tipos de variables:

- (a) variables de mercado-variables que pueden observarse en los mercados o derivarse directamente de ellos (por ejemplo, tasas de interés); y
- (b) variables no de mercado: todas las demás variables (por ejemplo, la frecuencia y gravedad de las catástrofes naturales que afectan a los pasivos por retiro de servicio).

Variables de mercado

- C31. Las estimaciones de las variables de mercado serán congruentes con los precios de mercado observables en la fecha de medición. La entidad no sustituirá los precios de mercado observados por sus propias estimaciones, Excepto en los casos descritos en el párrafo D59. De conformidad con el Apéndice D, si las variables de mercado necesitan ser estimadas (por ejemplo, porque no existen variables de mercado observables), deberán ser lo más congruentes posible con las variables de mercado observables.

Variables que no son de mercado

- C32. Las estimaciones de las variables que no son de mercado deberán reflejar todos los datos disponibles, tanto externos como internos.
- C33. Los datos externos que no son de mercado (por ejemplo, estadísticas nacionales para el retiro de servicio de una instalación nuclear) pueden tener más o menos relevancia que los datos internos (por ejemplo, estadísticas desarrolladas internamente para el retiro de servicio de una instalación nuclear), dependiendo de las circunstancias.
- C34. Las probabilidades estimadas para variables que no son de mercado no deberán contradecir las variables de mercado observables. Por ejemplo, las probabilidades estimadas para escenarios de tasas de inflación futuras deberán ser lo más congruentes posible con las probabilidades implícitas en las tasas de interés de mercado.

Estimación de probabilidades de pagos futuros [párrafo C25(c)]

- C35. La entidad estimará las probabilidades asociadas a los pagos futuros basándose en:
- (a) la información sobre las características conocidas o estimadas del pasivo; y
 - (b) datos históricos sobre la propia experiencia de la entidad, complementados cuando sea necesario con datos históricos de otras fuentes. Los datos históricos se ajustan si, por ejemplo:
 - (i) las características del pasivo difieren (o diferirán, por ejemplo, a causa de una selección adversa) de las de la población que ha servido de base para los datos históricos;
 - (ii) existen pruebas de que las tendencias históricas no se mantendrán, de que surgirán nuevas tendencias o de que los cambios económicos o de otro tipo pueden afectar a la salida de recursos que se derivan del pasivo existente; o
 - (iii) se han producido cambios en las prácticas o procedimientos de la entidad que pueden afectar a la relevancia de los datos históricos para el pasivo.

Según las estimaciones actuales [párrafo C25(d)]

- C36. Al estimar la probabilidad de cada escenario de salida de recursos, una entidad utilizará toda la información actual disponible en la fecha de medición. Una entidad revisará las estimaciones de las probabilidades que realizó al final de la fecha de medición anterior y las actualizará en función de cualquier cambio. Al hacerlo, la entidad considerará si:
- (a) las estimaciones actualizadas representan fielmente las condiciones existentes al final de la fecha de medición; y

- (b) los cambios en las estimaciones representan fielmente los cambios en las condiciones durante el periodo. Por ejemplo, supongamos que las estimaciones se encontraban en un extremo de un rango razonable al principio del periodo. Si las condiciones no han cambiado, cambiar las estimaciones al otro extremo del rango al final del periodo no representaría fielmente lo ocurrido durante todo el periodo. Si las estimaciones más recientes de una entidad difieren de sus estimaciones anteriores, pero las condiciones no han cambiado, deberá evaluar si las nuevas probabilidades que se asignan a cada escenario están justificadas. Al actualizar sus estimaciones de esas probabilidades, la entidad considerará tanto la evidencia que apoyaba sus estimaciones anteriores como toda la nueva evidencia disponible, dando más peso a la evidencia más persuasiva.

C37. La probabilidad asignada a cada escenario reflejará las condiciones existentes en la fecha de medición. En consecuencia, de acuerdo con la NICSP 14, *Hechos Occurridos después de la Fecha de Presentación*, un evento que ocurra después del final del periodo sobre el que se informa y resuelva una condición que existía en la fecha de presentación no proporciona evidencia de una condición que existía al final del periodo sobre el que se informa. Por ejemplo, puede existir una probabilidad del 20% al final del periodo sobre el que se informa de que se produzca una tormenta importante antes del retiro de servicio de una instalación que aumente el costo del mismo. Una vez finalizado el periodo sobre el que se informa y antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, se produce una tormenta. La salida de recursos en virtud de ese contrato no reflejará la tormenta que, con razonamiento en retrospectiva, se sabe que se ha producido. En su lugar, la salida de recursos que se incluyó en la medición se multiplica por la probabilidad del 20% que se puso de manifiesto al final del periodo sobre el que se informa (con la oportuna información a revelar, de acuerdo con la NICSP 14, de que un evento no ajustado ocurrió después del final del periodo sobre el que se informa).

Sucesos futuros (párrafo C25(d))

- C38. Las estimaciones de las variables ajenas al mercado considerarán no sólo la información actual sobre los pasivos, sino también la información sobre tendencias. Por ejemplo, la tecnología ha mejorado congruentemente durante largos periodos, disminuyendo así los costos de retiro de servicio. La determinación de la salida de recursos refleja las probabilidades que se asignarían a cada posible escenario tendencial a la luz de todas las pruebas disponibles.
- C39. Del mismo modo, si la salida de recursos asociada al cumplimiento del pasivo es sensible a la inflación, la determinación de la salida de recursos deberá reflejar las posibles tasas de inflación futuras. Dado que es probable que las tasas de inflación estén correlacionadas con los tipos de interés, la medición de la salida de recursos refleja las probabilidades de cada escenario de inflación de forma congruente con las probabilidades implícitas en los tipos de interés de mercado.
- C40. Al estimar la salida de recursos asociada al cumplimiento del pasivo, una entidad tendrá en cuenta los eventos futuros que puedan afectar la salida de recursos. La entidad desarrollará escenarios que reflejen esos eventos futuros, así como estimaciones no sesgadas de las ponderaciones de probabilidad para cada escenario. Sin embargo, una entidad no tendrá en cuenta acontecimientos futuros, como un cambio en la legislación, que modificaría o extinguiría la obligación actual o crearía nuevas obligaciones en virtud del pasivo existente.

Valor temporal del dinero

- C41. Las entidades no son indiferentes al momento en que se produce una salida de recursos. En consecuencia, el calendario de las futuras salidas de recursos es una característica de un pasivo y necesita estar incluido en cualquier medición del valor actual de un pasivo. No reflejar el valor temporal del dinero daría lugar a que la medición resultante no fuera una representación fiel de la carga económica que representa el pasivo.

- C42. Una entidad determinará los flujos de salida de recursos estimados ajustando las estimaciones de los flujos de salida de recursos futuros en función del valor temporal del dinero, utilizando tasas de descuento que reflejen las características del pasivo. Dichas tasas:
- (a) Serán congruentes con los precios de mercado actuales observables para instrumentos con salidas de recursos cuyas características sean congruentes con las de las salidas de recursos del pasivo, en términos, por ejemplo, de calendario, moneda y liquidez.
 - (b) Excluirán el efecto de cualquier factor que influya en los precios de mercado observables pero que no sea relevante para las salidas de recursos del pasivo.
- C43. El uso de una tasa libre de riesgo, las fuentes lógicas de tasas de referencia son los bonos de alta calidad, por ejemplo, los bonos emitidos por un gobierno financieramente sólido. Estos instrumentos deberían incluir un riesgo de incumplimiento nulo o insignificante. También suelen tener un rango de fechas de vencimiento o duraciones que coincidan con las duraciones de los pasivos. En el caso de que no se disponga de bonos a largo plazo para pasivos con duraciones largas, como algunos pasivos de retiro de servicio, sería necesario utilizar técnicas de extrapolación para estimar las tasas.
- C44. Aunque las tasas de los bonos del Gobierno de alta calidad no necesitarán ajustarse al riesgo de incumplimiento para determinar la tasa de descuento libre de riesgo, puede que necesiten ajustarse al riesgo de liquidez. Algunos bonos del Gobierno se negocian en mercados profundos y líquidos que permiten a sus tenedores venderlos fácilmente al costo mínimo. La tasa a pagar por estos bonos es inferior a la tasa a pagar por un bono ilíquido equivalente. Por consiguiente, podría ser necesario incluir una "prima por falta de liquidez" en la tasa observada para los bonos del Gobierno que no se negocian en mercados profundos y líquidos.

Datos de entrada para el enfoque del ingreso

Principios generales

- C45. El enfoque del ingreso utilizado en una medición del costo de cumplimiento refleja suposiciones específicas de la entidad en lugar de suposiciones utilizadas por los participantes del mercado.
- C46. El costo de cumplimiento es una valoración específica de la entidad. Cuando se aplique un enfoque del ingreso, la entidad seleccionará datos de entrada que sean congruentes con las características del pasivo (véase el párrafo C10). La técnica debe maximizar el uso de datos de entrada observables que estén disponibles para un participante en el mercado que esté realizando la misma valoración que la entidad, desde la perspectiva de la entidad. Por ejemplo, al medir el costo de cumplimiento de un pasivo por retiro de servicio cuyos pagos vencen en 50 años, un input de mercado observable al descontar la salida de recursos es el tipo de los bonos del gobierno aplicable a la entidad.
- C47. En algunos casos, las características de un pasivo pueden dar lugar a la aplicación de un ajuste (por ejemplo, no existe la tasa de bonos correspondiente para descontar una salida de recursos que debe pagarse en 3,5 años). Sin embargo, la medición del costo de cumplimiento no incorporará un ajuste que sea incongruente con la unidad de cuenta de las NICSP que requiere o permite la medición del costo de cumplimiento.
- C48. Cuando un pasivo vaya a liquidarse en una fecha futura, las suposiciones aplicadas para desarrollar e identificar los insumos se basan en las condiciones actuales del mercado. Por ejemplo, un pasivo por retiro de servicio puede liquidarse en 50 años. Tanto el pago que se debe realizar como la tasa de descuento asociada se basan en la información disponible en la fecha de medición.

Valor razonable

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 46.

Medición

- D1. El objetivo de una medición del valor razonable es estimar el precio al que una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo tendría lugar entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. Una medición del valor razonable requiere que una entidad determine todos los elementos siguientes:
- (a) el activo o pasivo concreto que es el objeto de la medición (de forma congruente con su unidad de cuenta);
 - (b) para un activo no financiero, la premisa de valoración que es adecuada para la medición (de forma congruente con su máximo y mejor uso);
 - (c) el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo; y
 - (d) las técnicas de medición adecuadas para la medición, considerando la disponibilidad de datos con los cuales desarrollar datos de entrada que representen los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo y el nivel de la jerarquía del valor razonable en la que se clasifican los datos de entrada.

La transacción

- D2. Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.
- D3. Una medición a valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:
- (a) en el mercado principal del activo o pasivo; o
 - (b) en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.
- D4. Una entidad no necesitará llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de todos los mercados posibles para identificar el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso, pero tendrá en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible. En ausencia de evidencia en contrario, el mercado en el que la entidad realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.
- D5. Si existe un mercado principal para el activo o pasivo, la medición del valor razonable representará el precio en ese mercado (si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de medición), incluso si el precio en un mercado diferente es potencialmente más ventajoso en la fecha de la medición.
- D6. La entidad debe tener acceso al mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición. Puesto que diferentes entidades (y operaciones dentro de esas entidades) con distintas actividades pueden tener acceso a diversos mercados, el mercado principal (o el más ventajoso) para el activo o pasivo puede ser diferente para distintas entidades (y operaciones dentro de esas entidades). Por ello, el mercado principal (o el más ventajoso) (y por ello, los participantes del mercado) se considerará desde la perspectiva de la entidad, teniendo en cuenta, de ese modo, diferencias entre entidades con actividades diversas.

- D7. Aunque una entidad debe ser capaz de acceder al mercado, ésta no necesita serlo para vender un activo concreto o transferir un pasivo en particular en la fecha de la medición para ser capaz de medir el valor razonable sobre la base del precio de ese mercado.
- D8. Incluso cuando no existe un mercado observable para proporcionar información para fijar el precio en relación con la venta de un activo o la transferencia de un pasivo en la fecha de la medición, una medición a valor razonable supondrá que una transacción tiene lugar en esa fecha, considerada desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo. Esa transacción supuesta establece una base para estimar el precio de venta del activo o transferencia del pasivo.

Participantes del mercado

- D9. Una entidad medirá el valor razonable de un activo o un pasivo utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían para fijar el precio del activo o pasivo, suponiendo que los participantes del mercado actúan en su mejor interés económico.
- D10. Para desarrollar esos supuestos, una entidad no necesitará identificar a participantes del mercado específicos. Más bien, la entidad identificará las características que distinguen generalmente a los participantes del mercado, considerando factores específicos para todos los elementos siguientes:
- (a) el activo o pasivo;
 - (b) el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo. y
 - (c) los participantes del mercado con los que la entidad realizaría una transacción en ese mercado.

El precio

- D11. El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida) independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de medición.
- D12. El precio del mercado principal (o más ventajoso) utilizado para medir el valor razonable del activo o pasivo no se ajustará por los costos de transacción. Los costos de transacción se contabilizarán de acuerdo con otras NICSP. Los costos de transacción no son una característica de un activo o un pasivo; más bien, son específicos de una transacción y diferirán dependiendo de la forma en que una entidad realice una transacción con el activo o pasivo.
- D13. Los costos de transacción no incluyen los costos de transporte. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costos, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Aplicación a activos no financieros

Máximo y mejor uso de los activos no financieros

- D14. Una medición a valor razonable de un activo no financiero tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos mediante la utilización del activo en su máximo y mejor uso o mediante la venta de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo en su máximo y mejor uso.
- D15. El máximo y mejor uso de un activo no financiero tendrá en cuenta la utilización del activo que es físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible de la forma siguiente:

- (a) Un uso que es físicamente posible tendrá en cuenta las características físicas del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, localización o dimensión de una propiedad).
- (b) Un uso que es legalmente permisible tendrá en cuenta las restricciones legales de utilización del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, regulaciones de zona aplicables a la propiedad).
- (c) Un uso que es financieramente factible tendrá en cuenta si una utilización del activo que es físicamente posible y legalmente permisible genera un ingreso o flujos de efectivo adecuados (teniendo en cuenta los costos de conversión del activo para esa finalidad) para producir una rentabilidad de la inversión que los participantes del mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a ese uso.

D16. El máximo y mejor uso se determinará a partir de la perspectiva de los participantes del mercado incluso si la entidad pretende un uso distinto. Sin embargo, el uso presente por parte de una entidad de un activo no financiero se presume que es el máximo y mejor, a menos que el mercado u otros factores sugieran que un uso diferente por los participantes del mercado maximizaría el valor del activo.

D17. Para proteger el interés público, o por otras razones, una entidad puede pretender no utilizar de forma activa un activo no financiero adquirido o puede pretender no utilizar el activo de acuerdo con su máximo y mejor uso. Por ejemplo, ese podría ser el caso de un activo intangible adquirido, como una patente de medicamentos, que la entidad prevé utilizar para fabricar vacunas para sus ciudadanos. No obstante, la entidad medirá el valor razonable de un activo no financiero suponiendo su máximo y mejor uso por los participantes del mercado.

Premisa de valoración para activos no financieros

D18. El máximo y mejor uso de un activo no financiero establece la premisa de valoración utilizada para medir el valor razonable del activo, de la forma siguiente:

- (a) El máximo y mejor uso de un activo no financiero puede proporcionar el valor máximo para los participantes del mercado mediante su utilización en combinación con otros activos como un grupo (como se instaló o configuró, en cualquier caso, para su uso) o en combinación con otros activos y pasivos (por ejemplo, una operación).
 - (i) Si el máximo y mejor uso del activo es utilizar el activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos, el valor razonable del activo es el precio que se recibiría en una transacción presente por vender el activo suponiendo que éste se utilizaría con otros activos o con otros activos y pasivos y que dichos activos y pasivos (es decir, sus activos complementarios y los pasivos asociados) estarían disponibles para los participantes del mercado.
 - (ii) Los pasivos asociados con el activo y con los activos complementarios incluyen pasivos que financian capital de trabajo, pero no incluyen pasivos utilizados para financiar activos distintos de los que están dentro del grupo de activos.
 - (iii) Los supuestos sobre el máximo y mejor uso de un activo no financiero será congruente para todos los activos (para los que el máximo y mejor uso sea relevante) o el grupo de activos o grupo de activos y pasivos dentro del cual se utilizaría el activo.
- (b) El máximo y mejor uso de un activo no financiero puede proporcionar, aisladamente, el valor máximo para los participantes del mercado. Si el máximo y mejor uso del activo es utilizarlo de forma aislada, el valor razonable del activo es el precio que recibiría en una transacción presente por vender el activo a participantes del mercado que lo utilizarían de forma independiente.

- D19. La medición a valor razonable de un activo no financiero supone que el activo se vende de forma congruente con la unidad de cuenta especificada en otras NICSP (que puede ser un activo individual). Ese es el caso incluso cuando esa medición a valor razonable supone que el máximo y mejor uso del activo es utilizarlo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos porque una medición a valor razonable supone que el participante de mercado ya mantiene los activos complementarios y los pasivos asociados.
- D20. Al medir el valor razonable de un activo no financiero utilizado en combinación con otros activos como un grupo (como se instaló o configuró, de otra forma, para su uso), o en combinación con otros activos y pasivos (por ejemplo, una operación), el efecto de la premisa de valoración dependerá de las circunstancias. Por ejemplo:
- (a) El valor razonable del activo puede ser el mismo si éste se usa de forma independiente o en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos. Ese puede ser el caso si el activo es una operación que los participantes del mercado continuarían operando. En ese caso, la transacción involucraría valorar la operación en su totalidad. El uso de los activos como un grupo sobre una base de operación en marcha generaría sinergias que estarían disponibles para los participantes del mercado (es decir, sinergias de los participantes del mercado que, por ello, deberían afectar al valor razonable del activo sobre la base de uso independiente o en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos).
 - (b) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la medición del valor razonable a través de ajustes al valor del activo utilizado de forma independiente. Ese puede ser el caso si el activo es una máquina y la medición del valor razonable se determina utilizando un precio observado para una máquina similar (no instalada o configurada de otra forma para su uso), ajustado por el transporte y los costos de instalación de forma que la medición del valor razonable reflejará las condiciones y localización presentes de la máquina (instalada y configurada para su uso).
 - (c) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la medición del valor razonable a través de los supuestos de los participantes del mercado utilizados para medir el valor razonable del activo. Por ejemplo, si el activo es un inventario en curso que es único y los participantes del mercado transformarían el inventario en bienes terminados, el valor razonable del inventario supondría que los participantes del mercado han adquirido o adquirirían la maquinaria especializada necesaria para transformar el inventario en bienes terminados.
 - (d) El uso de un activo en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos puede incorporarse en la técnica de medición utilizada para medir el valor razonable del activo. Ese puede ser el caso al utilizar el método del exceso de ganancias de varios periodos para medir el valor razonable de un activo intangible porque esa técnica de medición tiene en cuenta de forma específica la contribución de los activos complementarios y los pasivos asociados del grupo en el que se utilizaría este activo intangible.
 - (e) En situaciones más limitadas, cuando una entidad utiliza un activo dentro de un grupo de activos, la entidad puede medir el activo a un importe que se aproxime a su valor razonable cuando asigne el valor razonable del grupo de activos a los activos individuales del grupo. Ese puede ser el caso si la valoración involucra propiedad inmobiliaria y el valor razonable de la propiedad mejorada (es decir, un grupo de activos) se asigna a los activos que la componen (tales como terreno y mejoras).

Valor razonable en el reconocimiento inicial

- D21. Cuando se adquiere un activo o se asume un pasivo en una transacción de intercambio para ese activo o pasivo, el precio de la transacción es el precio pagado por adquirir el activo, o recibido por asumir el pasivo (un precio de entrada). Por el contrario, el valor razonable del activo o pasivo es el precio que se recibiría

por vender el activo o pagaría por transferir el pasivo (un precio de salida). Las entidades no venden necesariamente activos a los precios pagados para adquirirlos. De forma análoga, las entidades no necesariamente transfieren pasivos a los precios recibidos por asumirlos.

- D22. En muchos casos el precio de la transacción sería igual al valor razonable (por ejemplo, ese puede ser el caso cuando en la fecha de la transacción, tiene lugar la transacción de comprar un activo en el mercado en el que se vendería el activo).
- D23. Al determinar si el valor razonable en el reconocimiento inicial iguala el precio de transacción, una entidad tendrá en cuenta los factores específicos de la transacción y del activo o pasivo, El párrafo D25 describe situaciones en las que el precio de la transacción puede no representar el valor razonable de un activo o un pasivo en el reconocimiento inicial.
- D24. Si otra NICSP requiere o permite que una entidad mida un activo o un pasivo inicialmente a valor razonable y el precio de la transacción difiere del valor razonable, la entidad reconocerá la ganancia o pérdida resultante en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo a menos que la NICSP especifique otra cosa.
- D25. Al determinar si el valor razonable en el reconocimiento inicial iguala el precio de transacción, una entidad tendrá en cuenta los factores específicos de la transacción y del activo o pasivo, Por ejemplo, el precio de transacción puede no representar el valor razonable de un activo o un pasivo en el reconocimiento inicial si se dan cualquiera de la condiciones siguientes:
- (a) La transacción es entre partes relacionadas, aunque el precio en una transacción entre partes relacionadas puede utilizarse como un input en la medición del valor razonable si la entidad tiene evidencia de que la transacción se realizó en condiciones de mercado.
 - (b) La transacción tiene lugar bajo coacción o el vendedor se ve forzado a aceptar el precio de la transacción. Por ejemplo, ese puede ser el caso si el vendedor está experimentando dificultades financieras.
 - (c) La unidad de cuenta representada por el precio de transacción es diferente de la unidad de cuenta para el activo o pasivo medido a valor razonable. Por ejemplo, ese puede ser el caso si el activo o pasivo medido a valor razonable es solo uno de los elementos de la transacción (por ejemplo, en una combinación de negocios), la transacción incluye derechos y privilegios no declarados que se miden por separado de acuerdo con otra NIIF, o el precio de transacción incluye los costos de transacción.
 - (d) El mercado en el que tiene lugar la transacción es diferente del mercado principal (o el mercado más ventajoso). Por ejemplo, esos mercados pueden ser diferentes si la entidad es un intermediario que realiza transacciones con clientes en el mercado minorista, pero el mercado principal (o el más ventajoso) para la transacción de salida es con otros intermediarios en el mercado de intermediación financiera.
 - (e) La transacción tiene lugar para lograr un objetivo específico de política social (por ejemplo, emisión de préstamos en condiciones favorables o garantías financieras en los que no se cobra ninguna tarifa o se cobra una tarifa simbólica).

Técnicas de medición

- D26. En algunos casos, el valor razonable puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo. En otros casos, se determina indirectamente mediante técnicas de medición.
- D27. Una entidad utilizará las técnicas de medición que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de los no observables.

- D28. El objetivo de utilizar una técnica de medición es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. Tres técnicas de medición ampliamente utilizadas son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. Los principales aspectos de esos enfoques se resumen en los párrafos D31 a D36. Una entidad utilizará técnicas de medición congruentes con uno o más de esos enfoques para medir el valor razonable.
- D29. Si se utilizan técnicas de medición múltiples para medir el valor razonable, los resultados (es decir, los indicios respectivos del valor razonable) se evaluarán considerando la razonabilidad del rango de valores señalados por esos resultados. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que es el más representativo del valor razonable dadas las circunstancias.
- D30. Si el precio de transacción es el valor razonable en el reconocimiento inicial y para medir el valor razonable en periodos posteriores se utilizará una técnica de medición que utiliza datos de entrada no observables, la técnica de medición se ajustará de forma tal que en el reconocimiento inicial el resultado de la técnica de medición iguale al precio de transacción. El ajuste asegurará que la técnica de medición refleja las condiciones de mercado presentes y ayudará a una entidad a determinar si es necesario realizar un ajuste a la técnica de medición (por ejemplo, puede haber una característica del activo o del pasivo no captada por la técnica de medición). Después del reconocimiento inicial, al medir el valor razonable utilizando una técnica o técnicas de medición que utilicen datos de entrada no observables, una entidad asegurará que esas técnicas de medición reflejan datos de mercado observables (por ejemplo, el precio de un activo o pasivo similar) en la fecha de la medición.

Enfoque de mercado

- D31. Por ejemplo, algunas técnicas de medición congruentes con el enfoque de mercado utilizan a menudo múltiples de mercado procedentes de un conjunto de comparables. Los múltiplos pueden expresarse mediante rangos de valores, donde a cada comparable puede corresponderle un múltiplo diferente. La selección del múltiplo adecuado dentro del rango requiere del juicio profesional, considerando los factores cuantitativos y cualitativos específicos de la medición.
- D32. Las técnicas de medición congruentes con el enfoque de mercado incluyen una matriz de fijación de precios. La matriz de fijación de precios es una técnica matemática utilizada principalmente para valorar algunos tipos de instrumentos financieros, tales como títulos valores de deuda, sin basarse exclusivamente en los precios cotizados para los títulos específicos, sino que en su lugar se basan en la relación de los títulos valores con otros cotizados de referencia.

Enfoque del costo

- D33. El enfoque del costo refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).

Participantes del mercado

- D34. Desde la perspectiva de un vendedor participante de mercado, el precio que recibiría por el activo se basa en el costo para un comprador participante de mercado que adquiera o construya un activo sustituto de utilidad comparable, ajustado por la obsolescencia. Eso es así porque el comprador participante de mercado no pagaría más por un activo que el importe por el que podría reemplazar la capacidad de servicio de ese activo. La obsolescencia conlleva deterioro físico, obsolescencia funcional (tecnológica) y obsolescencia económica (externa) y es más amplia que la depreciación para propósito de información financiera (una distribución del costo histórico) o propósito fiscal (utilizando vidas de servicio especificadas). En muchos casos el método del costo de reposición corriente se utiliza para medir el valor razonable de activos tangibles que se utilizan en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos.

Enfoque del ingreso

D35. Al estimar el valor razonable, el enfoque del ingreso puede aplicarse utilizando varios métodos. Dichos métodos incluyen, por ejemplo, los siguientes:

- (a) técnicas de valor actual (véase el párrafo D36);
- (b) modelos de fijación de precios de opciones, tales como la fórmula de Black-Scholes-Merton o un modelo binomial (es decir, un modelo reticular), que incorporan técnicas de valor presente y reflejan el valor temporal y el valor intrínseco de una opción; y
- (c) el método del exceso de ganancias de varios periodos, que se utiliza para medir el valor razonable de algunos activos intangibles.

Técnicas de valor presente

D36. Los párrafos D37 a D54 describen el uso de técnicas de valor presente para medir el valor razonable. Esos párrafos se centran en una técnica de ajuste de la tasa de descuento y una técnica de flujos de efectivo esperados (valor presente esperado). Esos párrafos ni prescriben el uso de una técnica de valor presente específica única ni limitan el uso de las técnicas de valor presente para medir el valor razonable a las técnicas comentadas. La técnica del valor presente utilizada para medir el valor razonable dependerá de los hechos y circunstancias específicas del activo o pasivo que se está midiendo (por ejemplo, si los precios para activos o pasivos comparables pueden observarse en el mercado) y la disponibilidad de datos suficientes.

Los componentes de la medición del valor presente

D37. El valor presente (es decir, una aplicación del enfoque del ingreso) es una herramienta utilizada para vincular importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o valores) a un importe presente utilizando una tasa de descuento. Una medición de un activo o un pasivo utilizando una técnica de valor presente capta todos los elementos siguientes desde la perspectiva de los participantes del mercado en la fecha de la medición:

- (a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está midiendo.
- (b) Expectativas sobre las variaciones posibles del importe y distribución temporal de los flujos de efectivo que representan la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo.
- (c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa sobre activos monetarios libres de riesgo que tengan fechas de vencimiento o duración que coincida con el periodo cubierto por los flujos de efectivo y no planteen ni incertidumbre en la distribución temporal ni riesgo de incumplimiento para el tenedor (es decir, tasa de interés libre de riesgo).
- (d) El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una prima de riesgo).
- (e) Otros factores que los participantes del mercado tendrían en cuenta en esas circunstancias.
- (f) Para un pasivo, el riesgo de incumplimiento relacionado con ese pasivo, incluyendo el riesgo de crédito propio de la entidad (es decir, el del deudor).

Principios generales

D38. Las técnicas de valor presente difieren en la forma en que captan los elementos del párrafo D37. Sin embargo, todos los principios generales siguientes rigen la aplicación de cualquier técnica de valor presente utilizada para medir el valor razonable:

- (a) Los flujos de efectivo y tasas de descuento deberían reflejar los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.

- (b) Los flujos de efectivo y las tasas de descuento deberían tener en cuenta solo los factores atribuibles al activo o pasivo que se está midiendo.
- (c) Para evitar la doble contabilización o la omisión de los efectos de los factores de riesgo, las tasas de descuento deberían reflejar supuestos que sean congruentes con los inherentes a los flujos de efectivo. Por ejemplo, una tasa de descuento que refleja la incertidumbre en las expectativas sobre incumplimientos futuros es adecuada si se utilizan los flujos de efectivo contractuales de un préstamo (es decir, una técnica de ajuste de la tasa de descuento). Esa misma tasa no debe utilizarse si se utilizan flujos de efectivo esperados (es decir, una técnica de valor de presente esperado) (es decir, ponderados por la probabilidad) porque los flujos de efectivo esperados ya reflejan supuestos sobre la incertidumbre de incumplimientos futuros; en su lugar, debe utilizarse una tasa de descuento que sea proporcional al riesgo inherente a los flujos de efectivo esperados.
- (d) Los supuestos sobre flujos de efectivo y tasas de descuento deben ser congruentes internamente. Por ejemplo, los flujos de efectivo nominales, que incluyen el efecto de la inflación, deben descontarse a una tasa que incluya el efecto de la inflación. La tasa de interés libre de riesgo nominal incluye el efecto de la inflación. Los flujos de efectivo reales, que excluyen el efecto de la inflación, deben descontarse a una tasa que excluya el efecto de la inflación. De forma análoga, los flujos de efectivo después de impuestos deben descontarse utilizando una tasa de descuento después de impuestos. Los flujos de efectivo antes de impuestos deben descontarse a una tasa congruente con esos flujos de efectivo.
- (e) Las tasas de descuento deben ser congruentes con los factores económicos subyacentes de la moneda en la que se denominan los flujos de efectivo.

Riesgo e incertidumbres

- D39. Una medición utilizando técnicas de valor presente se lleva a cabo bajo condiciones de incertidumbre porque los flujos de efectivo utilizados son estimaciones en lugar de importes conocidos. En muchos casos el importe y la distribución temporal de los flujos de efectivo son inciertos. Incluso importes fijados contractualmente, tales como los pagos de un préstamo, son inciertos si existe riesgo de incumplimiento.
- D40. Los participantes del mercado buscan generalmente compensaciones (es decir, una prima de riesgo) por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo. La medición del valor razonable debería incluir una prima de riesgo que refleje el importe que los participantes del mercado reclamarían como compensación por la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo. En otro caso, la medición no representaría fielmente el valor razonable. En algunos casos determinar la prima de riesgo adecuada puede ser difícil. Sin embargo, el grado de dificultad por sí solo no es una razón suficiente para excluir una prima de riesgo.
- D41. Las técnicas de valor presente difieren en la forma en que ajustan el riesgo y en el tipo de flujos de efectivo que utilizan. Por ejemplo:
 - (a) La técnica de ajuste de la tasa de descuento (véase el párrafo D42 a D46) utiliza una tasa de descuento ajustada al riesgo y flujos de efectivo contractuales, prometidos o más probables.
 - (b) El método 1 de la técnica del valor presente esperado (véase el párrafo D49) utiliza los flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo y una tasa libre de riesgo.
 - (c) El método 2 de la técnica del valor presente esperado (véase el párrafo D50) utiliza flujos de efectivo esperados que no están ajustados por el riesgo y una tasa de descuento ajustada para incluir la prima de riesgo que requieren los participantes del mercado. Esa tasa es diferente de la utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento.

Técnica de ajuste de la tasa de descuento

- D42. La técnica de ajuste de la tasa de descuento utiliza un conjunto único de flujos de efectivo a partir del rango de importes estimados posibles, ya sea por flujos de efectivo más probables, contractuales o prometidos (como es el caso de un bono). En todos los casos esos flujos de efectivo están condicionados a que ocurran sucesos especificados (por ejemplo, los flujos de efectivo contractuales o prometidos para un bono están condicionados al hecho de que el deudor no incumpla). La tasa de descuento utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento proviene de tasas observadas de rendimiento para activos o pasivos equivalentes que se negocian en el mercado. Por consiguiente, los flujos de efectivo más probables, prometidos o contractuales se descuentan a una tasa de mercado estimada u observada para estos flujos de efectivo condicionados (por ejemplo, una tasa de mercado de rendimiento).
- D43. La técnica de ajuste de la tasa de descuento requiere un análisis de los datos de mercado para activos o pasivos comparables. La comparabilidad se establece mediante la consideración de la naturaleza de los flujos de efectivo (por ejemplo, si los flujos de efectivo son contractuales o no contractuales y es probable que respondan de forma similar a cambios en las condiciones económicas), así como a otros factores (por ejemplo, posición crediticia, garantías colaterales, duración, cláusulas restrictivas y liquidez). De forma alternativa, si un único activo o pasivo comparable no refleja fielmente el riesgo inherente a los flujos de efectivo del activo o pasivo que se mide, puede ser posible proporcionar una tasa de descuento utilizando datos para varios activos o pasivos comparables junto con la curva de rendimiento libre de riesgo (es decir, utilizando un enfoque de "acumulación").
- D44. Para ilustrar un enfoque de acumulación, supóngase que el Activo A es un derecho contractual para recibir 800 u.m. en un año (es decir, no existe incertidumbre de distribución temporal). Existe un mercado establecido de activos comparables, y la información sobre esos activos, incluyendo información del precio, está disponible. De esos activos comparables:
- (a) El activo B es un derecho contractual a recibir 1.200 u.m. en un año y tiene un precio de mercado de 1.083 u.m. Por ello, la tasa anual implícita de rendimiento (es decir, una tasa de rendimiento de mercado a un año) es 10,8 por ciento $[(1.200 \text{ u.m.}/1.083 \text{ u.m.}) - 1]$.
 - (b) El activo C es un derecho contractual a recibir 700 u.m. en dos años y tiene un precio de mercado de 566 u.m. Por ello, la tasa anual implícita de rendimiento (es decir, una tasa de rendimiento de mercado a dos años) es 11,2 por ciento $[(700 \text{ u.m.}/566 \text{ u.m.})^{0.5} - 1]$.
 - (c) Los tres activos son comparables con respecto al riesgo (es decir, dispersión de cancelaciones y crédito posibles).
- D45. Sobre la base de la distribución temporal de los pagos contractuales a recibir por el Activo A relacionado con la distribución temporal del Activo B y Activo C (es decir un año para el Activo B versus dos años para el Activo C), el Activo B se juzga más comparable al Activo A. Utilizando el pago contractual a recibir por el Activo A (800 u.m.) y la tasa de mercado a un año procedente del Activo B (10,8 por ciento), el valor del Activo A es 722 u.m. $(800 \text{ u.m.}/1,108)$. De forma alternativa, en ausencia de información de mercado disponible para el Activo B, la tasa de mercado a un año podría provenir del Activo C utilizando el enfoque de acumulación. En ese caso la tasa de mercado a dos años indicada por el Activo C (11,2 por ciento) se ajustaría a la tasa de mercado a un año utilizando la estructura de plazos de la curva de rendimiento libre de riesgo. Puede requerirse información adicional y análisis para determinar si las primas de riesgo de los activos a uno y dos años son las mismas. Si se determina que las primas de riesgo para activos a uno y dos años no son las mismas, la tasa de rendimiento de mercado a dos años sería adicionalmente ajustada por ese efecto.
- D46. Cuando se aplica la técnica de ajuste de la tasa de descuento para cobros o pagos fijos, el ajuste del riesgo inherente a los flujos de efectivo del activo o pasivo que se está midiendo está incluido en la tasa de

descuento. En algunas aplicaciones de la técnica de ajuste de la tasa de descuento a los flujos de efectivo que no son cobros o pagos fijos, puede ser necesario un ajuste a los flujos de efectivo para lograr la comparabilidad con el activo o pasivo observado del que proviene la tasa de descuento.

Técnica del valor presente esperado

- D47. La técnica del valor presente esperado utiliza como punto de partida un conjunto de flujos de efectivo que representan el promedio ponderado de la probabilidad de todos los flujos de efectivo futuros posibles (es decir, los flujos de efectivo esperados). La estimación resultante es idéntica al valor esperado, que, en términos estadísticos, es el promedio ponderado de los valores posibles de una variable aleatoria discreta con las probabilidades respectivas como ponderaciones. Puesto que todos los flujos de efectivo posibles son ponderados por la probabilidad, el flujo de efectivo esperado resultante no está condicionado a que ocurra cualquier suceso especificado (a diferencia de los flujos de efectivo utilizados en la técnica del ajuste de la tasa de descuento).
- D48. Al tomar una decisión de inversión, los participantes del mercado adversos al riesgo tendrían en cuenta el riesgo de que los flujos de efectivo reales puedan diferir de los esperados. La teoría de cartera distingue entre dos tipos de riesgo:
- (a) El riesgo no sistemático (diversificable), que es el riesgo específico de un activo o pasivo concreto.
 - (b) El riesgo sistemático (no diversificable), que es el riesgo común compartido por un activo o un pasivo con los otros elementos de una cartera diversificada.

La teoría de cartera sostiene que en un mercado en equilibrio, los participantes del mercado serán compensados solo por soportar el riesgo sistemático inherente a los flujos de efectivo. (En mercados que son ineficientes o que no están en equilibrio, pueden estar disponibles otras formas de rendimiento o compensación.)

- D49. El método 1 de la técnica del valor presente esperado ajusta los flujos de efectivo esperados de un activo por el riesgo sistemático (es decir, de mercado) sustrayendo una prima de riesgo de efectivo (es decir los flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo). Esos flujos de efectivo esperados ajustados por riesgo representan un flujo de efectivo equivalente cierto, que se descuenta a una tasa de interés libre de riesgo. Un flujo de efectivo equivalente cierto se refiere a un flujo de efectivo esperado (como se definió), ajustado por el riesgo de forma que para un participante de mercado es indiferente negociar un flujo de efectivo cierto por un flujo de efectivo esperado. Por ejemplo, si un participante de mercado tuvo voluntad de negociar un flujo de efectivo esperado de 1.200 u.m. por un flujo de efectivo cierto de 1.000 u.m., las 1.000 u.m. son el equivalente cierto de las 1.200 u.m. (es decir, las 200 u.m. representarían la prima de riesgo de efectivo). En ese caso al participante de mercado quedaría indiferente con respecto al activo mantenido.
- D50. Por el contrario, el Método 2 de la técnica del valor presente esperado ajusta por el riesgo sistemático (es decir, de mercado) aplicando una prima de riesgo a la tasa de interés libre de riesgo. Por consiguiente, los flujos de efectivo esperados se descuentan a una tasa que corresponde a una tasa esperada asociada con los flujos de efectivo ponderados por la probabilidad (es decir una tasa esperada de rendimiento). Los modelos utilizados para fijar el precio de activos de riesgo, tales como el modelo de precios de activos financieros, pueden utilizarse para estimar las tasas esperadas de rendimiento. Puesto que la tasa de descuento utilizada en la técnica de ajuste de la tasa de descuento es una tasa de rendimiento relacionada con flujos de efectivo condicionados, es probable que sea mayor que la tasa de descuento utilizada en el Método 2 de la técnica del valor presente esperado, que es una tasa esperada de rendimiento relacionada con los flujos de efectivo esperados o con los ponderados por la probabilidad.
- D51. Para ilustrar los Métodos 1 y 2, supóngase que un activo ha esperado flujos de efectivo de 780 u.m. en un año determinados sobre la base de flujos de efectivo posibles y las probabilidades mostradas a continuación.

La tasa de interés libre de riesgo aplicable a los flujos de efectivo con un horizonte de un año es el 5 por ciento, y la prima de riesgo sistemático para un activo con el mismo perfil de riesgo es del 3 por ciento.

Flujos de efectivo posibles	Probabilidad	Flujos de efectivo ponderados por la probabilidad
500 u.m.	15%	75 u.m.
CU800	60%	480 u.m.
CU900	25%	225 u.m.
flujos de efectivo esperados		780 u.m.

- D52. En esta simple ilustración, los flujos de efectivo esperados (780 u.m.) representan el promedio ponderado de la probabilidad de los tres posibles resultados. En situaciones más realistas, podría haber muchos resultados posibles. Sin embargo, para aplicar la técnica del valor presente esperado, no siempre es necesario tener en cuenta las distribuciones de todos los flujos de efectivo posibles utilizando modelos y técnicas complejos. Más bien, puede ser posible desarrollar un número limitado de escenarios y probabilidades discretos que capten el abanico de flujos de efectivo posible. Por ejemplo, una entidad puede utilizar flujos de efectivo realizados en algún periodo pasado relevante, ajustados por los cambios en las circunstancias ocurridas posteriormente (por ejemplo, cambios en factores externos, incluyendo condiciones económicas o de mercado, tendencias del sector industrial y competencia, así como cambios en los factores internos que afectan a la entidad de forma más específica), teniendo en cuenta los supuestos de los participantes del mercado.
- D53. En teoría, el valor presente de los flujos de efectivo del activo es el mismo si ha sido determinado utilizando el Método 1 o el Método 2, de la forma siguiente:
- Utilizando el Método 1, los flujos de efectivo esperados se ajustan por el riesgo sistemático (es decir, de mercado). En la ausencia de datos de mercado que indiquen directamente el importe del ajuste del riesgo, este ajuste provendría de un modelo de fijación de precios del activo que utilice el concepto de equivalentes de certeza. Por ejemplo, el ajuste del riesgo (es decir, la prima de riesgo de efectivo de 22 u.m.) se determinaría utilizando la prima de riesgo sistemático del 3 por ciento ($780 \text{ u.m.} - [780 \text{ u.m.} \times (1,05/1,08)]$), que da lugar a flujos de efectivo esperados ajustados por el riesgo de 758 u.m. ($780 \text{ u.m.} - 22 \text{ u.m.}$). Las 758 u.m. son el equivalente de certeza de 780 u.m. y se descuentan a la tasa de interés libre de riesgo (5 por ciento). El valor presente (es decir, el valor razonable) del activo es de 722 u.m. ($758 \text{ u.m.}/1,05$).
 - Utilizando el Método 2, los flujos de efectivo esperados no se ajustan por el riesgo sistemático (es decir, de mercado). En su lugar, el ajuste de ese riesgo se incluye en la tasa de descuento. Por ello, los flujos de efectivo esperados se descuentan a una tasa esperada de rendimiento del 8 por ciento (es decir, la tasa de interés libre de riesgo del 5 por ciento más la prima de riesgo sistemática del 3 por ciento). El valor presente del activo es de 722 u.m. ($780 \text{ u.m.}/1,08$).
- D54. Al utilizar la técnica del valor presente esperado puede utilizarse el Método 1 o el Método 2. La selección del Método 1 o el Método 2 dependerá de los hechos y circunstancias específicos para el activo o pasivo que se esté midiendo, la medida en que estén disponibles datos suficientes y el juicio profesional aplicado.

Datos de entrada para técnicas de medición

Principios generales

- D55. Las técnicas de medición utilizadas para medir el valor razonable maximizarán el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizará el uso de los no observables.
- D56. Ejemplos de mercados en los que los datos de entrada pueden ser observables para algunos activos y pasivos (por ejemplo, instrumentos financieros) incluyen los siguientes:
- (a) Mercados de intercambio. En un mercado de intercambio, los precios de cierre están fácilmente disponibles y son representativos generalmente del valor razonable. Un ejemplo de este mercado es el Mercado de Valores de Londres.
 - (b) Mercados de intermediación financiera. En un mercado de intermediación financiera, los agentes mediadores toman posiciones para negociar (comprar o vender por su cuenta), proporcionando de ese modo liquidez al utilizar su capital para mantener un inventario de las partidas para las que crean un mercado. Habitualmente los precios compradores y vendedores (que representan el precio al que el agente mediador desea comprar y el precio al que desea vender, respectivamente) están disponibles con mayor facilidad que los de cierre. Los mercados no organizados (para los que los precios se informan públicamente) son mercados de intermediación financiera. Mercados de intermediación financiera también existen para algunos otros activos y pasivos, incluyendo algunos instrumentos financieros, materias primas cotizadas y activos físicos (por ejemplo, equipo utilizado).
 - (c) Mercados intermediados por agentes corredores. En un mercado intermediado por agentes corredores, éstos intentan hacer coincidir a compradores y vendedores pero no toman posiciones para negociar por su cuenta. En otras palabras, los agentes corredores no utilizan su capital propio para mantener un inventario de partidas para las que crean un mercado. El agente corredor conoce los precios de compra y venta de las respectivas partes pero cada parte habitualmente desconoce los requerimientos de precio de la otra parte. Los precios de transacciones completas están algunas veces disponibles. Los mercados intermediados por agentes corredores incluyen redes de comunicación electrónica, en la que se cruzan las órdenes de compra y venta, y los mercados de propiedad inmobiliaria residencial y comercial.
 - (d) Mercados de principal a principal. En un mercado de principal a principal, las transacciones originales y de reventa, se negocian independientemente sin intermediarios. Sobre esas transacciones puede estar disponible públicamente poca información.
- D57. Una entidad elegirá datos de entrada que sean congruentes con las características del activo o pasivo que los participantes del mercado tendrían en cuenta en una transacción para el activo o pasivo (véanse los párrafos 32 y 33). En algunos casos esas características darán lugar a la aplicación de un ajuste, tales como una prima o un descuento (por ejemplo, una prima de control o un descuento de participación no controladora). Sin embargo, una medición del valor razonable no incorporará una prima o descuento que no sea congruente con la unidad de cuenta de la NICSP que requiera o permita la medición del valor razonable (véanse los párrafos 34 y 35). No se permiten en una medición del valor razonable las primas o descuentos que reflejan el tamaño como una característica de la entidad tenedora (específicamente, un factor de bloque que ajusta el precio cotizado de un activo o un pasivo porque el volumen de negociación diario normal de mercado no es suficiente para absorber la cantidad mantenida por la entidad, como se describe en el párrafo D66) en lugar de como una característica del activo o pasivo (por ejemplo, una prima de control al medir el valor razonable de una participación controladora). En todos los casos, si existe un precio cotizado en un mercado activo (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) para un activo o un pasivo, una entidad utilizará ese precio sin ajuste al medir el valor razonable, excepto por lo especificado en el párrafo D65.

Jerarquía del valor razonable

- D58. Para aumentar la congruencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y la información a revelar relacionada, este Apéndice establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles

los datos de entrada de las técnicas de medición utilizadas para medir el valor razonable (véanse los párrafos D62 a D89). La jerarquía del valor razonable concede la prioridad más alta a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos y pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (datos de entrada de Nivel de 3).

- D59. En algunos casos, los datos de entrada utilizados para medir el valor razonable de un activo o un pasivo pueden clasificarse dentro de diferentes niveles de la jerarquía del valor razonable. En esos casos, la medición del valor razonable se clasifica en su totalidad en el mismo nivel de la jerarquía de valor razonable que el input de nivel más bajo que sea significativa para la medición completa. Evaluar la relevancia de un input en particular para la medición completa requiere del juicio profesional, teniendo en cuenta factores específicos del activo o pasivo. Los ajustes para llegar a mediciones basadas en el valor razonable, tales como los costos de disponer al medir al valor razonable menos los costos de venta, no se tendrán en cuenta al determinar el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica una medición del valor razonable.
- D60. La disponibilidad de datos de entrada relevantes y su relativa subjetividad pueden afectar la selección de las técnicas de medición adecuadas (véase el párrafo D27). Sin embargo, la jerarquía del valor razonable prioriza los datos de entrada de las técnicas de medición, no las técnicas de medición utilizadas para medir el valor razonable. Por ejemplo, una medición del valor razonable desarrollada utilizando una técnica de valor presente puede clasificarse dentro del Nivel 2 o Nivel 3, dependiendo de los datos de entrada que son significativos para la medición completa y el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro de la que se clasifican esos datos de entrada.
- D61. Si un input observable requiere un ajuste utilizando un input no observable y ese ajuste da lugar a una medición del valor razonable significativamente mayor o menor, la medición resultante se clasificaría dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable. Por ejemplo, si un participante de mercado tuviera en cuenta el efecto de una restricción en la venta de un activo al estimar el precio del activo, una entidad ajustaría el precio cotizado para reflejar el efecto de esa restricción. Si ese precio cotizado es un input de Nivel 2 y el ajuste es un input no observable que es significativa para la medición completa, la medición se clasificaría dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable.

Datos de entrada de Nivel 1

- D62. Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.
- D63. Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la representación más fiel del valor razonable y se utilizará sin ajuste para medir el valor razonable siempre que estén disponibles, excepto por lo especificado en el párrafo D65.
- D64. Un input de Nivel 1 estará disponible para muchos activos financieros y pasivos financieros, algunos de los cuales pueden ser intercambiados en mercados activos múltiples (por ejemplo, en intercambios diferentes). Por ello, el énfasis dentro del Nivel 1 se pone en la determinación de los dos elementos siguientes:
- (a) el mercado principal para el activo o pasivo o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso para el activo o el pasivo; y
 - (b) si la entidad puede realizar una transacción para el activo o pasivo al precio de ese mercado en la fecha de la medición.
- D65. Una entidad no realizará un ajuste a un input de Nivel 1 excepto en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando una entidad mantiene un gran número de activos o pasivos similares (pero no idénticos) (por ejemplo, títulos valores de deuda) que se miden a valor razonable y está disponible un precio cotizado

en un mercado activo pero no fácilmente accesible para cada uno de esos activos o pasivos individualmente (es decir, dado el gran número de activos o pasivos similares mantenido por la entidad, sería difícil obtener información sobre la fijación de precios para cada activo o pasivo individual en la fecha de la medición). En ese caso, como un recurso práctico, una entidad puede medir el valor razonable utilizando un método de fijación de precios alternativo que no se base exclusivamente en precios cotizados (por ejemplo, matriz de fijación de precios). Sin embargo, el uso de un método de fijación de precios alternativo da lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.

- (b) Cuando un precio cotizado en un mercado activo no representa el valor razonable en la fecha de la medición. Ese puede ser el caso si, por ejemplo, sucesos significativos (tales como transacciones en un mercado de principal a principal, negociaciones en un mercado intermediado por agentes corredores o anuncios) tienen lugar después del cierre de un mercado pero antes de la fecha de la medición. Una entidad establecerá y aplicará de forma congruente una política para identificar esos sucesos que puedan afectar las mediciones del valor razonable. Sin embargo, si el precio cotizado se ajusta por nueva información, el ajuste dará lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.
- (c) Al medir el valor razonable de un pasivo o de un instrumento de patrimonio propio de una entidad utilizando el precio cotizado para el elemento idéntico negociado como un activo en un mercado activo, y ese precio necesita ajustarse por factores específicos del elemento o del activo (véase el párrafo GA143F de la NICSP 41). Si no se requiere un ajuste al precio cotizado del activo, el resultado será una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 1 de la jerarquía del valor razonable. Sin embargo, cualquier ajuste al precio cotizado del activo dará lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro de un nivel más bajo de la jerarquía del valor razonable.

D66. Si una entidad mantiene una posición en un activo o pasivo único (incluyendo una posición que comprende un gran número de activos y pasivos idénticos, tales como un tenedor de instrumentos financieros) y el activo o pasivo se negocia en un mercado activo, el valor razonable del activo o pasivo se medirá dentro del Nivel 1 como el producto del precio cotizado para el activo o pasivo individual y la cantidad mantenida por la entidad. Ese es el caso incluso si un volumen de negociación diario normal de mercado no es suficiente para absorber la cantidad mantenida y la colocación de órdenes para vender la posición en una sola transacción pueden afectar al precio cotizado.

Datos de entrada de Nivel 2

- D67. Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.
- D68. Si el activo y pasivo tiene un plazo especificado (contractualmente) el input de Nivel 2 debe ser observable, para el citado activo o pasivo, durante la práctica totalidad de dicho plazo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen los siguientes elementos:
 - (a) Precios cotizados para activos o pasivos similares en mercado activos.
 - (b) Precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos.
 - (c) Datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo:
 - (i) tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;
 - (ii) volatilidades implícitas; y
 - (iii) diferenciales de crédito.

- (d) Datos de entrada corroborados por el mercado
- D69. Los ajustes a datos de entrada de Nivel 2 variarán dependiendo de factores específicos del activo o pasivo. Esos factores incluyen los siguientes:
- (a) la condición y localización del activo;
 - (b) la medida en que los datos de entrada relacionados con las partidas que son comparables al activo o pasivo (incluyendo los factores descritos en el párrafo GA143H del NICSP 41); y
 - (c) el volumen o nivel de actividad en los mercados dentro del cual se observan los datos de entrada.
- D70. Un ajuste a un input de Nivel 2 que sea significativo para la medición completa puede dar lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable si el ajuste utiliza datos de entrada no observables significativos.
- D71. El párrafo D72 describe el uso de los datos de entrada de Nivel 2 para activos y pasivos concretos.
- D72. Ejemplos de datos de entrada de Nivel 2 para activos y pasivos concretos incluyen los siguientes:
- (a) Acuerdos de licencia. Para un acuerdo de licencia que se adquiriera en una combinación del sector público y que fuera negociado recientemente con una parte no relacionada por la entidad adquirida (la parte del acuerdo de licencia), un input de Nivel 2 sería la tasa de regalía en el contrato con la parte no relacionada al comienzo del acuerdo.
 - (b) Inventario de productos terminados en una tienda al por menor. Para un inventario de productos terminados que se adquiriera en una combinación del sector público, un input de Nivel 2 sería un precio a clientes en un mercado minorista o un precio a minoristas en un mercado al por mayor, ajustado por las diferencias entre la condición y localización de la partida de inventario y las partidas de inventario comparables (es decir, similares) de forma que la medición del valor razonable refleja el precio que se recibiría en una transacción para vender el inventario a otro minorista que completaría el requisito de esfuerzos de venta. Conceptualmente, la medición del valor razonable será la misma, si los ajustes se realizan a un precio minorista (descendente) o un precio mayorista (ascendente). Generalmente, el precio que requiere el menor número de ajustes subjetivos debe utilizarse para la medición del valor razonable.
 - (c) Construcción mantenida y utilizada. Un input de Nivel 2 sería el precio por metro cuadrado para la construcción (una valoración por múltiplos) que proviene de datos de mercado observables, por ejemplo, múltiplos procedentes de precios en transacciones observadas que involucran construcciones comparables (es decir, similares) en localizaciones similares.
 - (d) Unidad generadora de efectivo. Un input de Nivel 2 sería una valoración por múltiplos (por ejemplo, un múltiplo de ganancias o ingresos de actividades ordinarias o un medida del rendimiento similar) que proviene de datos de mercado observables, por ejemplo, múltiplos que provienen de precios en transacciones observadas que involucran operaciones comparables (es decir, similares) teniendo en cuenta factores operativos, de mercado, financieros y no financieros.

Datos de entrada de Nivel 3

- D73. Los datos de entrada de Nivel 3 son los no observables para el activo o pasivo.
- D74. Los datos de entrada no observables se utilizarán para medir el valor razonable en la medida en que esos datos de entrada observables relevantes no estén disponibles, teniendo en cuenta, de ese modo, situaciones en las que existe poca, si alguna, actividad de mercado para el activo o pasivo en la fecha de la medición. Sin embargo, el objetivo de la medición del valor razonable permanece el mismo, es decir un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o

debe el pasivo. Por ello, los datos de entrada no observables reflejarán los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo.

- D75. Los supuestos sobre el riesgo incluyen el riesgo inherente a una técnica de medición concreta utilizada para medir el valor razonable (tales como un modelo de fijación de precios) y el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de medición. Una medición que no incluye un ajuste por riesgo no representaría una medición del valor razonable si los participantes del mercado incluirían uno al fijar el precio del activo o pasivo. Por ejemplo, puede ser necesario incluir un ajuste de riesgo cuando exista una incertidumbre de medición significativa (por ejemplo, cuando ha habido una reducción significativa en el volumen o nivel de actividad en comparación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo, o activos o pasivos similares, y la entidad ha determinado que el precio de transacción o precio cotizado no representa el valor razonable, como se describe en los párrafos D76 a D86).

Medición del valor razonable cuando el volumen o nivel de actividad para un activo o un pasivo ha disminuido significativamente

- D76. El valor razonable de un activo o pasivo puede verse afectado cuando ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para ese activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares). Para determinar si, sobre la base de la evidencia disponible, ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, una entidad evaluará la importancia y relevancia de factores tales como los siguientes:
- (a) Existen pocas transacciones recientes.
 - (b) Las cotizaciones de precios no están desarrolladas utilizando información presente.
 - (c) Las cotizaciones de precios varían sustancialmente a lo largo del tiempo o entre creadores de mercado (por ejemplo, algunos mercados intermediados por agentes corredores).
 - (d) Los índices que anteriormente estaban altamente correlacionados con los valores razonables del activo o pasivo están no correlacionados de forma demostrable con indicios recientes del valor razonable para ese activo o pasivo.
 - (e) Existe un incremento significativo en primas de riesgo de liquidez involucradas o indicadores de rendimiento (tales como tasas de recargo de mora o graves pérdidas) para transacciones observadas o precios cotizados cuando se comparan con la estimación de la entidad de flujos de efectivo esperados, teniendo en cuenta todos los datos de mercado disponibles sobre el crédito y otro riesgo de incumplimiento para el activo o pasivo.
 - (f) Existe un diferencial comprador-vendedor amplio o un incremento significativo en el diferencial comprador-vendedor.
 - (g) Existe un descenso significativo en la actividad de un mercado para nuevas emisiones o existe una ausencia de éste (es decir, un mercado principal) para el activo o pasivo o activos o pasivos similares.
 - (h) La información disponible públicamente es escasa (por ejemplo, para transacciones que tienen lugar en un mercado de principal a principal).
- D77. Si una entidad concluye que ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad del activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares), será necesario llevar a cabo un análisis adicional de las transacciones o precios cotizados. Una disminución en el volumen o nivel de actividad por sí mismo puede no indicar que un precio de transacción o precio cotizado no representa el valor razonable o que una transacción en ese mercado no es ordenada. Sin embargo, si una entidad determina que una transacción o precio cotizado no representa el valor razonable (por ejemplo, puede haber transacciones que no sean ordenadas), sería necesario un ajuste a

las transacciones o precios cotizados, si la entidad utiliza esos precios como base para medir el valor razonable y ese ajuste puede ser significativo para la medición del valor razonable en su totalidad. Los ajustes también pueden ser necesarios en otras circunstancias (por ejemplo, cuando un precio para un activo similar requiere un ajuste significativo para hacerlo comparable con el activo que se está midiendo o cuando el precio está anticuado).

- D78. Este Apéndice no prescribe una metodología para realizar ajustes significativos a las transacciones o precios cotizados. Véanse los párrafos D26 a D29 y D31 a D40 que tratan el uso de las técnicas de valoración al medir el valor razonable. Independientemente de la técnica de medición utilizada, una entidad incluirá los ajustes de riesgo adecuados, incluyendo una prima de riesgo que refleje el importe que los participantes del mercado solicitarían como compensación por la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo (véase el párrafo D48). En otro caso, la medición no representaría fielmente el valor razonable. En algunos casos determinar la prima de riesgo adecuada puede ser difícil. Sin embargo, el grado de dificultad por sí solo no es una razón suficiente para excluir una prima de riesgo. El ajuste de riesgo será reflejo de una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.
- D79. Si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, puede ser apropiado un cambio en la técnica de medición o el uso de técnicas de medición múltiples (por ejemplo, el uso de un enfoque de mercado y una técnica de valor presente). Al ponderar indicios de valor razonable procedentes del uso de técnicas de medición múltiples, una entidad considerará la razonabilidad del rango de mediciones del valor razonable. El objetivo es determinar el valor dentro del rango que sea más representativo del valor razonable en condiciones de mercado presentes. Un rango amplio de mediciones del valor razonable puede ser un indicador de que se necesitan análisis adicionales.
- D80. Incluso cuando ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, el objetivo de una medición del valor razonable sigue siendo el mismo. El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada (es decir, en una liquidación no forzada o venta urgente) entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.
- D81. La estimación del precio al que los participantes del mercado desearían realizar una transacción en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, dependerá de los hechos y circunstancias en la fecha de la medición y requiere del juicio profesional. El propósito de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma el pasivo no es relevante al medir el valor razonable porque éste es una medición basada en el mercado, no una medición de una entidad específica.

Identificación de transacciones que no son ordenadas

- D82. La determinación de si una transacción es ordenada (o no lo es) es más difícil si ha habido disminuciones significativas en el volumen o nivel de actividad del activo o pasivo en relación con la actividad de mercado normal para el activo o pasivo (o activos o pasivos similares). En estas circunstancias no es adecuado concluir que todas las transacciones en ese mercado no son ordenadas (es decir, liquidaciones forzadas o ventas urgentes). Las circunstancias que pueden indicar que una transacción no es ordenada incluyen las siguientes:
- (a) No hubo una exposición adecuada al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucren estos activos o pasivos en condiciones de mercado presentes.
 - (b) Hubo un periodo de comercialización habitual y tradicional, pero el vendedor comercializó el activo o pasivo a un único participante de mercado.

- (c) El vendedor está en quiebra o cerca de la misma o en suspensión de pagos (es decir el vendedor está en dificultades).
- (d) Se requirió al vendedor vender para cumplir con requerimientos legales o de regulación (es decir el vendedor se vio forzado).
- (e) El precio de transacción es atípico en comparación con otras transacciones recientes para un activo o pasivo igual o similar.

Una entidad evaluará las circunstancias para determinar si, en función de la evidencia disponible, la transacción es ordenada.

D83. Una entidad considerará todos los elementos siguientes al medir el valor razonable o estimar las primas de riesgo de mercado:

- (a) Si la evidencia indica que una transacción no es ordenada, una entidad dará poco, si alguno, peso (en comparación con otros indicios del valor razonable) a ese precio de transacción.
- (b) Si la evidencia indica que una transacción es ordenada, una entidad tendrá en cuenta ese precio de transacción. La importancia del peso dado a ese precio de transacción en comparación con otros indicios del valor razonable dependerá de los hechos y circunstancias, tales como los siguientes:
 - (i) El volumen de la transacción.
 - (ii) La comparabilidad de la transacción del activo o pasivo que se está midiendo.
 - (iii) La proximidad de la transacción en la fecha de la medición.
- (c) Si una entidad no tiene información suficiente para concluir si una transacción es ordenada, tendrá en cuenta el precio de la transacción. Sin embargo, ese precio de transacción puede no representar el valor razonable (es decir, el precio de la transacción no necesariamente es la única o base principal para medir el valor razonable o estimar las primas de riesgo de mercado). Cuando una entidad no tenga información suficiente para concluir si transacciones concretas son ordenadas, la entidad dará menos peso a esas transacciones en comparación con otras transacciones que se sabe que son ordenadas.

Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para determinar si una transacción es ordenada, pero no ignorará información que se encuentre razonablemente disponible. Cuando una entidad es parte de una transacción, se presume que tiene información suficiente para concluir si la transacción es ordenada.

Uso de precios cotizados proporcionados por terceros

D84. Este Apéndice no impide el uso de precios estimados proporcionados por terceros tales como servicios de fijación de precios o agentes corredores, si una entidad ha determinado que el precio estimado proporcionado por dichos terceros está desarrollado de acuerdo con este Apéndice.

D85. Si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad para el activo o pasivo, una entidad evaluará si los precios estimados proporcionados por terceros están desarrollados utilizando información actual que refleje transacciones ordenadas o una técnica de medición que refleje los supuestos de los participantes del mercado (incluyendo supuestos sobre el riesgo). Al ponderar un precio estimado como un input en una medición del valor razonable, una entidad dará menos peso (en comparación con otros indicios del valor razonable que reflejen los resultados de las transacciones) a estimaciones que no reflejan el resultado de transacciones.

- D86. Además, se tendrá en cuenta la naturaleza de una estimación (por ejemplo, si la estimación es un precio indicativo o una oferta vinculante) al ponderar la evidencia disponible, dando más peso a estimaciones proporcionadas por terceros que representen ofertas vinculantes.

Datos de entrada de Nivel 3

- D87. Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Al desarrollar datos de entrada no observables, una entidad puede comenzar con sus datos propios, pero ajustará esos datos si la información disponible indica razonablemente que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo concreto en la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre los supuestos de los participantes del mercado. Sin embargo, una entidad tendrá en cuenta toda la información sobre los supuestos de los participantes del mercado que esté razonablemente disponible. Los datos de entrada no observables desarrollados en la forma descrita anteriormente se considerarán supuestos de los participantes del mercado y cumplen el objetivo de una medición del valor razonable.
- D88. El párrafo D89 describe el uso de los datos de entrada de Nivel 3 para activos y pasivos concretos.
- D89. Ejemplos de datos de entrada de Nivel 3 para activos y pasivos concretos incluyen los siguientes:
- (a) Permuta financiera de moneda extranjera a largo plazo. Un input de Nivel 3 sería una tasa de interés en una moneda especificada que no es observable y no puede corroborarse por datos de mercado observables a intervalos cotizados de forma habitual o de otra forma para, sustancialmente, la duración total de la permuta financiera de moneda extranjera. Las tasas de interés en una permuta financiera de moneda extranjera son las tasas de permuta financiera calculadas a partir de las curvas de rendimiento de los países respectivos.
 - (b) Opción a tres años sobre acciones convertibles. Un input de Nivel 3 sería la volatilidad histórica, es decir, la volatilidad de acciones que proviene de precios históricos de acciones. La volatilidad histórica habitual no representa las expectativas de los participantes del mercado presentes sobre la volatilidad futura, incluso si es la única información disponible para fijar el precio de una opción.
 - (c) Permuta de tasas de interés. Un dato de entrada de Nivel 3 sería un ajuste a un precio de consenso de mercado medio (no vinculante) para la permuta financiera desarrollado utilizando datos que no son observables directamente y no pueden ser corroborados de otra forma por datos de mercado observables.
 - (d) Pasivos por desmantelamiento asumidos en una combinación del sector público. Un input de Nivel 3 sería una estimación presente utilizando datos propios de la entidad sobre las salidas de efectivo futuras a pagar para satisfacer el pasivo (incluyendo las expectativas de los participantes del mercado sobre los costos de satisfacer el pasivo y la compensación que un participante de mercado requeriría para cargar con el pasivo de desmantelar el activo) si no existe información disponible razonable que indique que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes. Ese input de Nivel 3 sería utilizada en una técnica de valor presente junto con otros datos de entrada, por ejemplo, la tasa de interés libre de riesgo presente o una tasa libre de riesgo ajustada por el crédito si el efecto de la posición de crédito de la entidad sobre el valor razonable del pasivo se refleja en la tasa de descuento en lugar de en la estimación de las salidas de efectivo futura.
 - (e) Unidad generadora de efectivo. Un input de Nivel 3 sería una previsión financiera (por ejemplo, de flujos de efectivo o resultado del periodo) desarrollada utilizando datos propios de la entidad si no existe información disponible razonable que indique que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes.

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 46, pero no son parte de la misma.

Introducción

La finalidad de la medición en los estados financieros del sector público

- FC1. El propósito de la medición en los estados financieros del sector público es proporcionar la información sobre los activos y pasivos y los ingresos y desembolsos correspondientes que los usuarios necesitan para la rendición de cuentas y la toma de decisiones. La medición que refleja fielmente el costo de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de una entidad del sector público apoya las evaluaciones de los usuarios sobre temas como:
- (a) si la entidad proporciona sus servicios a sus representados de forma eficiente y eficaz;
 - (b) los recursos actuales disponibles para desembolsos futuros, y hasta qué punto existen restricciones o condiciones asociadas a su uso;
 - (c) en qué medida ha cambiado la carga sobre los contribuyentes de años futuros para el pago de los servicios actuales; y
 - (d) si ha mejorado o se ha deteriorado la capacidad de la entidad de proporcionar servicios en comparación con el año anterior.

Objetivo de prestación de servicios y activos y pasivos del sector público

- FC2. La medición del sector público debe tener en cuenta tanto el objetivo principal de la mayoría de las entidades públicas como el tipo de activos y pasivos que poseen dichas entidades. El principal objetivo de la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios al público, en lugar de obtener beneficios y generar una rentabilidad sobre el patrimonio a los inversores. Los activos y pasivos de una entidad pública reflejan probablemente este objetivo. Por ejemplo, en el sector público, la principal razón para poseer propiedades, planta y equipo y otros activos es su potencial de servicio más que su capacidad para generar flujos de efectivo. Debido a los tipos de servicios proporcionados, una parte significativa de los activos utilizados por las entidades del sector público son especializadas—por ejemplo, carreteras y activos militares. Puede haber un mercado limitado para estos activos especializados e, incluso entonces, podrían necesitar una adaptación considerable para usarse por otros operadores. Estos factores tienen implicaciones para la medición de estos activos.
- FC3. Otra característica común de los activos del sector público es que se mantienen para alcanzar objetivos políticos, como la prestación de servicios, que deben tenerse en cuenta cuando las mediciones pretenden obtener un valor que refleje el uso existente.
- FC4. Los gobiernos y otras entidades del sector público pueden mantener elementos que contribuyen al carácter cultural e histórico de una nación o región—por ejemplo, tesoros de arte, edificios históricos, y otros elementos. Asimismo, pueden ser responsables de parques nacionales y otras áreas de importancia natural con flora y fauna autóctona. Estas partidas y áreas no son generalmente mantenidas para la venta, incluso si existen mercados. En su lugar, los gobiernos y entidades del sector público tienen una responsabilidad de conservarlos y mantenerlos para las generaciones actuales y futuras.
- FC5. Los gobiernos y otras entidades del sector público contraen pasivos relacionados con sus objetivos de prestación de servicios. Muchos pasivos surgen de transacciones sin contraprestación e incluyen los relacionados con programas que operan para prestar beneficios sociales. Los pasivos pueden también surgir del papel del gobierno como prestamista de último recurso y de cualquier obligación de transferir

recursos a los afectados por desastres. Además, muchos gobiernos tienen obligaciones que surgen de actividades monetarias tales como la moneda en circulación.

Medición de los activos y pasivos para la información financiera de las entidades del sector público

- FC6. El Capítulo 7 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) por parte de las entidades del sector público (el Marco Conceptual) aborda la medición de los activos y pasivos en los estados financieros. Al desarrollar el Capítulo 7, el IPSASB tuvo en cuenta las características especiales del sector público, las necesidades de los usuarios, los objetivos de las entidades del sector público, los diferentes tipos de activos y pasivos y la importancia del potencial de servicio.
- FC7. Cuando un activo se mantiene principalmente por su potencial de servicio, más que por su capacidad de generar beneficios económicos futuros, su medición debe proporcionar información sobre el valor del potencial de servicio del activo para la entidad. Esta fue una consideración importante para el IPSASB, ya que desarrolló conceptos para la medición del sector público e identificó las bases de medición apropiadas para su uso en el sector público.
- FC8. El objetivo de medición y las bases de medición del capítulo 7 del Marco Conceptual abordan las necesidades de información financiera del sector público. Las diferencias con los objetivos y las bases de medición desarrollados para las entidades del sector privado que operan para obtener beneficios y valoran los activos y pasivos en función de su capacidad para generar beneficios económicos futuros, se centran en los flujos de efectivo futuros.
- FC9. El objetivo de la medición es seleccionar las bases de medición que reflejen más fielmente el costo de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de la entidad de forma que sea útil para que la entidad rinda cuentas, y a efectos de la toma de decisiones.

Relación entre la NICSP 46, Medición y otras NICSP

- FC10. Durante el desarrollo de esta Norma, el IPSASB consideró incluir todos los requerimientos con respecto a la medición de los activos y pasivos en una NICSP, con el fin de proporcionar una "ventanilla única" integral. Sin embargo, el IPSASB decidió:
- (a) Otras NICSP deben identificar qué base de medición debe aplicarse y cualquier requerimiento específico de medición relacionado con los activos o pasivos cubiertos por las NICSP, y tratar el deterioro de valor, la depreciación y la amortización.
 - (b) La NICSP 46 debe proporcionar las definiciones y la guía de aplicación genérica para las bases de medición identificadas en el Marco Conceptual. Por ejemplo, la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, permite medir las propiedades, planta y equipo al costo histórico, al valor operativo actual o al valor razonable. La guía de aplicación para estas bases de mediciones se encuentra en esta Norma.
- El objetivo de esta Norma es apoyar la aplicación congruente de las bases de medición mencionadas en otras NICSP.
- FC11. El IPSASB decidió desarrollar apéndices para las siguientes cuatro bases de medición: base del costo histórico, base del valor operativo actual, base del costo de cumplimiento y base del valor razonable porque la mayor necesidad de guía se refiere a estas cuatro bases de medición.

Objetivo (párrafo 1)

- FC12. El objetivo de la Norma explica que se centra en la definición de las bases de medición adecuadas y su derivación. No establece requerimientos sobre qué bases de medición deben utilizarse en las NICSP. La Norma hace referencia al objetivo de medición del Marco Conceptual porque éste sustenta su enfoque de las bases de medición y su selección.

Estructura de la norma de medición

- FC13. Uno de los objetivos del proyecto de medición es proporcionar una guía detallada sobre la implementación de las bases de medición de uso común y las circunstancias en las que se utilizarán estas bases de medición.
- FC14. Para satisfacer este objetivo, el IPSASB acordó que el texto básico debería definir los términos clave y proporcionar principios genéricos para las bases y técnicas de medición, mientras que los apéndices ampliarían los principios para las bases de medición y describirían cómo se aplican las técnicas de medición al estimar el valor de un activo o pasivo medido por una base de medición específica.
- FC15. El IPSASB concluyó que esta estructura es adecuada porque:
- (a) El texto principal es independiente. La inclusión en el texto principal de una guía a nivel de principios para las bases de medición y las técnicas de medición permite su lectura y aplicación independientemente de los apéndices.
 - (b) Duplicación mínima. El reto más significativo a la hora de estructurar el material fue reducir la duplicación de las guías sobre la técnica de medición entre el texto principal y los apéndices, y dentro de los apéndices. Esto supuso un reto porque algunas técnicas de medición pueden aplicarse a más de una base de medición. La estructura de la Norma permite que las técnicas y principios de medición clave se incluyan una vez en el texto principal y que la aplicación de esos principios a cada base de medición se incluya en el apéndice correspondiente.

Alcance y definiciones (párrafos 2 a 6)

- FC16. El alcance de la Norma transmite las definiciones de las bases de medición y los apéndices relacionados se aplican cuando otra NICSP requiere la medición usando una de las bases de medición definidas. Como parte de su decisión sobre el alcance, el IPSASB consideró si la Norma debería incluir guías sobre la medición de los activos mantenidos para la venta. El IPSASB destacó que las cuestiones relativas a la medición de los activos mantenidos para la venta son similares a las relativas a la medición de los activos deteriorados, que queda fuera del alcance del proyecto. Por consiguiente, el IPSASB decidió que también debía excluirse la medición de los activos mantenidos para la venta y emitió una NICSP separada (NICSP 44, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*).

Medición inicial (párrafos 7 a 16)

- FC17. El IPSASB analizó la aplicabilidad del marco conceptual de medición posterior a la medición inicial y posterior. A menos que otra NICSP requiera o permita otra cosa, el IPSASB concluyó que las bases de medición identificadas en el marco conceptual de medición posterior son aplicables a la medición inicial al costo atribuido cuando el precio de transacción no presenta fielmente la información relevante sobre la entidad de forma que sea útil para la rendición de cuentas de la entidad y para la toma de decisiones.
- FC18. En la fecha de la transacción, un activo o pasivo se mide inicialmente a su precio de transacción, más o menos los costos de transacción o, como se destaca en el párrafo FC17, al costo atribuido. La aplicación de este enfoque es independiente de la aplicación posterior del modelo del valor actual o del costo histórico al medir los activos y pasivos en los estados financieros.
- FC19. Se aplica un precio de transacción, cuando procede, porque las transacciones que se producen en mercados ordenados se negocian entre las partes en condiciones de independencia mutua y se presume que presentan fielmente los aspectos económicos de la transacción. Por lo tanto, el precio de la transacción es útil para la toma de decisiones y para que los usuarios de la información financiera pidan cuentas a los responsables de la toma de decisiones. Cuando el precio de la transacción no es apropiado, se calcula un costo atribuido utilizando una base de medición del valor actual para aproximarse al valor del activo o pasivo en la fecha de la transacción.

- FC20. Después de la medición en la fecha de la transacción, una entidad elige, cuando está permitido, aplicar un modelo del costo histórico o valor actual para reflejar el objetivo de medición de la partida que se está midiendo.

Costo atribuido

- FC21. Con el desarrollo del valor operativo actual para los activos mantenidos para la capacidad operativa, el IPSASB decidió que el costo atribuido debería ser un importe utilizado como sustituto del precio de transacción. La definición de costo atribuido en la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* basadas en el principio de acumulación o devengo, se sustituyó para reflejar la decisión del IPSASB y permite que la medición inicial de las transacciones de propiedades, planta y equipo en las que el precio de transacción no presenta fielmente la información relevante se mida al valor operativo actual, además del valor razonable.
- FC22. El IPSASB concluyó que la utilidad de la información que el valor operativo actual proporciona a los usuarios de los estados financieros en la medición posterior para propiedades, planta y equipo, mantenidos por su capacidad operativa también se aplica en la medición inicial.
- FC23. El IPSASB concluyó que:
- (a) el valor razonable representa fielmente el valor que la entidad del sector público acumula o devenga como resultado de la transacción cuando las propiedades, planta y equipo, se mantienen por su capacidad financiera; y
 - (b) el valor operativo actual representa fielmente el valor de las propiedades, planta y equipo, para la entidad del sector público cuando se produce la transacción de activos mantenidos por su capacidad operativa.

Modificaciones a otras NICSP

- FC24. La guía de medición inicial desarrollada en esta Norma, se basa en principios y es ampliamente aplicable en todo el conjunto de normas NICSP. Al hacer modificaciones a otras NICSP como resultado de la NICSP 46, el IPSASB estuvo de acuerdo en que los requerimientos de medición inicial de las NICSP individuales no se reemplazarían por los principios de medición inicial de la NICSP 46. El IPSASB concluyó que la guía de medición inicial más específica en las NICSP específicas continúa siendo relevante y, por lo tanto, debe mantenerse.

Medición posterior (párrafos 17 a 53)

El uso del modelo del costo histórico o valor actual

- FC25. El IPSASB acepta que la existencia de opciones de política contable reduce la comparabilidad entre entidades que informan. El IPSASB consideró las opciones de medición posterior al reconocimiento inicial en las NICSP existentes con vistas a eliminar o reducir dichas opciones.
- FC26. El IPSASB destacó que el Capítulo 7 del Marco Conceptual establece el objetivo de medición (véase el párrafo FC8).
- FC27. El Marco Conceptual señala que no es posible identificar un único modelo de medición que cumpla mejor el objetivo de medición y reconoce tanto los modelos del costo histórico como los de medición del valor actual.
- FC28. El IPSASB concluyó que:
- (a) cuando en una NICSP exista una opción de política contable para medir utilizando el modelo del costo histórico o el modelo del valor actual, sería incongruente con el Marco Conceptual eliminar las opciones de política contable existentes para la medición posterior; y

- (b) tal medida quedaría fuera del alcance de esta Norma, que consiste en proporcionar requerimientos y guías sobre las definiciones y aplicación de las bases de medición (es decir, qué se entiende por cada base de medición y cómo derivar las bases de medición), en lugar de especificar dónde deben utilizarse. Esto último es una decisión que corresponde a cada norma.

- FC29. El Marco Conceptual señala en sus Fundamentos de las conclusiones que muchos de quienes respondieron al Proyecto de Norma sobre el Marco Conceptual y al Proyecto de Norma sobre la Medición abogaban por seguir utilizando de forma generalizada la base del costo histórico, sobre todo en combinación con otras bases de medición. Los partidarios del costo histórico se refirieron al objetivo de rendición de cuentas de la información financiera, la verificabilidad del costo histórico y su idoneidad a efectos de información presupuestaria cuando los presupuestos se presentan sobre la base del costo histórico.
- FC30. Por el contrario, quienes apoyaban los valores actuales vinculaban este punto de vista tanto a la toma de decisiones como a la rendición de cuentas, argumentando que el costo de la prestación de servicios debería reflejar el valor de los activos utilizados en la prestación de servicios en el momento en que se consumen, en lugar de su precio de transacción.

Determinación del modelo de medición

- FC31. Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de Medición recomendaron que se desarrollara una guía que explicara cómo determinar el modelo de medición adecuado. El IPSASB estuvo de acuerdo en que las aclaraciones apoyarían la aplicación congruente de la guía y desarrolló la guía de implementación para ampliar la elección de la política contable.
- FC32. El IPSASB destacó que el modelo del costo histórico o valor actual aplicado para medir los activos y pasivos de una entidad puede estar determinado por factores fuera del control de la entidad. Esto puede ocurrir cuando la elección política es realizada por:
- (a) un nivel superior de gobierno para todas las entidades de un sector o jurisdicción; o
 - (b) un marco conceptual regulador aplicable en el sector o jurisdicción.

Cuando la entidad que informa puede elegir su propia política contable al seleccionar un modelo de medición, la entidad considera la información que cree que cumple mejor las características cualitativas.

- FC33. Al seleccionar el modelo de valoración adecuado, la entidad que informa debe considerar si desea que su activo o pasivo refleje el valor de la transacción en la fecha de reconocimiento inicial o el valor actual de la misma transacción en la fecha de medición.

Costo histórico (Apéndice A)

Técnicas de medición

- FC34. El IPSASB acordó que la medición inicial de un activo o un pasivo debe hacerse a su precio de transacción, ajustado por los costos de transacción, o al costo atribuido. El costo histórico es la contraprestación dada para adquirir, construir o desarrollar un activo, más los costos de transacción, o la contraprestación recibida para asumir un pasivo, menos los costos de transacción, en el momento de la adquisición, construcción o desarrollo del activo, o cuando se incurre en el pasivo.
- FC35. Dado que el marco conceptual de medición solo se aplica a la medición posterior, no se aplican técnicas de medición a la base de costo histórico. Esto se debe a que, tras la medición inicial, el importe bruto en libros de un activo o pasivo medido al costo histórico no se ve afectado por los cambios en las condiciones actuales del mercado subyacente (es decir, no se aplican técnicas de medición).

*Instrumentos financieros medidos al costo histórico***Costo amortizado**

- FC36. El costo amortizado de un activo o pasivo financiero refleja estimaciones de flujos de efectivo futuros descontados a una tasa que no se actualiza tras el reconocimiento inicial. En el caso de los préstamos concedidos o recibidos, si los intereses son a cobrar o a pagar regularmente, el costo amortizado del préstamo suele aproximarse al importe pagado o recibido originalmente. Por lo tanto, el costo amortizado de un activo o pasivo financiero se considera una forma de la base del costo histórico.

Valor operativo actual (Apéndice B)

- FC37. La mayoría de las respuestas al Documento de consulta sobre Medición de abril de 2019 coincidieron con la opinión preliminar del IPSASB de que el valor razonable es relevante y aplicable en la medición de algunos activos y pasivos del sector público. Las preocupaciones de los interesados con respecto al valor razonable estaban relacionadas con el hecho de que cuando una partida se mantiene por su capacidad operativa, como suele ser el caso en el sector público, el valor razonable es difícil e inapropiado de aplicar porque los siguientes conceptos generalmente no son aplicables:
- (a) máximo y mejor uso; y
 - (b) maximizar el uso de los datos de los participantes en el mercado.
- FC38. Aunque quienes respondieron estaban de acuerdo en que la definición de valor razonable propuesta es aplicable en algunas circunstancias, también destacaron que es poco probable que la definición sea apropiada como base de medición del valor razonable en la mayoría de los casos. Quienes respondieron opinaron que se requiere una medición específica para el sector público.
- FC39. El IPSASB se mostró de acuerdo con quienes respondieron y desarrolló una base de medición del valor actual exclusiva para el sector público. Dado que el valor razonable se aplica a partidas mantenidas por su capacidad financiera, esta base se desarrolló específicamente para activos mantenidos por su capacidad operativa.
- FC40. Cuando en el sector público los activos se mantienen por su capacidad operativa, se mantienen para alcanzar un objetivo político. El mantenimiento de un activo para cumplir un objetivo político a menudo da lugar a que el activo se mantenga en una capacidad distinta de la que satisface su mejor y más alto uso financiero. Por ejemplo, una entidad puede tener como objetivo político proporcionar servicios médicos a los ciudadanos del centro de una ciudad. Aunque la operación de un edificio propiedad de la entidad como hospital puede no estar en el mejor interés financiero de la entidad, satisface el objetivo político.
- FC41. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, cuando un activo se mantiene por su capacidad operativa, la información más relevante para los usuarios de la información financiera es el valor actual del activo en su uso existente. Esto proporciona a los usuarios información útil en el sector público:
- (a) En el estado de situación financiera, refleja el importe que una entidad pagaría en la fecha de medición por el potencial de servicio restante de sus activos existentes.
 - (b) En el estado del rendimiento financiero, el consumo del activo, a través de la depreciación, refleja el importe en que incurriría la entidad durante el periodo para prestar el servicio a los precios vigentes cuando se mide un activo. Esto difiere de la base del costo histórico, que refleja el consumo del activo en términos de los precios que prevalecían cuando el activo fue adquirido, construido o desarrollado.

Desarrollar una base de medición específica para el sector público

- FC42. En respuesta a los comentarios recibidos al Documento de Consulta sobre Medición de abril de 2019, el IPSASB desarrolló una nueva base de medición que abordaba los retos de medir la mayoría de los activos

del sector público. Específicamente, la base de medición consideró cómo presentar los activos mantenidos por su capacidad operativa en los estados financieros que proporcionaban a los usuarios de esos informes información relevante y útil.

- FC43. El Proyecto de Norma de Medición, publicado en abril de 2021, definía el valor operativo actual como el valor de un activo utilizado para alcanzar los objetivos de prestación de servicios de la entidad en la fecha de medición. El Proyecto de Norma aclaraba la definición proponiendo varios principios clave que eran relevantes para una base de medición del sector público. Estos principios incluían:
- (a) activo corriente;
 - (b) el uso actual del activo;
 - (c) ubicación actual del activo;
 - (d) objetivo de la política de servicios del activo;
 - (e) precio de entrada;
 - (f) forma menos costosa;
 - (g) condiciones actuales del mercado;
 - (h) el uso de datos de entrada observables; y
 - (i) valoración específica de la entidad.
- FC44. El Proyecto de Norma incluía un punto de vista alternativo propuesto por dos miembros del IPSASB. El punto de vista alternativo discrepaba de la propuesta del Proyecto de Norma de la siguiente manera:
- (a) el enfoque del ingreso no es apropiado como técnica de medición del valor operativo actual;
 - (b) la falta de claridad sobre la contabilización de la capacidad excedentaria;
 - (c) la definición propuesta de valor operativo actual podría permitir valores de entrada o de salida; y
 - (d) la falta de claridad en la definición propuesta de valor operativo actual corre el riesgo de no alcanzar las características cualitativas de la información financiera.
- FC45. En sus respuestas al Proyecto de Norma, los interesados dejaron claro que era necesaria una base de medición para el sector público. Quienes respondieron apoyaron firmemente la incorporación del valor razonable, en consonancia con la NIIF 13, pero se hicieron eco de las respuestas al documento de consulta, en el sentido de que el valor razonable no proporcionaría a los usuarios de los estados financieros información relevante y útil sobre los activos mantenidos por su capacidad de servicio. Aunque se apoyó el valor operativo actual, quienes respondieron indicaron que era necesario aclarar más su aplicación en la práctica.
- FC46. En respuesta a los comentarios de quienes respondieron, el IPSASB actualizó el valor operativo actual de la siguiente manera:
- (a) Eliminando el enfoque del ingreso como una técnica de medición separada para el valor operativo actual. El IPSASB estuvo de acuerdo en que es improbable que el descuento de flujos de efectivo futuros, ya sean entradas o salidas, sea relevante para determinar el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo.
 - (b) Aclarar cuándo se incluye la capacidad no utilizada en el valor operativo actual, desarrollando una guía de implementación que incluya un árbol de decisiones y ejemplos.
 - (c) La revisión de la definición de valor operativo actual al importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio restante de un activo en la fecha de medición. De este modo se aclara que el valor

operativo actual es un precio de entrada y se facilita la comprensión de la base de medición a quienes la aplican.

FC47. Finalmente, al desarrollar el valor operativo actual para esta Norma, el IPSASB revisó cada principio propuesto en el Proyecto de Norma. El IPSASB reafirmó que cada principio era necesario para presentar información relevante y útil sobre los activos mantenidos por su capacidad operativa. El IPSASB también aclaró cada principio para mejorar la comprensibilidad y facilitar la aplicación en la práctica. Los siguientes principios son aplicables al valor operativo actual:

- (a) activo existente;
- (b) uso existente;
- (c) ubicación existente;
- (d) potencial de servicio restante;
- (e) precio de entrada;
- (f) forma menos costosa;
- (g) condiciones actuales del mercado;
- (h) el uso de datos de entrada observables; y
- (i) valoración específica de la entidad.

Valor operativo actual – Importe que pagaría la entidad

FC48. Cuando en el sector público los activos se mantienen por su capacidad operativa, se mantienen para alcanzar un objetivo político. Una indicación clara del valor de la capacidad operativa de un activo es el importe que la entidad pagaría por el potencial de servicio restante del activo para alcanzar su objetivo político. El IPSASB decidió que el valor operativo actual debería reflejar este concepto estimando el importe que se pagaría por el potencial de servicio restante de un activo (es decir, un precio de entrada) en lugar de utilizar un precio de salida (es decir, el importe que se podría recibir por vender el activo), que no refleja necesariamente el importe que se pagaría por el potencial de servicio restante de un activo.

FC49. La estimación del importe que se pagaría por el potencial de servicio restante de un activo (es decir, el precio de entrada) requiere que una entidad determine el precio que se pagaría para adquirir ese activo en una transacción de intercambio. El IPSASB decidió que la estimación del precio que se pagaría para adquirir el activo en una transacción de intercambio seguía siendo relevante, incluso en circunstancias en las que el activo medido se adquiere a través de una transacción sin contraprestación. Para que una estimación proporcione información relevante y fiable debe basarse en suposiciones que puedan ser verificadas y duplicadas por el usuario de la información. Suponiendo que el activo se adquiere, construye o desarrolla, en una operación de intercambio permite a la entidad presentar información útil que facilita al usuario observar el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio restante del activo.

Valor operativo actual - Activo existente

FC50. Durante el desarrollo de esta Norma, el IPSASB analizó enfoques alternativos para capturar el valor de los activos del sector público. Basándose en algunas respuestas al Proyecto de Norma, el IPSASB consideró si la medición del activo basada en el valor del servicio o de los beneficios que el activo proporciona resulta en información útil y relevante cuando se presenta un activo mantenido por su capacidad operativa - es decir, para prestar servicios directos al público, o para proporcionar un beneficio más amplio a la comunidad.

FC51. El IPSASB rechazó la idea de medir los activos del sector público en función del valor de los servicios o beneficios que proporcionan porque:

- (a) es incongruente con la forma en que se miden todos los demás activos no financieros en el estado de situación financiera;
- (b) el IPSASB estuvo de acuerdo en que una base de medición del sector público que valore el activo mediante la valoración de los servicios prestados al público, o los beneficios comunitarios más amplios para el público, daría lugar a que no se dieran por satisfechos los criterios de reconocimiento de activos, ya que no existe un método bien establecido en la práctica para derivar tal valoración de forma relevante y fiable.

FC52. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la base de medición del sector público se basa en el valor de las partidas físicas que componen el activo. Por ejemplo, una entidad del sector público proporciona un servicio para que los vehículos de pasajeros crucen una vía navegable. El servicio se presta actualmente con un túnel. Una medición del valor operativo actual estima el importe que una entidad pagaría por el potencial de servicio restante del activo. En este ejemplo, el túnel. El valor operativo actual no mide el valor del servicio y, por extensión, de los activos alternativos (como un puente o un servicio de transbordador) que también podrían proporcionar el mismo servicio.

Valor operativo actual - Uso existente

FC53. El activo apoya a una entidad en la consecución de sus objetivos políticos en su uso actual. El uso actual es la forma en que se utiliza un activo o un grupo de activos. La medición del uso existente de un activo no tiene en cuenta los posibles usos alternativos ni cualquier otra característica del activo que pudiera maximizar su valor de mercado. Este enfoque refleja la posición económica de la entidad, en lugar de la posición que prevalece en un mercado hipotético.

FC54. El IPSASB estuvo de acuerdo en que el concepto de uso existente es fundamental para el valor operativo actual. El IPSASB estuvo de acuerdo con las respuestas a su Proyecto de Norma en que el valor razonable no presenta información de medición relevante para los activos mantenidos por su capacidad de servicio porque el valor razonable requiere que los activos se midan a su "mejor y mayor uso". Una base de medición específica del sector público debe medir los activos tal y como se utilizan actualmente para cumplir los objetivos políticos de la entidad. Esta medición proporcionará a los usuarios de la información financiera de la entidad el valor del activo para la entidad tal y como se utiliza actualmente.

Valor operativo actual - Situación actual del activo

FC55. El IPSASB destacó que, al realizar una valoración según el enfoque del costo, los profesionales de la valoración considerarían el costo de un emplazamiento adecuado para la prestación de los objetivos de prestación de servicios de un activo moderno equivalente. Podría tratarse de un terreno de tamaño y ubicación similares a los del terreno real. Cuando el emplazamiento real ya no se considere adecuado porque, por ejemplo, el servicio se prestaría de manera más eficiente o con mayor la eficacia desde otra ubicación, se utilizará como base para la valoración del terreno un emplazamiento hipotético en una ubicación adecuada, sujeto a análisis y acuerdo con la entidad.

FC56. A pesar de ello, el IPSASB estuvo de acuerdo en que una valoración basada en un emplazamiento alternativo no lograría el objetivo de una medición del valor operativo actual porque no proporcionaría un valor del activo existente en su uso actual. Esto se debe a que es improbable que la prestación del servicio desde otro lugar sea de interés público, dado que el lugar en el que se encuentra actualmente el activo fue seleccionado por las necesidades de prestación del servicio. El traslado del activo a otro lugar es una decisión política futura que no debe tenerse en cuenta a la hora de medir el activo. Las valoraciones del valor operativo actual deben basarse en la entrega de los bienes o servicios de la entidad desde la ubicación existente.

- FC57. El IPSASB destacó que la medición del terreno mantenido por su capacidad operativa en su ubicación existente, capacidad total y tamaño real puede dar lugar a una valoración que es similar a la valoración de un participante en el mercado, o valor razonable.

Valor operativo actual - Técnicas de medición

- FC58. Para apoyar la aplicación del valor operativo actual, el IPSASB estuvo de acuerdo en que el enfoque de mercado y el enfoque del costo reflejan los atributos de la base de medición y pueden aplicarse para estimar el valor del activo cuando se mide al valor operativo actual. No se desarrolló ninguna jerarquía para seleccionar la técnica de medición. El IPSASB estuvo de acuerdo en que la selección de la técnica de medición que se aproxime al valor del activo según el valor operativo actual debe basarse en el juicio. En la mayoría de los casos, el IPSASB cree que la selección debería ser sencilla, ya que la técnica de medición se selecciona generalmente sobre la base de los datos disponibles para la entidad que mide el activo.
- FC59. Por ejemplo, para determinados tipos de activos puede existir un mercado activo para un activo idéntico. En estas circunstancias, la aplicación del enfoque de mercado será probablemente una valoración sencilla. A medida que el activo se vuelve más especializado, es probable que disminuya la existencia de un mercado activo. En estas circunstancias, el enfoque del costo es relevante.
- FC60. El IPSASB estuvo de acuerdo en que el enfoque del ingreso no es una técnica de medición apropiada cuando se estima el valor del activo medido al valor operativo actual. Dado que los activos del sector público a menudo generan poco o ningún flujo de efectivo, y generalmente los flujos de efectivo son insuficientes para cubrir los gastos de operación, el IPSASB concluyó que descontar los flujos futuros de ingresos sería impracticable. Además, dada la naturaleza del valor operativo actual, el enfoque de ingresos no se aplicaría junto con otra técnica de medición porque el descuento de flujos de efectivo futuros no es necesario dado que el enfoque de mercado asume que el precio del activo está disponible en la fecha de medición, y el enfoque de costos asume que la producción o el desarrollo del activo es inmediato.

Uso del valor operativo actual en todas las NICSP

- FC61. Se llevó a cabo una revisión de las NICSP existentes para determinar si la base de medición específica del sector público, el valor operativo actual, debería añadirse a las bases de medición existentes en cada NICSP o sustituirlas.
- FC62. El IPSASB estuvo de acuerdo en que el valor operativo actual debe estar disponible para estimar el valor de las propiedades, planta y equipo dentro del alcance de la NICSP 45. El IPSASB añadió el valor operativo actual al costo histórico y al valor razonable como bases de medición disponibles para la estimación de las propiedades, planta y equipo, ya que muchos de estos activos se mantienen por su capacidad operativa en el sector público, lo que puede no reflejarse de forma precisa al aplicar el valor razonable.
- FC63. El IPSASB identificó otros casos en los que el valor operativo actual puede ser apropiado a lo largo de su literatura. Sin embargo, el IPSASB estuvo de acuerdo en que cualquier cambio adicional en las bases de medición se realiza mejor a través de proyectos específicos de las NICSP en cuestión para permitir a las partes interesadas centrarse en el impacto de la propuesta. El IPSASB no propuso que se añadiera el valor operativo actual a ninguna otra NICSP cuando se emitió esta Norma.

Costo de cumplimiento (Apéndice C)

- FC64. Al desarrollar el costo de cumplimiento, el IPSASB consideró los conceptos aplicados por el IASB relacionados con el valor de cumplimiento. Ambas bases de medición comparten muchas características. Sin embargo, una diferencia clave entre las bases es que el valor de cumplimiento requiere que se incluya una prima de riesgo al medir un pasivo. Una prima de riesgo, también conocida como ajuste de riesgo o margen de riesgo, es el precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo.

- FC65. Al desarrollar su Documento de Consulta sobre la Medición de abril de 2019, el IPSASB propuso incluir el requerimiento de incluir una prima de riesgo al medir los pasivos utilizando la base de medición del costo de cumplimiento. Quienes respondieron cuestionaron la justificación y pusieron en duda la necesidad de una prima de riesgo en el sector público. Quienes respondieron:
- (a) cuestionaron que la prima de riesgo proporcione información fielmente representativa y relevante para los usuarios sobre el alcance de los pasivos de la entidad que se liquidarán en el futuro;
 - (b) destacaron que no refleja la forma menos costosa de hacer frente al pasivo; y
 - (c) expresaron la opinión de que una prima de riesgo refleja un sesgo en la estimación debido a la percepción de la entidad de su indiferencia hacia los flujos de efectivo variables y fijos.
- FC66. El IPSASB estuvo de acuerdo en que las preocupaciones planteadas por las partes interesadas podrían aplicarse en algunas circunstancias y estuvo de acuerdo en que una evaluación sobre si incluir una prima de riesgo en la valoración de un pasivo era una guía específica que debería proporcionarse norma por norma.

Valor razonable (Apéndice D)

- FC67. Durante el desarrollo de esta Norma, el IPSASB consideró si la base de medición del valor razonable era relevante para medir los activos y pasivos mantenidos por entidades del sector público. El IPSASB concluyó que:
- (a) existen activos y pasivos mantenidos por entidades del sector público que deben medirse al valor razonable; y,
 - (b) el término "valor razonable" debe tener el mismo significado que el establecido por la NIIF 13, *Medición del Valor Razonable*.
- FC68. Al llegar a estas dos conclusiones, el IPSASB destacó que había referencias a valor razonable en todas las NICSP. Sin embargo, la definición de valor razonable en el conjunto inicial de NICSP se derivó de una definición anterior a la NIIF 13. La NIIF 13 define el valor razonable como un valor de salida, como sigue:
- El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de medición.
- FC69. El Marco Conceptual de 2014 del IPSASB no incluyó el valor razonable en su lista de bases de medición porque el IPSASB consideró que el significado de valor razonable de la NIIF 13 no sería adecuado para muchos activos y pasivos del sector público, ya que se trata de un valor de salida. Sin embargo, durante el desarrollo de esta Norma, el trabajo del IPSASB sobre instrumentos financieros ha demostrado que una definición del valor razonable basada en la salida es relevante para muchos instrumentos financieros y, de forma más general, para activos mantenidos por su capacidad financiera más que por su capacidad operativa.
- FC70. El IPSASB decidió que, si el término "valor razonable" sigue utilizándose en las NICSP, debe aplicarse el mismo significado que en la NIIF 13. Ello evita confusiones y favorece una valoración de buena calidad cuando se utiliza esta base de medición.
- FC71. En junio de 2018, el IPSASB aprobó la NICSP 41, Instrumentos Financieros, que es una NICSP alineada con las NIIF. La NICSP 41 identifica el valor razonable como base de medición aplicable a los instrumentos financieros. El IPSASB ya había decidido, en septiembre de 2017, que el proyecto de Medición debería permitir la medición al valor razonable, siendo la cuestión cómo integrar la definición de valor razonable de la NIIF 13 en las NICSP. El IPSASB decidió que la NICSP 46 debería incluir la mayor parte del texto de la NIIF 13 para asegurar que su definición de valor razonable sería congruente con la de la NIIF 13, y apoyar adecuadamente los requerimientos de la NICSP 41 con respecto a la medición de los instrumentos

financieros a valor razonable. Sobre esta base, el apéndice de la Norma relativo al valor razonable, el Apéndice D, ha reproducido la mayor parte del texto de la NIIF 13 y pretende garantizar que la definición de valor razonable de la Norma sea la misma que la establecida en la NIIF 13.

Uso del valor razonable en todas las NICSP

- FC72. Se realizó una revisión de las NICSP existentes para determinar si el valor razonable actualizado era aplicable en las NICSP en las que se aplicaba la definición de "valor razonable" heredada. El IPSASB consideró los componentes de la definición de valor razonable de la NIIF 13 para identificar el indicador o indicadores clave de la adecuación del valor razonable. El IPSASB concluyó que la distinción entre salida y entrada no es útil para seleccionar las bases de medición (véase FC7.19 a FC7.22 del Marco Conceptual del IPSASB). El IPSASB destacó que algunas jurisdicciones consideraban útil la distinción entre especializado y no especializado para considerar si el valor razonable es una base de medición adecuada. El IPSASB concluyó que aunque la especialización de un activo es una distinción útil, no es un determinante claro al evaluar la adecuación del valor razonable. Más bien, el IPSASB estuvo de acuerdo en que la finalidad de una entidad de mantener el activo o pasivo por su capacidad financiera u operativa es el indicador más claro. El IPSASB concluyó que el valor razonable es una base de medición apropiada cuando el activo se mantiene, o el pasivo en el que se incurre, principalmente por su capacidad financiera.
- FC73. El IPSASB también advirtió contra un "enfoque general" de la adecuación del valor razonable por Norma, ya que puede haber casos en los que el uso de la adecuación del valor razonable puede diferir según la entidad que informa en una consolidación, o cuando un activo generador de efectivo o no generador de efectivo puede tener objetivos de medición híbridos. A la hora de seleccionar las bases de medición, es importante tener en cuenta consideraciones específicas de la entidad y de la transacción dentro de cada NICSP.
- FC74. En los casos en que los activos mantenidos por su capacidad operativa y los activos mantenidos por su capacidad financiera estén dentro del alcance de la misma NICSP, una entidad debería ejercer su juicio profesional, considerar los factores específicos de la entidad y de la transacción y aplicar los principios contables de las NICSP existentes. El objetivo principal de medición, y a su vez la base de medición, se determina para cada activo individual o clase de activos (es decir, activos con naturaleza y uso similares a las operaciones de una entidad dentro de la misma NICSP). El IPSASB concluyó que los principios contables para guiar a una entidad a agrupar activos de similar naturaleza y determinar el objetivo primario previsto están suficientemente ilustrados en las guías existentes sobre las NICSP.
- FC75. El IPSASB concluyó que la necesidad de modificaciones consecuentes se decidirá caso por caso, de conformidad con la NICSP 46. Al realizar este análisis, el IPSASB revisó cada NICSP y decidió mantener el término valor razonable en todas las NICSP y aplicar la definición de esta Norma, con excepción de:
- (a) la NICSP 43, *Arrendamientos*,³ donde se mantienen el término y la definición de valor razonable existente en la NICSP 43;
 - (b) la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*, en la que se mantienen el término y la definición de valor razonable existente en la NICSP 21; y
 - (c) la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: Concedente*, donde se mantienen el término y la definición de valor razonable de la NICSP 32.

³ Si la NICSP 46, *Medición*, se adopta antes que la NICSP 43, *Arrendamientos*, los requerimientos de medición de esta norma no se aplican a la NICSP 13, *Arrendamientos*.

En cada caso en que se mantengan el término y la definición existente de valor razonable, el IPSASB decidió que los cambios en estas definiciones de valor razonable deberían considerarse como parte de cualquier proyecto específico de estas NICSP.

- FC76. Como se destaca en FC10, la guía de la NICSP 46 es de naturaleza genérica. Como tal, la guía de medición específica de la NIIF 13 se ha localizado en las NICSP aplicables. Por ejemplo, los párrafos 34 a 56 y 70 y 71 de la NIIF 13 son específicos de la medición de instrumentos financieros y se han añadido a la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*.

Valor en uso

- FC77. Uno de los del propia de medición es proporcionar una guía detallada sobre la implementación de las bases de medición de uso común y las circunstancias en las que se utilizarán estas bases de medición. Al considerar si esta Norma debería incluir guías de medición relacionadas con el valor en uso, el IPSASB concluyó que el valor en uso:
- (a) no se utiliza habitualmente – el valor en uso se limita a las evaluaciones de deterioro en la NICSP 21 *Deterioro de Valor de Activos no Generadores de Efectivo* y la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*; y
 - (b) se entiende bien tanto en su aplicación como en la identificación de cuándo debe aplicarse - las NICSP 21 y 26 incluyen una amplia guía de medición cuando se aplica una medición del valor de uso.
- FC78. El IPSASB estuvo de acuerdo en que incluir guías sobre el valor en uso en esta Norma es innecesario. Esta decisión fue apoyada por las respuestas al documento de consulta sobre medición.

Aplicación de técnicas de medición

- FC79. Puesto que las técnicas de medición consideran los atributos de las bases de medición, algunas técnicas pueden aplicarse a múltiples bases. Por ello, el IPSASB decidió incluir guías genéricas sobre la técnica de medición en el texto central para reflejar la naturaleza genérica de la técnica de medición y permitir que las guías sean aplicables a múltiples bases de medición.
- FC80. El IPSASB consideró cómo puede usarse una técnica de medición para estimar el valor de un activo o un pasivo según una base de medición cuando una entidad del sector público usa datos disponibles para estimar y reflejar los atributos de esa base. Basándose en este análisis, el IPSASB concluyó:
- (a) el enfoque de mercado puede utilizarse para estimar medidas según las bases de medición del valor razonable y del valor operativo actual;
 - (b) el enfoque del ingreso puede utilizarse para estimar medidas según las bases de medición del valor razonable y al costo de cumplimiento; y
 - (c) el enfoque del costo puede utilizarse para estimar mediciones con arreglo a las bases de medición del valor razonable y del valor operativo actual.

El IPSASB señaló que se requiere juicio para seleccionar y aplicar la técnica más adecuada para estimar el valor de un activo o un pasivo según una base de medición concreta para cada transacción, o evento, que mejor cumpla el objetivo de dicha base.

- FC81. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB optó por alinearse con la NIIF 13, *Valor Razonable*, adoptando todas las técnicas de medición establecidas en la NIIF 13. El enfoque del costo se considera una técnica de medición apropiada para aproximarse al valor razonable, ya que el costo de reemplazar un activo es congruente con una definición de precio de salida del valor razonable. El costo de una entidad para reemplazar un activo sería igual al importe que un participante en el mercado comprador de ese activo (que

lo utilizaría de forma similar) pagaría para adquirirlo (es decir, el precio de entrada y el precio de salida serían iguales en el mismo mercado).

Depreciación y amortización

- FC82. La depreciación es un cargo por el consumo de un activo a lo largo de su vida útil estimada. la Norma no aborda la depreciación. los requerimientos y guías sobre depreciación se proporcionan a nivel de norma. Por ejemplo, la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, aborda:
- (a) la unidad de cuenta para la depreciación;
 - (b) el reconocimiento de la depreciación;
 - (c) el momento en que comienza la depreciación de un activo;
 - (d) la relación entre la vida económica y la vida útil;
 - (e) las circunstancias en las que se puede depreciar un terreno;
 - (f) los métodos de depreciación; y
 - (g) la relación entre los ingresos generados por un activo y la depreciación.
- FC83. Amortización es el término que se aplica al consumo de un activo intangible que no tiene esencia física. En cuanto a la depreciación, los requerimientos y la guía se proporcionan a nivel normativo, y la Norma no aborda la amortización. La NICSP 31, *Activos Intangibles*, distingue los activos intangibles con vidas útiles definidas e indefinidas, y para los primeros proporciona requerimientos y guías sobre periodos y métodos de amortización y su revisión y valor residual.
- FC84. La selección de una política contable para la medición posterior al reconocimiento inicial puede influir en si un activo se deprecia o se amortiza. Esto se determina a nivel de normas. Por ejemplo, la NICSP 45 requiere que se deprecien los activos según el modelo del valor actual con vidas útiles. La NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, no requiere la depreciación de una propiedad de inversión medida según el modelo del valor actual con posterioridad al reconocimiento inicial.

Información a revelar

- FC85. El alcance del proyecto de medición incluía el desarrollo de información a revelar mejorada sobre la medición que se aplicaría a todas las NICSP. Al elaborar la información a revelar, el IPSASB acordó que no se requiere información adicional para los activos y pasivos medidos utilizando el modelo del costo. Dado que no se produce una nueva medición, no hay información adicional que revelar como parte de la medición posterior.
- FC86. Para los activos y pasivos medidos según el modelo del valor actual, el IPSASB acordó que se requiere información a revelar adicional. En el caso de las nuevas mediciones recurrentes, se dispone de nueva información en cada fecha de medición. La información a revelar sobre las técnicas de medición, los datos de entrada y las suposiciones aplicadas al medir los activos y pasivos utilizando el modelo del valor actual proporciona información útil para la toma de decisiones.
- FC87. El IPSASB desarrolló información a revelar que debe aplicarse de forma congruente en todas las NICSP que requieren que los activos o pasivos se midan utilizando una base de medición disponible en el modelo de valor actual. Esta información a revelar requerida se insertó en las NICSP relevantes para indicar claramente a qué NICSP debe aplicarse.
- FC88. En marzo de 2022, el IPSASB reconfirmó la ubicación de los requerimientos de información a revelar. El IPSASB consideró si los requerimientos genéricos de información a revelar sobre la medición que se aplican a todas las NICSP deberían consolidarse en la norma de Medición. El IPSASB expresó su preocupación sobre dividir los requerimientos de información a revelar. El IPSASB estuvo de acuerdo en mantener el

enfoque existente de insertar los requerimientos de información a revelar en las NICSP relevantes para indicar claramente la información a revelar que debe aplicarse.

Transición

- FC89. El IPSASB concluyó que, aunque la NICSP 46 es una norma nueva importante que incorpora el concepto de la NIIF 13, *Valor Razonable*, en la literatura del IPSASB, gran parte de la Norma es una codificación de la guía de medición existente actualmente distribuida en muchas NICSP individuales. La NICSP 46 reúne la guía de medición genérica, aunque la guía específica para cada transacción permanece en las NICSP individuales.
- FC90. En consecuencia, el IPSASB decidió que la NICSP 46 debería estar vigente para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Puesto que la NICSP 46 se aplica cuando otras NICSP requieren o permiten la aplicación de las bases de medición, el IPSASB cree que el periodo de transición ampliado para la NICSP 46 proporciona tiempo suficiente para que las entidades, sus auditores y usuarios de estados financieros se preparen para la implementación de sus requerimientos.
- FC91. El IPSASB propuso la aplicación prospectiva porque un cambio entre las mediciones del valor actual sería inseparable de un cambio en las mediciones del valor actual (es decir, a medida que ocurran nuevos eventos o se obtenga nueva información, por ejemplo, a través de un mejor conocimiento o juicio mejorado). Por ello, el IPSASB concluyó que la NICSP 46 debe aplicarse prospectivamente (de la misma forma que un cambio en una estimación contable).

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 46, pero no es parte de la misma.

Sección A: Medición

A.1. ¿Cuáles son los atributos de cada base de medición?

	Valor razonable	Valor operativo actual	Costo de cumplimiento	Costo histórico
Valoración de activos	X	X		X
Valoración de pasivos	X		X	X
Valor de salida	X		X	
Valor de entrada		X		X
Específico de la entidad		X	X	X
Datos de entrada de mercado	X	X	X	
Participantes del mercado	X			
Riesgo de incumplimiento	X			
Prima de riesgo	X			
Condiciones de mercado	X	X	X	
Mercado principal o más ventajoso	X	X		
Máximo y mejor uso	X			
La forma menos costosa		X	X	

A.2 ¿Qué información a revelar se requiere al aplicar las bases de medición del valor actual en las NICSP?

Para los activos y pasivos medidos según el modelo del valor actual, se requiere información a revelar adicional. En el caso de las nuevas mediciones recurrentes, se dispone de nueva información en cada fecha de medición. La información a revelar sobre las técnicas de medición, los datos de entrada y las suposiciones aplicadas al medir los activos y pasivos utilizando el modelo del valor actual proporciona información útil para la toma de decisiones. Esta información a revelar requerida se insertó en las NICSP relevantes para indicar claramente a qué NICSP debe aplicarse. Por ejemplo, la información a revelar relacionada con la jerarquía del valor razonable se inserta en las NICSP relevantes del siguiente modo:

			Medición del Valor Razonable						Solo se revela el valor razonable		
			Recurrente			No recurrente					
NICSP	Párrafo relevante	Requerimiento	N1 ⁴	N2 ⁵	N3 ⁶	N1	N2	N3	N1	N2	N3
NICSP 12[50C(b)]	(a)	Medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa	X	X	X	X	X	X			
NICSP 16[89C(b)]	(a)	Motivos de la medición				X	X	X			
	(b)	Nivel de la jerarquía de valor razonable	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NICSP 27[46C(b)]	(c)	Descripción de las técnicas de medición y de los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable.		X	X		X	X		X	X
NICSP 30 [30C(b)]											
NICSP 31 [123C(b)]	(c)	Cualquier cambio en las técnicas de medición y las razones de ello.		X	X		X	X		X	X
NICSP 34 [233C(b)]	(c)	Información cuantitativa sobre los datos de entrada no observables significativos utilizados en la medición del valor razonable.		X	X		X	X		X	X
NICSP 38[57C(b)]	(d)	Conciliación de los saldos iniciales con los saldos finales			X						
	(e)	Total de ganancias o pérdidas del resultado del periodo incluidas en el resultado (ahorro o desahorro) atribuible a la variación de las ganancias o pérdidas no realizadas correspondientes a los activos intangibles mantenidos al final del periodo sobre el que se informa.			X						
	(f)	Descripción de los procesos de valoración utilizados por la entidad			X			X			
	(g)	Descripción narrativa de la sensibilidad de la medición del valor razonable a los cambios en los datos de entrada no observables.			X						

	(g)	para activos financieros y pasivos financieros, si cambiar uno o más datos de entrada no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría en forma significativa el valor razonable, una entidad señalará ese hecho y revelará el efecto de esos cambios ⁷ .			X						

Sección B: Selección de las bases de medición

B.1. ¿Cómo determina una entidad el objetivo principal de medición de un activo?

Cuando un activo se mantenga tanto a efectos de su capacidad financiera como de su capacidad operativa, "una entidad determinará el objetivo principal de la tenencia del activo con el fin de seleccionar la base de medición adecuada". Una entidad debe aplicar el juicio profesional y considerar los principios descritos en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo*, (párrafos 16 a 21) para determinar el objetivo principal previsto del activo. Cuando una entidad no pueda hacerlo utilizando esos principios, presumirá que el activo no genera efectivo, dado el objetivo global del sector público.

B.2. ¿Cómo determina una entidad si un activo es una unidad de cuenta o varias unidades de cuenta?

En algunos casos, un activo mantenido tanto por su capacidad financiera como por su capacidad operativa puede ser un indicador de que cada parte del activo debe medirse por separado y medirse utilizando una base de medición diferente. Por ejemplo, la parte del activo utilizada con fines operativos se mide utilizando el valor operativo actual, y la parte del activo utilizada con fines financieros se mide utilizando el valor razonable. Esto puede ocurrir cuando un ala de un hospital genera un rendimiento financiero cobrando por los servicios de asistencia sanitaria, aunque otra ala de un hospital se mantiene solo por su capacidad operativa, donde los servicios de asistencia sanitaria se prestan gratuitamente a los ciudadanos.

El hecho de que el activo sea un activo independiente, tenga múltiples partes o sea un grupo de activos dependerá de su unidad de cuenta. La unidad de cuenta para el activo o pasivo se determinará de acuerdo con la NICSP que requiera o permita la aplicación de una o más bases de medición identificadas en esta Norma.

B.3. ¿Qué debe considerar una entidad a la hora de determinar el modelo de medición apropiado?

El modelo del costo histórico o valor actual aplicado para medir los activos y pasivos de una entidad puede estar determinado por factores fuera del control de la entidad. Esto puede ocurrir cuando la elección política es realizada por:

⁴ Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.

⁵ Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.

⁶ "Los datos de entrada de Nivel 3 son aquellos no observables para el activo o pasivo.

⁷ Este requerimiento de información a revelar se limita a las modificaciones introducidas en la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

- (a) un nivel superior de gobierno para todas las entidades de un sector o jurisdicción; o
- (b) un marco conceptual regulador aplicable en la jurisdicción.

Cuando la entidad que informa pueda elegir su propia política contable a la hora de seleccionar un modelo de medición, la entidad deberá seleccionar el modelo de medición que mejor satisfaga las necesidades de información del usuario de los informes financieros.

Al seleccionar el modelo de medición apropiado, la entidad que informa debe considerar si desea o no que su activo o pasivo refleje el valor de la transacción en la fecha de reconocimiento inicial, o el valor actual de la misma transacción en la fecha de medición.

Sección C: Costo histórico

C.1. *¿Existen diferencias entre el precio de transacción y la base del costo histórico?*

Sí. El precio de transacción se define como la contraprestación entregada para adquirir, construir o desarrollar un activo, o recibida para asumir un pasivo, y se utiliza para medir un activo o pasivo en la fecha de reconocimiento inicial. La base del costo histórico se deriva del precio de transacción ajustado por los costos de transacción, o el costo atribuido en su caso. En algunos casos, la base del costo histórico puede ser igual al precio de la transacción, y en otros la base del costo histórico se deriva, al menos en parte, del precio de la transacción u otro evento que dio lugar al activo o pasivo.

C.2. *¿Deben restarse los costos de transacción del precio de la operación al determinar el costo histórico de un pasivo?*

Sí. La definición de costo histórico incluye los costos de transacción, ya que dichos costos pueden ser significativos. Para reflejar adecuadamente la economía del pasivo, los costos de transacción incurridos para asumir el pasivo se deducen del importe contractual del préstamo. Por ejemplo, una entidad toma prestadas 1.000.000 u.m., de las cuales 100.000 u.m. corresponden a costos de transacción. En tal caso, el costo histórico es de 900.000 u.m.. Esto se debe a que inmediatamente después de recibir el 1.000.000 de u.m., los costos de la transacción de 100.000 u.m. se devuelven a la entidad o contraparte, dejando a la entidad con 900.000 u.m.. Los costos de la transacción de 100.000 u.m. se incluyen en los gastos por intereses a lo largo de la vida del instrumento, ya que el importe en libros de 900.000 u.m. se convierte en 1.000.000 de u.m. en la fecha de liquidación.

Sección D: Valor operativo actual

D.1. *¿Cómo refleja una entidad el potencial de servicio restante de un activo?*

El potencial de servicio es la capacidad de proporcionar servicios que contribuyan a alcanzar los objetivos políticos de la entidad. El potencial de servicio permite que una entidad logre sus objetivos sin generar necesariamente entradas netas de efectivo. Para reflejar el potencial de servicio restante, es necesario reflejar en la medición la antigüedad, la funcionalidad y el estado del activo.

Por ejemplo, se espera que un activo nuevo tenga más potencial de servicio restante que un activo que se encuentra a mitad de su vida útil. La edad del activo está relacionada con el potencial de servicio restante. Reflejar la edad del activo en la medición garantiza que el potencial de servicio restante se estime adecuadamente.

La edad, funcionalidad y estado actuales de un activo se reflejan en la medición del activo considerando la obsolescencia física, funcional y económica.

- (a) Obsolescencia física - La obsolescencia física se refiere a cualquier pérdida de potencial de servicio debida al deterioro físico del activo o de sus componentes como consecuencia de su antigüedad y uso. Al evaluar la obsolescencia física, una entidad debe considerar también cualquier mantenimiento

rutinario y periódico probable en el futuro, ya que dicho mantenimiento puede proporcionar información sobre la vida útil del activo o de sus componentes y su tasa de deterioro.

- (b) Obsolescencia funcional - La obsolescencia funcional se refiere a cualquier pérdida de potencial de servicio derivada de ineficiencias en el activo que se está valorando en comparación con su equivalente moderno: ¿es el activo adecuado para su función actual? La obsolescencia funcional puede deberse a avances o cambios en el diseño o las especificaciones del activo, o a avances tecnológicos. Por ejemplo, los avances en tecnología sanitaria podrían significar que el activo en uso está obsoleto, o los avances tecnológicos en material educativo podrían significar que las tizas/pizarras blancas serían sustituidas por pantallas digitales. Estos avances necesitarán incorporarse a la evaluación de la obsolescencia funcional.
- (c) Obsolescencia económica (o externa) - La obsolescencia económica se refiere a cualquier pérdida de servicio público causada por factores económicos o de otro tipo fuera del control de la entidad. Puede incluir, por ejemplo, la capacidad que excede los requerimientos de uso del activo existente.

D.2. *¿Cómo calcula una entidad el valor operativo actual de un activo cuando no existe un mercado activo?*

Si el precio de adquisición de un activo idéntico, o similar, no está disponible en un mercado activo, el valor operativo actual se determinará en función del costo de desarrollar o producir un activo idéntico, o similar (es decir, el enfoque del costo).

Al determinar el costo de desarrollar o producir un activo idéntico, o similar, una entidad determina el precio de cada parte del activo incluida en el ensamblaje del activo. El costo de desarrollar o producir el activo también incluye el importe que se pagaría por ensamblar las partes, o por desarrollar o poner a punto el activo. Los datos de entrada observables se utilizan para determinar el precio de las piezas y los costos de ensamblar, construir o desarrollar cuando es factible hacerlo. Dado que el valor operativo actual es una valoración específica de cada entidad, los datos de entrada observables se utilizan cuando están disponibles y son relevantes para la entidad. Por ejemplo, al medir un avión, el Ministerio de Defensa puede llegar a la conclusión de que adquiriría cada una de las piezas en un mercado activo, pero utilizaría su propio personal para construir el avión (es decir, la forma menos costosa). Los datos de entrada observables se utilizan para el fuselaje, el motor, etc., ya que son relevantes para el Ministerio de Defensa. La entidad aplica datos de entrada específicos relacionados con el ensamblaje de las piezas, ya que el Ministerio de Defensa ensamblará la aeronave internamente.

D.3. *¿Cómo identifica una entidad un activo idéntico o similar cuando se ha desarrollado una nueva tecnología que ha dejado obsoleto el activo existente?*

La entidad mide el valor operativo actual identificando el precio que pagaría por el potencial de servicio restante de un activo idéntico en un mercado activo. Se utiliza un activo idéntico en un mercado activo, independientemente de que existan nuevas tecnologías que sustituyan al activo objeto de valoración. Por ejemplo, si una autoridad sanitaria está midiendo el valor operativo actual de los respiradores adquiridos hace 10 años, no considera la última versión de un respirador en la identificación de un activo idéntico.

Cuando no pueda identificarse un activo idéntico, podrá considerarse similar la última iteración del activo. Sin embargo, al determinar el valor operativo actual, el valor de la iteración más reciente del activo se ajusta para reflejar la antigüedad, la funcionalidad y el estado actuales del activo objeto de valoración.

D.4. *¿Se excluye del valor operativo actual de un activo la capacidad no utilizada actualmente?*

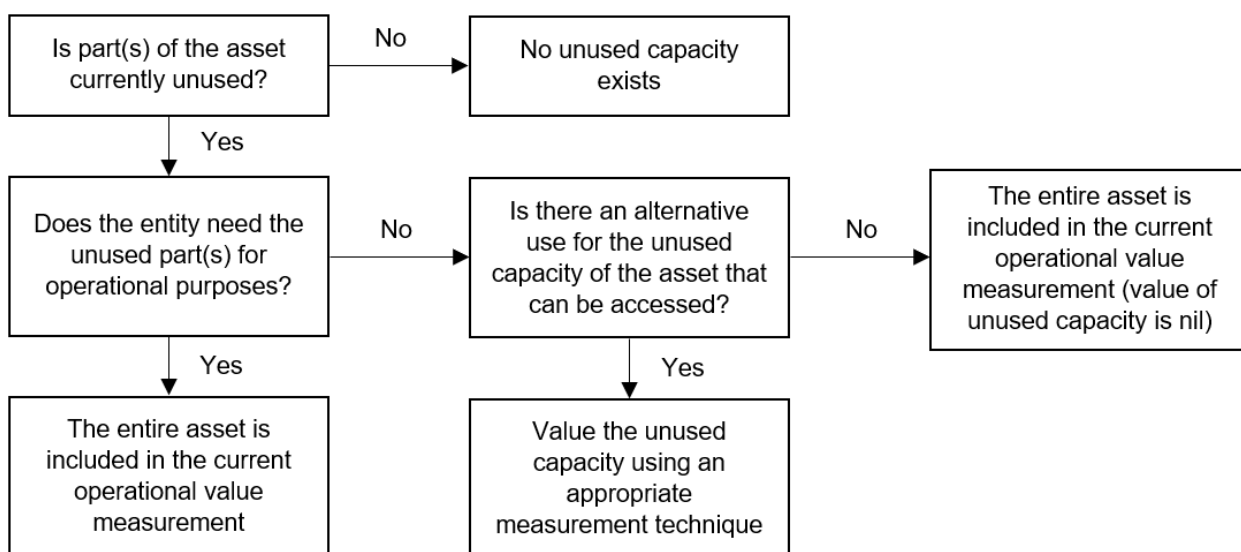
Depende. Cualquier parte del activo que no se utilice actualmente se evalúa para determinar si la parte no utilizada se mantiene con un propósito operativo asociado al activo. Esto puede ocurrir cuando un activo tiene requerimientos de seguridad, restricciones legales o de otro tipo, o cuando la parte no utilizada es necesaria para un uso futuro (véase el árbol de decisiones más abajo).

Por ejemplo, un centro comunitario de un municipio propenso a las catástrofes naturales tiene capacidad para 700 personas, aunque solo 200 lo utilicen habitualmente. La parte no utilizada sigue teniendo capacidad operativa porque el edificio tiene una doble finalidad. Se opera como centro comunitario y como refugio para la comunidad en caso de catástrofe natural. La capacidad no utilizada de 500 personas sigue siendo necesaria para el propósito operativo más amplio del municipio, por lo que todo el activo se incluye en la medición de su valor operativo actual.

Otro ejemplo podría ser que las piezas no utilizadas del activo se requirieran en un futuro próximo. Por ejemplo, si se construye un colegio en una zona de rápido crecimiento, es posible que se haya construido para acoger al número de alumnos previsto y no al actual. Por lo tanto, se requiere la parte actual no utilizada y se incluye en la medición del valor operativo actual de la escuela.

La entidad debe determinar si la parte no utilizada del activo tiene un uso alternativo cuando se determine que carece de propósito operativo. Cuando esté disponible un uso alternativo, la parte relevante del activo se valora como una unidad de cuenta separada utilizando una base de medición apropiada. Cuando la parte no utilizada parte no tiene un uso alternativo, se incluye en el valor operativo actual, pero no tiene valor.

Ilustración del análisis de la capacidad no utilizada



D.5. *¿Se tienen en cuenta las restricciones de uso o disposición de un activo en el valor operativo actual de un activo?*

Sí. Muchos activos están sujetos a restricciones de uso o disposición. Estas restricciones afectan a la forma en que la entidad opera el activo. Por ejemplo, un estado puede restringir la operación de un edificio de gestión municipal, cuando se requiera que el edificio opere como biblioteca. Cuando la entidad mide el valor operativo actual del edificio, lo mide sobre la base de que su uso está restringido a ser operado como biblioteca.

D.6. *¿Qué factores se consideran a la hora de identificar un activo equivalente moderno y qué ajustes son necesarios para reflejar el valor operativo actual del activo existente?*

Un equivalente moderno debe reflejar las mismas características que el activo medido. Si el activo equivalente tiene un potencial de servicio diferente del activo que se está midiendo (aunque necesariamente de la misma naturaleza), se utilizan técnicas de comparación para ajustar la diferencia entre el potencial de servicio del activo de la entidad que se está midiendo y el potencial de servicio del activo de referencia equivalente.

En algunas circunstancias, un activo equivalente moderno puede no reflejar el activo que se está midiendo. Por ejemplo, puede resultar difícil calcular el costo de un activo moderno equivalente al estimar el valor operativo actual de un activo del patrimonio histórico, como un edificio histórico. Esto se debe a que el valor del activo va más allá del mero facsímil del activo existente. Sustituir el activo del patrimonio histórico por un equivalente moderno no representaría el valor patrimonial del activo y, por tanto, no sería una medición adecuada.

El costo de un activo equivalente moderno reflejará el importe que se pagaría si el activo se desarrollara o produjera en la fecha de medición. Sin embargo, hay factores que pueden dar lugar a que el costo del activo equivalente moderno sea diferente al de la creación del activo real:

- (a) Fases de trabajo - Un activo puede haberse desarrollado en fases. El costo de un activo equivalente moderno se basaría en un desarrollo en una sola fase y se mediría al costo en la fecha de medición. Un desarrollo en una sola fase puede producirse a lo largo de un periodo de tiempo prolongado.
- (b) Costos por préstamos - Si la entidad no capitaliza los costos por préstamos de acuerdo con la NICSP 5, *Costos por préstamos*, la entidad no tendrá en cuenta ningún costo de financiación al medir el activo equivalente moderno.
- (c) Costos adicionales derivados de la ampliación de un activo existente - Estos costos no se consideran ya que la valoración será de un activo equivalente moderno.
- (d) Variaciones contractuales - No deben considerarse los costos adicionales de construcción debidos a variaciones contractuales. El activo equivalente moderno que se valora tendrá la misma capacidad de servicio que el activo existente en su uso actual.
- (e) Cambios en la planificación - Las entidades deben considerar si se necesitaría obtener el consentimiento de planificación para construir el activo equivalente moderno y tenerlo en cuenta.

Puede que no siempre sea factible identificar por separado los ajustes para cada forma de obsolescencia. En particular, puede resultar difícil distinguir entre obsolescencia funcional y obsolescencia económica (o externa). En tales casos, los ajustes por obsolescencia pueden necesitar ser considerados colectivamente.

Sección E: Uso de expertos

E.1. ¿Quién debe valorar los activos o pasivos?

La responsabilidad de obtener una valoración de los activos o pasivos a efectos de contabilidad e información financiera recae en el responsable de la preparación de los estados financieros correspondientes. Sin embargo, la valoración debe llevarla a cabo una persona (u organización) con los conocimientos pertinentes para proporcionar una valoración que represente fielmente los valores del activo o activos o del pasivo o pasivos en los estados financieros, de conformidad con el párrafo 27 de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

La naturaleza del activo o activos o del pasivo o pasivos guiará al elaborador de los estados financieros a la hora de determinar el campo de especialización que se requiere. Por ejemplo: la medición de los pasivos derivados de un plan de pensiones requerirá los datos de entrada de un actuario; el análisis de los activos de instalaciones y equipos médicos se realizará con la participación de médicos y expertos en adquisiciones; los responsables de la gestión de las flotas de vehículos necesitarán participar en la valoración de dichas flotas; el análisis de las reclamaciones legales contra la entidad (pasivos) requerirá el diálogo con los asesores jurídicos de la entidad; la valoración de los activos de infraestructura implicará a ingenieros y topógrafos; y la valoración de terrenos y edificios la necesitarán topógrafos debidamente cualificados.

E.2. ¿Qué tipo de información requerirá el especialista en valoración para llevarla a cabo?

La entidad y el especialista en valoración deberán analizar y acordar la naturaleza y el alcance del encargo de valoración antes de emprenderlo. La información que requerirá el especialista en valoración dependerá en parte de la naturaleza del activo o activos o del pasivo o pasivos que se vayan a valorar.

La información que la entidad necesitará facilitar al especialista en valoración para que éste pueda llevar a cabo una valoración incluirá, por lo general, algunos o todos los datos siguientes.

- (a) El objetivo de la valoración. Una entidad puede requerir una valoración de sus activos o pasivos por diversas razones, y la finalidad puede determinar la base de valoración que adoptará el experto. La finalidad de la valoración al aplicar esta Norma es su incorporación a los estados financieros de la entidad. La entidad debe informar al especialista en valoración de que los estados financieros se prepararán de conformidad con las NICSP; podría ser útil suministrar una copia de las NICSP relevantes (o el extracto correspondiente) al especialista en valoración y analizarlo con él. El análisis entre la entidad y el especialista en valoración debe aclarar qué trabajo de valoración se llevará a cabo y cualquier información a revelar específica que deba acompañar a la valoración, con el fin de garantizar que se atienden las necesidades contables precisas.
- (b) Los activos o pasivos objeto de valoración. La entidad y el especialista en valoración necesitan acordar qué activos o pasivos deben valorarse para su incorporación a los estados financieros. El especialista en valoración necesitará:
 - (i) comprender la participación legal de la entidad en cada activo o pasivo, y si se valorará la totalidad o solo una parte de la participación legal;
 - (ii) información sobre la finalidad de la tenencia del activo o pasivo -por capacidad financiera o capacidad operativa-, ya que la finalidad puede influir en el especialista en valoración a la hora de seleccionar un método de valoración (una base de medición o una técnica);
 - (iii) información sobre cualquier mejora realizada por la entidad, cuando ésta sea arrendataria de un bien inmueble, y sobre si estas mejoras no se tendrán en cuenta en las renovaciones o revisiones del contrato de arrendamiento, y si la entidad necesitará restituir el bien inmueble a su estado original al final del arrendamiento;
 - (iv) Comprender el grado de control que una entidad tiene sobre los bienes inmuebles u otras propiedades⁸ que son propiedad de más de una entidad y cómo cualquier derecho que posean las otras entidades propietarias podría restringir la capacidad de una entidad para vender su participación en los bienes inmuebles u otras propiedades;
 - (v) Garantizar que, en el contexto de una cartera de bienes inmuebles, cualquier agrupación de dichos activos sea adecuada;
- (c) Suposiciones. Las normas internacionales o nacionales aplicables al tipo de valoración pueden diferenciar entre las suposiciones que son congruentes, o podrían serlo, con los hechos conocidos en la fecha de la valoración, y aquellas otras en las que las suposiciones utilizadas en la valoración difieren de los hechos conocidos. Cuando proceda, la entidad y el especialista en valoración necesitarán acordar qué suposiciones deben utilizarse en la valoración, teniendo en cuenta los atributos de la base de medición; cualquier suposición deberá presentarse en el informe de valoración.
- (d) La fecha de valoración. La entidad necesitará informar al especialista en valoración de la fecha de valoración específica requerida.

⁸ Otras propiedades son activos o pasivos distintos de los bienes inmuebles definidos anteriormente.

- (e) La moneda en que se presenta el informe. La entidad deberá informar al especialista en valoración de la moneda en la que se expresará la valoración del activo o pasivo en los estados financieros. Esto es especialmente importante cuando los activos o pasivos que se valoran están repartidos en más de una jurisdicción o cuando los flujos de efectivo asociados a los activos o pasivos se expresan en más de una moneda. Un ejemplo típico es operar actividades diplomáticas en el extranjero.
- (f) Limitaciones del trabajo del especialista en valoración. Un especialista en valoración seguirá las normas internacionales o nacionales apropiadas aplicables al tipo de valoración que se esté realizando. La metodología utilizada por el especialista en valoración puede incluir cualquiera de los siguientes elementos:
 - (i) Inspecciones físicas de los activos o pasivos (especialmente si el especialista en valoración está realizando una valoración de los activos o pasivos específicos por primera vez).
 - (ii) Consultas (tanto internas como externas a la entidad).
 - (iii) Análisis de la información proporcionada por la entidad o a través de consultas, o de los resultados de cualquier inspección física.

La entidad debe informar al especialista en valoración de cualquier limitación o restricción que vaya a imponerse al encargo de valoración, ya que pueden afectar a los resultados de la valoración y necesitarán constar en el informe de valoración.

E.3. *¿Qué bases de valoración utiliza el especialista en valoración?*

Los especialistas en valoración utilizarán las normas internacionales o nacionales apropiadas para el encargo de valoración. En términos generales, el especialista en valoración utilizará un enfoque de mercado, un enfoque de ingresos o un enfoque de costos para determinar la valoración, en función de la naturaleza del activo (o pasivo), el propósito, el objetivo de medición y la base de medición, el uso previsto y el contexto del encargo concreto, así como cualquier requisito legal jurisdiccional u otros requerimientos obligatorios.

E.4. *¿Qué tipo de suposiciones sería razonable que hiciera el especialista en valoración al llevar a cabo una valoración de bienes inmuebles utilizando el enfoque del costo (a menudo denominado método de valoración del costo de reposición depreciado)?*

La naturaleza de las suposiciones debe ser congruente con los principios de la norma. No obstante, dado que la valoración es específica de cada entidad, es importante que el especialista en valoraciones comprenda la perspectiva de la entidad sobre el bien inmueble, así como la información que apoya dicha perspectiva, a la hora de determinar las suposiciones. Es probable que las suposiciones tengan en cuenta los factores enumerados a continuación, que el especialista en valoración debe determinar con la entidad al determinar el alcance del encargo de valoración.

- (a) La construcción del edificio es inmediata.

Aunque los edificios se construyen a lo largo del tiempo, cuando se revalúan según el enfoque del costo, el especialista en valoración está obligado a suponer que la producción o el desarrollo del activo son inmediatos en la fecha de valoración, en lugar de establecer los costos a lo largo del periodo probable de construcción, ajustados por el valor temporal del dinero. El método de determinación del costo base es un factor que el especialista en valoración debe determinar con la entidad.

- (b) La ubicación actual del inmueble.

Los bienes o servicios pueden proporcionarse desde diversas ubicaciones. Por ejemplo, un hospital puede construirse en varias ubicaciones para proporcionar servicios sanitarios similares a un grupo de ciudadanos. Al aplicar el valor operativo actual, el especialista en valoración debe suponer que la

entidad seguirá suministrando bienes o servicios desde la misma ubicación en la que se encuentra actualmente el activo.

- (c) Si la entidad tiene o no la política de capitalizar los costos por préstamos.

Los costos por préstamos se incluyen en el valor operativo actual del activo solo si la entidad capitaliza los costos por préstamos de acuerdo con la NICSP 5, *Costos por préstamos*. Cuando la entidad no capitaliza los costos por préstamos, el especialista en valoración refleja esta elección de política en sus suposiciones y no tiene en cuenta ningún costo de financiación al medir el activo equivalente moderno.

- (d) Cambios demográficos previstos que afecten al uso del edificio.

Pueden esperarse razonablemente cambios demográficos a lo largo de la vida útil restante del edificio. Estos cambios pueden indicar una reducción de la demanda de servicios prestados con el uso del edificio. Esto, a su vez, podría conducir a un cambio en la suposición sobre el uso continuado del edificio o a un cambio en las especificaciones requeridas para una sustitución eficaz y efectiva del edificio. A la inversa, los cambios demográficos pueden apoyar un aumento de la demanda prevista de servicios prestados a través del edificio, lo que puede apoyar un uso del activo superior al que indican los datos demográficos actuales. Esto puede ocurrir cuando una escuela está operando por debajo de su capacidad, pero otros desarrollos en la zona sugieren que la escuela operará a su capacidad cuando el desarrollo se haya completado. El efecto de los cambios demográficos en la reposición del edificio es un factor que el especialista en valoración debe determinar con la entidad.

- (e) Características especiales del edificio.

Un edificio puede tener un diseño convencional y básico, similar al de otros edificios que se compran y venden habitualmente en el mercado, pero, si se examina más detenidamente, puede tener características especiales requeridas por la entidad. Entre los ejemplos de características especializadas se incluyen la incorporación de mejoras de seguridad para proteger al personal de agresiones físicas en edificios utilizados para la prestación de servicios directamente al público; terrenos aislados alrededor de las embajadas para proteger los locales (y al personal) de ataques terroristas; u otras adaptaciones de un edificio para aumentar la eficacia y eficiencia en la prestación de servicios. La determinación con la entidad del requerimiento de características especializadas asociadas a los activos inmobiliarios es un factor que debe determinar el especialista en valoración.

- (f) La adecuación de las vidas de diseño y los costos estándar.

Por lo general, el sector industrial de la construcción tendrá unas vidas de diseño estándar para los distintos tipos de edificios (residenciales, comerciales o industriales); los ingenieros adoptarán un enfoque similar para determinados tipos de estructuras construidas, como puentes o presas. En algunos casos, también puede haber normas de cálculo de costos asociadas a los activos inmobiliarios. Es probable que el especialista en valoraciones utilice estas suposiciones del modelo estándar en la preparación de la valoración, a menos que exista información que sugiera que dichas normas deben ajustarse. La información que apoye unas vidas de diseño y unos costos adecuados son factores que el especialista en valoración debe determinar con la entidad.

E.5. ¿Qué se entiende por "activo equivalente moderno"?

Un activo equivalente moderno es aquel que proporciona una función similar y una utilidad equivalente al activo objeto de valoración, pero que tiene un diseño actual y está construido o fabricado con materiales y técnicas rentables actuales.

El concepto de activo equivalente moderno lo aplica un especialista en valoración cuando valora bienes inmuebles según el enfoque del costo (el método de valoración del costo de reposición depreciado (CRD) en algunas normas de valoración internacionales o nacionales).

El método del costo de reposición depreciado se basa en la teoría económica de la sustitución. La teoría subyacente es que el comprador potencial en una transacción de intercambio no pagaría más por adquirir el activo que se está valorando que el costo de adquirir uno nuevo equivalente. La técnica consiste en evaluar todos los costos de proporcionar un activo equivalente moderno utilizando la fijación de precios en la fecha de valoración.

Con el fin de evaluar el precio que la entidad pagaría por el activo real, deben realizarse ajustes de valoración en el costo bruto de reposición del activo equivalente moderno para reflejar las diferencias entre éste y aquél. Las diferencias pueden reflejar factores de obsolescencia como el estado físico, la vida económica restante, los costos de funcionamiento comparativos y la eficiencia y funcionalidad comparativas del activo real. Los terrenos requeridos para el activo equivalente moderno se evaluarán por separado.

Según el enfoque del costo, el especialista en valoración reflejará todos los costos apropiados en el precio que la entidad pagaría por el activo; éstos incluirán el valor del terreno, la infraestructura, las tarifas de diseño, los costos de financiación (cuando proceda) y el beneficio del promotor en que incurriría un participante al crear un activo equivalente.

Si la entidad no capitaliza los costos por préstamos con arreglo a la NICSP 5, Costos por Préstamos, el experto en valoración debe prescindir de los costos de financiación.

El costo del activo equivalente moderno necesita ajustarse para reflejar el estado, la funcionalidad y cualquier otro factor de obsolescencia del activo existente. El especialista en valoración considerará, en consulta con la entidad:

- (a) Obsolescencia física - La obsolescencia física se refiere a cualquier pérdida de potencial de servicio debida al deterioro físico del activo o de sus componentes como consecuencia de su antigüedad y uso. Al evaluar la obsolescencia física, una entidad debe considerar también cualquier mantenimiento rutinario y periódico probable en el futuro, ya que dicho mantenimiento puede proporcionar información sobre la vida útil del activo o de sus componentes y su tasa de deterioro.
- (b) Obsolescencia funcional - La obsolescencia funcional se refiere a cualquier pérdida de potencial de servicio derivada de ineficiencias en el activo que se está valorando en comparación con su equivalente moderno: ¿es el activo adecuado para su función actual? La obsolescencia funcional puede deberse a avances o cambios en el diseño o las especificaciones del activo, o a avances tecnológicos. Por ejemplo, los avances en tecnología sanitaria podrían significar que el activo en uso está obsoleto, o los avances tecnológicos en material educativo podrían significar que las tizas/pizarras blancas serían sustituidas por pantallas digitales. Estos avances necesitarán incorporarse a la evaluación de la obsolescencia funcional.
- (c) Obsolescencia económica (o externa) - La obsolescencia económica se refiere a cualquier pérdida de servicio público causada por factores económicos o de otro tipo fuera del control de la entidad. Puede incluir, por ejemplo, la capacidad que excede los requerimientos de uso del activo existente.

E.6. ¿Tengo que utilizar un experto en valoración externo a mi entidad?

No es necesario utilizar un especialista de otra organización. Si una entidad dispone internamente de los conocimientos técnicos pertinentes y debidamente cualificados (es decir, si es miembro de un organismo profesional adecuado), puede recurrir a ese especialista para proporcionar una valoración.

Cualquiera que sea la fuente de la experiencia, el nombre, las cualificaciones y la organización que emplea al especialista en valoración deben proporcionarse en las notas a los estados financieros. Esta información

puede figurar en la nota sobre políticas contables o en las notas que acompañan a la información a revelar detallada sobre los activos.

E.7. *¿Qué puedo esperar del informe de un tasador?*

Las normas de valoración nacionales e internacionales requieren que los expertos en valoración incluyan determinada información en sus informes. Esto se aplicará independientemente de si la valoración se realiza interna o externamente.

La información contenida en un informe dependerá en parte de lo que la entidad y el especialista en valoración hayan acordado antes del encargo, en parte de la naturaleza del activo o activos o del pasivo o pasivos objeto de valoración, y en parte del marco conceptual utilizado por el especialista en valoración.

La información del informe incluirá, pero no estará necesariamente limitada a:

- (a) El nombre, las cualificaciones, la organización empleadora y cualquier otro dato relevante del especialista en valoración.
- (b) El nombre de la entidad que encargó la valoración y el nombre o nombres de los demás usuarios previstos del informe.
- (c) El objetivo de la valoración.
- (d) Los activos o pasivos valorados. En el caso de los activos inmobiliarios, el informe puede incluir mapas y planos en función de los requerimientos jurisdiccionales, así como el tipo de tenencia (pleno dominio o arrendamiento y, en el caso del arrendamiento, detalles de las condiciones financieras y de las responsabilidades por reparaciones, etc. en virtud del arrendamiento).
- (e) La base o bases de valoración adoptadas.
- (f) La fecha de valoración y la fecha del informe de valoración.
- (g) El análisis del enfoque adoptado por el especialista en valoración para llevar a cabo el encargo (por ejemplo, detalles de las inspecciones físicas, entrevistas, revisión de documentos, limitaciones impuestas al encargo, etc.).
- (h) Hipótesis y suposiciones especiales.
- (i) Confirmación de que la valoración se ha realizado de conformidad con las normas de valoración internacionales o nacionales pertinentes.
- (j) El importe o importes de la tasación y el razonamiento para llegar a esos importes, con referencia a las bases utilizadas. El informe proporcionará por separado los importes de tasación del terreno y de las edificaciones que lo componen. Es probable que el informe de valoración incluya importes de valoración separados para los componentes individuales de un activo cuando sean materiales en cuanto a los importes o significativos en cuanto al propio activo. El informe incluirá los importes de valoración tanto en la moneda funcional como en la de referencia (según proceda).
- (k) El análisis de cualquier incertidumbre material en el importe o importes de la valoración, cuando sea necesario para una comprensión adecuada de dicho importe o importes.
- (l) Para determinados pasivos, la probabilidad del calendario y el importe de los pagos para liquidar las reclamaciones.

COMPARACIÓN CON LA NIIF 13

Los requerimientos de medición del valor razonable de la NICSP 46, *Medición*, proceden principalmente de la NIIF 13, *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011, incluidas las modificaciones hasta febrero de 2023). Las principales diferencias entre la NICSP 46 y la NIIF 13 son las siguientes:

- La NICSP 46 proporciona guía sobre el costo histórico, el costo de operación actual, el costo de cumplimiento y el valor razonable. La NIIF 13 solo proporciona guías sobre el valor razonable.
- La NICSP 46 requiere que una entidad aplique los requerimientos de información a revelar sobre la medición en las NICSP relevantes. La NIIF 13 incluye toda la información a revelar sobre la medición del valor razonable.

Comparación con las EFP

Al desarrollar la NICSP 46, *Medición*, el IPSASB consideró las guías de información de las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP).

Las diferencias y similitudes clave con las EFP son las siguientes:

- Las similitudes y diferencias entre las mediciones con arreglo a las NICSP 46 y las EFP dependerán de los hechos y circunstancias de las transacciones y de los importes en libros al final del periodo sobre el que se informa.
- En el reconocimiento inicial, la NICSP 46 requiere la medición al precio de transacción o al costo atribuido cuando proceda. En EFP, como regla general, todos los activos y pasivos deben medirse a precios de mercado, por lo que ambos pueden dar lugar a las mismas valoraciones.
- La NICSP 46 requiere la capitalización de los costos de transacción para todos los activos, aunque las EFP solo requieren la capitalización del costo de transferencia de propiedad para los activos no financieros.
- En cuanto a la medición posterior, la NICSP 46 permite utilizar las bases del costo histórico, el costo de operación actual, el costo de cumplimiento y la medición del valor razonable. En EFP, como regla general, todos los activos y pasivos deben medirse a precios de mercado, por lo que puede dar la misma valoración si se utiliza el enfoque de mercado como técnica de medición.

NICSP 47, INGRESOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 15, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera.

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

E-mail: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 47, INGRESOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023.

Desde entonces, la NICSP 32 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos (emitida en octubre de 2024)*

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 47

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
194A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
203A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA1	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo GA153A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA153A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA153B	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo GA202A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202B	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo GA202C	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
GA202C	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo GA202D	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202D	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202E	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo GA202F	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202F	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo GA202G	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202G	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202H	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202I	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
GA202J	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo EI1A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo EI1B	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
EI1B	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1C	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1D	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo EI1E	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1E	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1F	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1G	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo EI1H	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1H	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1I	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI1J	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo EI296A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
EI296A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>
Encabezamiento encima del párrafo EI308	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
EI308	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derechos sobre Activos octubre de 2024</i>

NICSP, 47 INGRESOS**ÍNDICE**

	Párrafo
Objetivo	1–2
Alcance.....	3
Definiciones	4–8
Ingresos	5–8
Identificación de la transacción de ingresos.....	9–16
Identificación de la existencia de un acuerdo vinculante.....	11–16
Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes.....	17–55
Reconocimiento	17–29
Medición	30–35
Impuestos.....	36–55
Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes	56–161
Reconocimiento.....	56–105
Medición	106–147
Otros activos procedentes de transacciones de ingresos con costos del acuerdo vinculante ..	148–161
Presentación.....	162–193
Fecha de vigencia y transición	194–203A
Fecha de vigencia.....	194–195
Transición.....	196–203A
Retirada de otras Normas	204
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos Ilustrativos	
Comparación con la NIIF 15	
Comparación con las EFP	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 47, *Ingresos*, está contenida en los párrafos 1 a 204. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 47 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los principios que una entidad deberá aplicar para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de las transacciones de ingresos.
2. Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta Norma:
 - (a) Requiere que una entidad considere los términos de la transacción, y todos los hechos y circunstancias relevantes, para determinar el tipo de transacción de ingresos; y
 - (b) establece los requerimientos contables para contabilizar la transacción de ingresos.

Alcance

3. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los Ingresos. Esta Norma no es aplicable a:**
 - (a) **a las aportaciones a los planes de beneficios sociales que se contabilizan de acuerdo con los párrafos 26 a 31 de la NICSP 42 *Beneficios Sociales* (el enfoque de seguro);**
 - (b) **una combinación del sector público dentro del ámbito de aplicación de la IPSAS 40, *Combinaciones del Sector Público*;**
 - (c) **la contabilización de las aportaciones de los propietarios;**
 - (d) **contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NICSP 43, *Arrendamientos*;**
 - (e) **contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro¹;**
 - (f) **Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*;**
 - (g) **derechos u obligaciones derivados de acuerdos vinculantes en el ámbito de aplicación de la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: Concedente*, NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, y NICSP 40;**
 - (h) **intercambios no monetarios entre entidades de la misma línea de negocio para facilitar las ventas a proveedores o posibles proveedores de recursos. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un acuerdo vinculante entre dos entidades del sector público que acuerden un intercambio de electricidad para satisfacer puntualmente la demanda de sus proveedores de recursos en diferentes ubicaciones especificadas;**
 - (i) **las ganancias procedentes de la venta de activos no financieros que no sean un producto de las actividades de una entidad y que estén dentro del alcance de la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*², o la NICSP 31, *Activos Intangibles* (véase el párrafo GA5);**
 - (j) **cambios en el valor de los activos corrientes y no corrientes derivados de una medición posterior;**

¹ No existen NICSP equivalentes y no se está elaborando ninguna norma en la literatura de las NICSP sobre contratos de seguros.

² Si esta Norma se aplica con anterioridad a la NICSP 45, las referencias a la NICSP 45 en esta Norma deberán referirse a la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

- (k) reconocimiento inicial o cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27 *Agricultura*); y
- (l) extracción de recursos minerales.

Definiciones

4. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

A efectos de esta Norma, un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere tanto derechos como obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes, a las partes del acuerdo. (Los párrafos GA10 a GA31 proporcionan guías adicionales.)

Un activo por acuerdo vinculante es el derecho de una entidad a una contraprestación por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento de conformidad con las condiciones del acuerdo vinculante cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, el rendimiento futuro de la entidad).

Un pasivo por acuerdo vinculante es la obligación de una entidad de satisfacer su obligación de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante por el que la entidad ha recibido una contraprestación (o cuyo importe es exigible) del suministrador de recursos.

Desde la perspectiva de un receptor de recursos, una transferencia de capital es una entrada de recursos u otro activo que surge de un acuerdo vinculante con la especificación de que la entidad adquiere o construye un activo no financiero que será controlado por la entidad. (El párrafo AG140 proporciona guías adicionales.)

Una obligación de cumplimiento es el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos³ internamente para bienes o servicios distintos o de transferir bienes o servicios⁴ distintos a un comprador o tercero beneficiario.

Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades de la referida entidad a cambio de una contraprestación.

Gastos pagados a través del sistema impositivo son importes que están disponibles para los beneficiarios con independencia de que paguen impuestos o no.

Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por entidades, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir leyes o regulaciones.

Otras contribuciones y gravámenes obligatorios es dinero en efectivo u otro activo, pagado o pagadero a la entidad, de conformidad con las leyes o regulaciones, establecidos para proporcionar ingresos que se utilizarán en la prestación de determinados programas gubernamentales.

Un comprador es un suministrador de recursos que proporciona un recurso a la entidad a cambio de bienes o servicios que son un resultado de las actividades de la entidad en virtud de un acuerdo vinculante para su propio consumo. (El párrafo GA27 proporciona guías adicionales.)

Un suministrador de recursos es la parte que proporciona un recurso a la entidad. (Los párrafos GA26 a GA31 proporcionan guías adicionales.)

³ En esta Norma, el término recurso incluye bienes, servicios y otros activos, que pueden abarcar efectivo o activos no corrientes.

⁴ En esta Norma, las referencias a bienes y servicios, o a bienes o servicios deben entenderse como referencias a efectivo y activos no corrientes.

El valor independiente (de un bien o servicio) es el precio de un bien o servicio que debe utilizarse internamente o suministrarse por separado a un comprador o tercero beneficiario.

Los desembolsos por impuestos son disposiciones preferentes de la legislación fiscal que dan concesiones a ciertos contribuyentes que no están disponibles para otros.

El hecho imponible es el hecho que el gobierno, órgano legislativo u otra autoridad ha determinado que esté sujeto a imposición.

Los impuestos son beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a entidades, de acuerdo con las leyes o regulaciones, establecidos para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir leyes o regulaciones.

Un tercero beneficiario es una entidad, hogar o individuo que se beneficiará de una transacción realizada entre otras partes recibiendo recursos. (El párrafo GA29 proporciona guías adicionales.)

A efectos de esta Norma, la contraprestación de la transacción es el importe de los recursos a los que una entidad espera tener derecho.

Una transferencia es una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad recibe un recurso de un suministrador de recursos (que puede ser otra entidad o un particular) sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Ingresos

5. Los ingresos comprenden las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio recibidas o por recibir por la entidad, las cuales representan un aumento en los activos netos/patrimonio distinto a aquéllos relacionados con las contribuciones de los propietarios. Las cantidades recaudadas como agente del gobierno o de otra organización gubernamental u otros terceros no se consideran ingresos del agente, ya que estas cantidades no darán lugar a un aumento de los activos netos/patrimonio del agente. Esto es debido a que la entidad agente no puede controlar el uso, o beneficiarse de otra manera, de los activos recibidos para conseguir sus objetivos.
6. Cuando una entidad incurre en algún costo en relación con los ingresos derivados de una transacción de ingresos, los ingresos son la entrada bruta de beneficios económicos futuros o el potencial de servicio, y cualquier transferencia de recursos se reconoce como un costo de la transacción. Por ejemplo, si se requiere y la entidad que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad (proveedor de recursos), estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se reconocen de conformidad con la norma NICSP 45.

Impuestos

7. Los impuestos, que incluyen contribuciones y gravámenes obligatorios, son la principal fuente de ingresos de muchos gobiernos y otras entidades del sector público. Los impuestos se definen en el párrafo 4 como beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a entidades del sector público, de acuerdo con leyes o regulaciones, que se establecen para proporcionar ingresos al gobierno, excluyendo multas u otras sanciones impuestas por el incumplimiento de leyes o regulaciones. Las transferencias no obligatorias al gobierno o a entidades del sector público, como las donaciones y el pago de tasas, no son impuestos, aunque pueden ser el resultado de transacciones sin un acuerdo vinculante.

Un gobierno recauda impuestos de personas y entidades, conocidas como contribuyentes, dentro de su jurisdicción mediante la aplicación de sus poderes soberanos.

8. Los derechos (de una administración a calcular el impuesto a cobrar y garantizar que se recibe el pago) y obligaciones (del contribuyente a presentar las declaraciones y el dinero a su vencimiento) establecidos en las leyes o regulaciones fiscales no crean acuerdos vinculantes entre la administración y el contribuyente.

Identificación de la transacción de ingresos

9. Los ingresos del sector público pueden proceder de transacciones sin acuerdos vinculantes o con acuerdos vinculantes. La mayor parte de los ingresos de las administraciones públicas y otras entidades del sector público suelen proceder de transacciones sin acuerdos vinculantes, o de transacciones con acuerdos vinculantes que no incluyen transferencias de bienes o servicios distintos a partes externas.
10. **Al inicio, una entidad debe considerar en primer lugar si ha realizado una transacción de ingresos con o sin un acuerdo vinculante.**

Identificación de la existencia de un acuerdo vinculante

11. **Para que un acuerdo sea vinculante, debe ser exigible por medios legales o equivalentes. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que éstos proporcionen a las entidades la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante y de responsabilizar a las partes del cumplimiento de sus obligaciones.**
12. Al determinar si un acuerdo es exigible, una entidad considera la esencia más que la forma legal del acuerdo. La evaluación de si un acuerdo es exigible se basa en la capacidad de una entidad para hacer cumplir los términos y condiciones especificados del acuerdo y la satisfacción de las obligaciones declaradas de las otras partes.
13. Un acuerdo vinculante incluye tanto derechos como obligaciones exigibles para dos o más de las partes del acuerdo. Los derechos y obligaciones exigibles de cada parte dentro del acuerdo vinculante son interdependientes e inseparables.
14. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante puede ser escrito, oral o estar implícito en las prácticas habituales de una entidad. Las prácticas y los procesos para establecer acuerdos vinculantes varían según las jurisdicciones legales, los sectores y las entidades. Además, pueden variar dentro de una misma entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase del suministrador de recursos o de la naturaleza del compromiso de la entidad en el acuerdo vinculante).
15. La entidad aplicará los criterios de reconocimiento y medición de esta norma de la siguiente manera:
 - (a) Los ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes se contabilizan aplicando los párrafos 18 a 55, con guías específicas para los impuestos en los párrafos 36 a 55; y
 - (b) Los ingresos de transacciones con acuerdos vinculantes se contabilizan aplicando los párrafos 56 a 147.
16. Los párrafos GA10 a GA31 proporcionan guías adicionales sobre la exigibilidad y los acuerdos vinculantes.

Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes

Reconocimiento

17. **Una transacción de ingresos de una entidad sin un acuerdo vinculante puede conferir derechos u obligaciones. Cualquier entidad determinará si:**

- (a) **Cualquiera de sus derechos en su transacción de ingresos sin acuerdo vinculante cumple la definición de activo de conformidad con los párrafos 18 a 25; y**
- (b) **cualquiera de sus obligaciones en su transacción de ingresos sin acuerdos vinculantes cumple la definición de un pasivo de conformidad con los párrafos 26 y 27.**

Análisis de la entrada inicial de recursos

18. Una entidad puede recibir una entrada inicial de recursos procedente de una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante. La entidad reconoce esta entrada de recursos como un activo si controla actualmente los recursos (como bienes, servicios u otros activos) recibidos como resultado de eventos pasados, y el valor del activo puede medirse con fiabilidad⁵. El control del recurso implica la capacidad de la entidad para utilizar el recurso (o dirigir a otras partes en su uso) con el fin de obtener el beneficio del potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados al recurso en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos. Un evento pasado que otorga a la entidad el control de un recurso puede ser una compra, un hecho imponible, o una transferencia. Transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos – como, por ejemplo, la intención de recaudar un impuesto no es un suceso pasado que da lugar a un activo en la forma de un derecho sobre un contribuyente.
19. La capacidad de excluir o regular el acceso a otros de los beneficios de un activo es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En el sector público, los gobiernos ejercen un papel de regulación sobre ciertas actividades, por ejemplo, instituciones financieras o fondos de pensiones. Este papel de regulación no significa necesariamente que tales partidas reguladas cumplan la definición de un activo del gobierno, o que satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo en los estados financieros con propósito general del gobierno que regula dichos activos. De acuerdo con el párrafo GA143, las entidades pueden, pero no están obligadas, a reconocer servicios en especie.
20. Cada tipo de entrada de recursos se analiza y contabiliza por separado. En determinadas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, la disminución del importe en libros de un pasivo previamente reconocido puede dar lugar a una entrada de recursos. En algunos casos, la obtención del control de la entrada de recursos también puede conllevar obligaciones que la entidad puede reconocer como un pasivo hasta que las obligaciones sean satisfechas (de acuerdo con el párrafo 26).

Derecho a una entrada de recursos

21. Cuando una entidad no ha recibido una entrada de recursos por una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante, debe considerar si tiene derecho a recibir una entrada de bienes, servicios u otros activos que pueda ser un recurso que cumpla la definición de activo y deba reconocerse como tal. La entidad basa esta exigibilidad en los hechos y circunstancias de su transacción de ingresos, su capacidad para hacer valer este derecho por medios legales o equivalentes, su experiencia pasada con tipos similares de flujos de recursos y sus expectativas respecto a la capacidad y finalidad del proveedor de los recursos para proporcionarlos.
22. El anuncio de la finalidad de transferir recursos a una entidad del sector público no basta por sí mismo para identificar los recursos como controlados por una entidad⁶.

⁵ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, analiza el enfoque transitorio de la explicación de la fiabilidad.

⁶ Por ejemplo, si una escuela pública fuese destruida por un incendio y un gobierno anunciase su intención de transferir fondos para reconstruirla, la escuela no reconocería una entrada de recursos (recursos por recibir) en el momento del anuncio.

23. En circunstancias en las que se requiera un acuerdo antes de poder transferir los recursos, una entidad no identificará los recursos como controlados hasta que el derecho de la entidad en el acuerdo sea exigible, porque la entidad no puede excluir o regular el acceso del suministrador de recursos a los recursos. En muchos casos la entidad necesitará establecer la capacidad de ejercer su control de los recursos antes de que puedan ser reconocidos como un activo. Si una entidad no tiene un derecho exigible sobre los recursos, no puede excluir o regular el acceso del suministrador de recursos a esos recursos.

Activos contingentes

24. Una partida que posee las características esenciales de un activo, pero no cumple los criterios para su reconocimiento, puede revelarse en las notas como un activo contingente (véase la NICSP 19).

Consideración posterior de los criterios de reconocimiento de activos

25. Una entidad continuará evaluando la transacción de ingresos, así como cualquier entrada de recursos recibida o por recibir, para determinar si se cumplen posteriormente los criterios de reconocimiento de activos del párrafo 21.

Existencia y reconocimiento de un pasivo

26. Una entidad puede tener una obligación asociada a la entrada de recursos como resultado de la realización de una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante. La obligación cumple la definición de pasivo cuando es una obligación presente de la entidad de transferir recursos como resultado de eventos pasados.
27. Para que exista un pasivo, es necesario que la entidad no pueda evitar una transferencia de recursos como consecuencia de eventos pasados, y que la transferencia de recursos sea probable. Una entidad debe considerar los hechos y circunstancias relacionados con la transacción de ingresos para determinar si la obligación es exigible y requiere una transferencia incremental de recursos si la entidad no satisface sus obligaciones.
28. Una obligación que cumpla la definición de pasivo se reconocerá como tal cuando, y solo cuando, el importe de la obligación pueda medirse con fiabilidad.

Reconocimiento de transacciones de ingresos sin acuerdos vinculantes

29. **Cuando una entidad reconozca una entrada o un derecho a una entrada de recursos como un activo por una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 18 a 25, reconocerá los ingresos basándose en la naturaleza de los requerimientos en su transacción de ingresos. Una entidad reconocerá los ingresos de una transacción sin un acuerdo vinculante:**
- (a) **cuando (o a medida que) la entidad satisfaga cualesquiera obligaciones asociadas con la entrada de recursos que cumplan la definición de un pasivo; o**
 - (b) **inmediatamente si la entidad no tiene una obligación exigible asociada a la entrada de recursos.**

Medición

Medición de los activos procedentes de una entrada de recursos

30. **Una entrada de recursos o un derecho a una entrada de recursos que cumpla la definición de activo será inicialmente medido por la entidad a su contraprestación de transacción en la fecha en que se cumplan los criterios para el reconocimiento de activos. Para determinar la contraprestación de la transacción por la entrada de recursos no monetarios, las entidades medirán la contraprestación no**

monetaria (o el derecho a una entrada de recursos no monetarios) a su valor actual, de conformidad con las NICSP pertinentes.

31. Tras el reconocimiento inicial, una entidad medirá posteriormente:
- (a) Un activo por cobrar:
 - (i) dentro del alcance de la NICSP 41 como un activo financiero de acuerdo con la NICSP 41; o
 - (ii) no dentro del alcance de la NICSP 41 sobre la misma base que un activo financiero de acuerdo con la NICSP 41, por analogía.
 - (b) Todos los demás activos según lo prescrito por las NICSP aplicables.

Medición de pasivos

32. **El importe reconocido como un pasivo será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación en la fecha de presentación. A efectos de esta norma, la mejor estimación de un pasivo en su reconocimiento inicial se limita al valor del activo asociado reconocido.**
33. La estimación tiene en cuenta los riesgos y las incertidumbres que rodean los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor temporal del dinero es significativo, el pasivo se medirá al valor presente del importe que se espera que sea necesario para cancelar la obligación. Este requerimiento está de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 19.

Medición de los ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes

34. **Los ingresos de transacciones sin acuerdo vinculante se medirán por el importe del incremento de los activos netos (por ejemplo, la contraprestación recibida o por cobrar) reconocido por las entidades.**
35. Cuando, como resultado de una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante, una entidad reconoce un activo, también reconoce ingresos equivalentes al importe del activo medido de acuerdo con el párrafo 30, sujeto a cualquier pasivo reconocido de acuerdo con los párrafos 26 a 28.

Impuestos

36. **Una entidad reconocerá un activo con respecto a los impuestos, que incluyen otras contribuciones y gravámenes obligatorios, cuando se produzca el hecho imponible, u otro evento que dé lugar a otras contribuciones y gravámenes obligatorios, y se cumplan los criterios de reconocimiento del activo.**
37. Las leyes o regulaciones fiscales pueden variar significativamente de una jurisdicción a otra, pero tienen una serie de características comunes. Las leyes y regulaciones fiscales (a) establecen el derecho de un gobierno a recaudar el impuesto, (b) identifican los criterios sobre los que se calcula el impuesto, y (c) establecen los procedimientos para administrar el mismo, esto es, los procedimientos para calcular el impuesto por cobrar y garantizar que se reciba el pago. Las leyes y regulaciones fiscales a menudo requieren que los contribuyentes presenten declaraciones periódicas a la agencia gubernamental que administra un impuesto particular. El contribuyente proporciona generalmente detalles y evidencia del nivel de actividad sujeta al impuesto, y se calcula el importe de impuesto por cobrar por el gobierno. Los acuerdos para cobrar los impuestos varían ampliamente, pero normalmente están diseñados para garantizar que el gobierno reciba los pagos regularmente sin recurrir a acciones legales. Las leyes o regulaciones fiscales son normalmente aplicadas de forma rigurosa y a menudo imponen sanciones severas a los individuos y entidades que incumplen la ley.

38. Los recursos surgidos de impuestos definición de activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia suceso pasado (el hecho imponible) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos. Los recursos procedentes de los impuestos satisfacen los criterios para su reconocimiento como activo cuando son controlados actualmente por la entidad como resultado de eventos pasados y su valor puede medirse de forma fiable. La entidad debe considerar las pruebas disponibles en el momento del reconocimiento inicial, que incluyen, pero no se limitan a, la revelación del evento imponible por parte del contribuyente.
39. Un ingreso por impuestos sólo surge para el gobierno que establece el impuesto, y no para otras entidades. Por ejemplo, cuando el gobierno nacional establece un impuesto que es recaudado por su agencia tributaria, los activos y los ingresos se acumulan (o devengan) por el gobierno, no por la agencia tributaria. Más aún, cuando un gobierno nacional establece un impuesto sobre las ventas, cuya recaudación total se transfiere a los gobiernos regionales, con base en una asignación continuada, el gobierno nacional reconocerá activos e ingresos por el impuesto, y una disminución en los activos y un gasto por la transferencia a los gobiernos regionales. Los gobiernos regionales reconocerán los activos y un ingreso por la transferencia. Cuando una única entidad recauda impuestos en nombre de varias entidades, está actuando como un agente para todas ellas. Por ejemplo, cuando una agencia tributaria regional recauda el impuesto a las ganancias para el gobierno regional y varios gobiernos locales, no reconoce el ingreso con respecto a los impuestos recaudados –sino que, los gobiernos individuales que establecen los impuestos reconocen los activos y el ingreso con respecto a los impuestos.
40. Los impuestos no satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios, porque el pago de impuestos no otorga al contribuyente un derecho a recibir (a) distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia o (b) la distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de liquidación del gobierno. El pago de impuestos tampoco otorga a los contribuyentes un derecho de propiedad en el gobierno que puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate.
41. Los impuestos son una transacción sin acuerdo vinculante porque el contribuyente transfiere recursos al gobierno y éste no está obligado a transferir a cambio bienes o servicios distintos al contribuyente o a un tercero beneficiario. Aunque el contribuyente puede beneficiarse de un rango de políticas sociales establecidas por el gobierno, el contribuyente no tiene control sobre qué beneficios recibe como resultado del pago de impuestos.

Evento desencadenante de impuestos y otras contribuciones y gravámenes obligatorios

42. En muchas jurisdicciones se recaudan tipos de impuestos similares. La entidad que analizará la ley tributaria en su propia jurisdicción para determinar cuál es el hecho imponible para los diversos impuestos recaudados.
43. Tipos similares de otras contribuciones y gravámenes obligatorios se dan en muchas jurisdicciones. La entidad analiza la ley o las regulaciones relativas a otras contribuciones y gravámenes obligatorios en su propia jurisdicción para determinar qué evento ha determinado el gobierno, la legislatura u otra autoridad que dará lugar a la otra contribución o gravamen obligatorio. Ejemplos de estos eventos incluyen:
 - (a) los ingresos percibidos (cuando otras contribuciones obligatorias se basan en los ingresos, por ejemplo, otras contribuciones obligatorias relativas a los subsidios de desempleo que se basan en un porcentaje de los ingresos percibidos);
 - (b) el paso del tiempo (cuando otras contribuciones obligatorias a un beneficio social se basan en el tiempo, por ejemplo, los pagos mensuales); y

- (c) la compra de bienes o servicios (cuando los gravámenes se basan en un porcentaje de las ventas, por ejemplo, cuando los regímenes de prestaciones por accidente imponen un gravamen sobre las ventas de combustible).

Ingresos anticipados de impuestos y otras contribuciones y gravámenes obligatorios

44. También pueden surgir cobros anticipados con respecto a los impuestos, que son importes cobrados de forma anticipada al hecho imponible. Congruentes con las definiciones de activos, pasivos y los requerimientos del párrafo 36, los recursos por impuestos y otras contribuciones y gravámenes obligatorios recibidos antes de que se produzca el evento que origina el derecho a percibir otras contribuciones y gravámenes obligatorios se reconocen como un activo y un pasivo (ingresos anticipados), porque (a) no se ha producido el evento que da lugar al derecho de la entidad a percibir los impuestos u otras contribuciones y gravámenes obligatorios, y (b) no se han cumplido los criterios para el reconocimiento de los ingresos por impuestos o los ingresos por otras contribuciones y gravámenes obligatorios, a pesar de que la entidad ya haya recibido una entrada de recursos. Los ingresos anticipados en concepto de impuestos y otras cotizaciones y gravámenes obligatorios no difieren fundamentalmente de otros ingresos anticipados, por lo que se reconoce un pasivo hasta que se produce el evento desencadenante de otras cotizaciones y gravámenes obligatorios. Cuando se produce el evento desencadenante de otras contribuciones y gravámenes obligatorios, el pasivo se liquida y se reconocen los ingresos.

Medición de activos que surgen de transacciones impositivas

45. Los activos procedentes de transacciones fiscales se medirán de acuerdo con el párrafo 30. Una entidad considerará los términos de la transacción y sus prácticas habituales para determinar la contraprestación de la transacción. Los activos procedentes de transacciones fiscales se miden según la mejor estimación de la entrada de recursos en la entidad, que es congruente con el importe más probable (es decir, el único importe o resultado más probable dentro de un rango de posibles importes de contraprestación). Las políticas contables para la estimación de estos activos tendrán en cuenta la probabilidad de que los recursos que surgen de transacciones impositivas fluyan al gobierno y el valor razonable de los activos resultantes.
46. Cuando existe una separación entre el momento del hecho imponible y el de la recaudación de los impuestos, las entidades del sector público pueden medir los activos derivados de estas transacciones utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación del impuesto, la contribución o gravamen concretos en periodos anteriores. Estos modelos incluirán la consideración del calendario de los ingresos en efectivo de los contribuyentes, las declaraciones realizadas por los contribuyentes y la relación de los impuestos, contribuciones o gravámenes por cobrar con otros eventos de la economía. Los modelos de medición también tendrán en cuenta otros factores como:
- (a) que la legislación o regulación fiscal otorgue a los contribuyentes un periodo para presentar las declaraciones que sea mayor al que se permite al gobierno para la publicación de los estados financieros con propósito general;
 - (b) que los contribuyentes no presenten las declaraciones en el momento oportuno;
 - (c) la valoración de activos no monetarios para propósitos de evaluaciones fiscales;
 - (d) complejidades en las leyes o regulaciones fiscales que requieren periodos más largos para liquidar los impuestos adeudados por determinados contribuyentes;
 - (e) la posibilidad de que los costos financieros y políticos de aplicar rigurosamente las leyes o regulaciones fiscales (o las leyes o regulaciones relativas a otras contribuciones y gravámenes obligatorios) y de recaudar todos los impuestos, contribuciones y gravámenes legalmente adeudados al gobierno sean superiores a los beneficios recibidos;

- (f) las leyes o regulaciones fiscales que permiten a los contribuyentes diferir el pago de algunos impuestos; y
 - (g) una variedad de circunstancias particulares de impuestos y jurisdicciones individuales.
47. La medición de activos e ingresos procedentes de transacciones impositivas utilizando modelos estadísticos puede dar lugar a que el importe real de los activos e ingresos reconocidos sea diferente a los importes determinados en los periodos posteriores como adeudados por los contribuyentes en relación con el periodo actual sobre el que se informa. Las revisiones de las estimaciones se hacen de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
48. En algunos casos, los activos derivados de transacciones fiscales no pueden medirse con fiabilidad hasta pasado un tiempo desde que se produjo el evento imponible. Esto puede ocurrir si la base imponible es volátil y no es posible realizar una estimación fiable. En muchos casos, los activos e ingresos pueden ser reconocidos en el periodo posterior a la ocurrencia del hecho imponible. Sin embargo, existen circunstancias excepcionales en las que transcurrirán varios periodos sobre los que se informa antes de que un evento imponible dé lugar al reconocimiento de un activo. Por ejemplo, puede llevar varios años determinar y medir de forma fiable el importe del impuesto sobre sucesiones adeudado en relación con el cuantioso patrimonio de una persona fallecida porque incluye una serie de antigüedades y obras de arte valiosas, que requieren valoraciones especializadas. Por consiguiente, los criterios de reconocimiento pueden no ser satisfechos hasta que se reciba el pago o se vaya a cobrar.

Medición de los impuestos con incertidumbre en la recaudación

49. La medición de los activos derivados de transacciones fiscales se limita a la medida en que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada a la contraprestación variable.
50. Al evaluar si es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados reconocidos una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre relacionada con la contraprestación variable, las entidades deberán considerar tanto la probabilidad como la magnitud de la reversión de los ingresos. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:
- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Esos factores pueden incluir la volatilidad de un mercado, el juicio o las acciones de terceros.
 - (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo. Esta incertidumbre puede dar lugar a que el importe se determine en un periodo posterior al momento del evento que obliga.
 - (c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de acuerdos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.
 - (d) La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de acuerdos similares en circunstancias parecidas.
 - (e) La transacción tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

51. **Los ingresos por impuestos deberán determinarse en términos brutos. No deberán reducirse por los gastos pagados a través del sistema impositivo.**

52. En algunas jurisdicciones, el gobierno utiliza el sistema impositivo como un método conveniente para pagar beneficios a los contribuyentes, que de otro modo se pagarían utilizando otro método de pago, tal como extender un cheque, depositando directamente el importe en una cuenta bancaria del contribuyente, o cancelando otra cuenta en nombre del contribuyente. Por ejemplo, un gobierno puede pagar parte de las primas de pólizas de seguros sanitarios de los residentes, para fomentar la utilización de esos seguros, bien reduciendo el pasivo por impuestos del individuo, realizando un pago por cheque o pagando el importe directamente a la compañía aseguradora. En estos casos, el importe es pagadero con independencia de que el individuo pague impuestos. Por consiguiente, este importe es un gasto del gobierno y debe reconocerse de forma separada en el estado de rendimiento financiero. Los ingresos por impuestos deben incrementarse por el importe de cualquiera de estos gastos pagados a través del sistema impositivo.
53. **Los ingresos por impuestos no se incrementarán por el importe de los desembolsos por impuestos.**
54. En la mayoría de las jurisdicciones, los gobiernos utilizan el sistema impositivo para fomentar ciertos comportamientos financieros y desincentivar otros. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que los propietarios de viviendas deduzcan los intereses de la hipoteca e impuestos a la propiedad de su renta bruta al calcular el ingreso fiscal tributable. Estos tipos de concesiones están disponibles sólo para los contribuyentes. Si una entidad (incluyendo una persona física) no paga impuestos, entonces no puede acceder a la concesión. Estos tipos de concesiones se denominan desembolsos por impuestos. Los desembolsos por impuestos son ingresos a los cuales se ha renunciado, no gastos, y no dan lugar a entradas o salidas de recursos – es decir, no dan lugar a activos, pasivos, ingresos o gastos para el gobierno que grava.
55. La distinción clave entre los gastos pagados a través del sistema impositivo y los desembolsos por impuestos es que para los gastos pagados a través del sistema impositivo, el importe está disponible para los receptores con independencia de que paguen impuestos o usen un determinado mecanismo para pagar sus impuestos. La NICSP 1 prohíbe la compensación de partidas de ingresos y gastos a menos que lo permita otra Norma. La compensación de ingresos por impuestos y gastos pagados a través del sistema impositivo no está permitida.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes

Reconocimiento

Contabilización del acuerdo vinculante

56. **Una entidad contabilizará un acuerdo vinculante utilizando el modelo de contabilidad de acuerdos vinculantes si se cumplen todos los criterios siguientes:**
- (a) **las partes del acuerdo vinculante han aprobado el acuerdo vinculante (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas habituales) y se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones;**
 - (b) **la entidad puede identificar los derechos de cada parte en virtud del acuerdo vinculante;**
 - (c) **la entidad puede identificar las condiciones de pago para la satisfacción de cada obligación de cumplimiento identificada;**
 - (d) **el acuerdo vinculante tiene esencia económica (es decir, se espera que el riesgo, el calendario o el importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad o el potencial de servicio cambien como consecuencia del acuerdo vinculante) (párrafos GA32 a GA34 proporcionan una guía adicional para los acuerdos vinculantes que requieren una transferencia de bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario); y**

- (e) **Es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendrá derecho por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante (párrafos GA35 a GA39 proporcionan una guía adicional). Al evaluar si es probable la recaudación de un importe de contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad y la finalidad del suministrador de recursos de pagar ese importe de contraprestación cuando sea debido. El importe de la contraprestación a la que tendrá derecho la entidad puede ser inferior a la contraprestación de la transacción señalada en el acuerdo vinculante si la contraprestación es variable porque la entidad puede ofrecer al suministrador de recursos una concesión de precio (véase el párrafo 115).**

57. Si un acuerdo vinculante cumple los criterios del párrafo 56 al inicio del acuerdo vinculante, una entidad no volverá a evaluar esos criterios a menos que haya indicios de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si la capacidad de un suministrador de recursos para pagar la contraprestación se deteriora significativamente, una entidad volverá a evaluar si es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho por la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento restantes en el acuerdo vinculante.

58. Cuando un acuerdo vinculante no cumpla todos los criterios del párrafo 56, la entidad reconocerá cualquier contraprestación recibida como ingreso solo cuando se haya producido alguno de los siguientes eventos:

- (a) la entidad ha satisfecho plenamente su obligación de cumplimiento a la que se refiere la contraprestación recibida y la contraprestación recibida del suministrador de recursos no es reembolsable; o
- (b) el acuerdo vinculante ha finalizado y la contraprestación recibida del suministrador de recursos no es reembolsable.

Una entidad continuará evaluando el acuerdo vinculante para determinar si se cumplen posteriormente los criterios del párrafo 56.

59. A efectos de la aplicación de esta Norma, un acuerdo no es un acuerdo vinculante si cada una de las partes del acuerdo vinculante tiene el derecho exigible unilateral de rescindir un acuerdo vinculante totalmente insatisfecho sin compensar a la otra parte (o partes).

60. Un acuerdo vinculante se considera totalmente insatisfecho si se cumplen los dos criterios siguientes:

- (a) la entidad aún no ha comenzado a satisfacer ninguna de sus obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante; y
- (b) el suministrador de recursos aún no ha pagado, ni está obligado a pagar, ninguna contraprestación a la entidad por el hecho de que ésta satisfaga cualquiera de sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante.

61. Si una entidad ha determinado que sus ingresos proceden de una transacción con un acuerdo vinculante que debe contabilizarse utilizando el modelo contable de acuerdos vinculantes, la entidad también deberá considerar si debe combinarse con otros acuerdos vinculantes y si existen modificaciones en su acuerdo vinculante.

Combinación de acuerdos vinculantes

62. Una entidad combinará dos o más acuerdos vinculantes suscritos al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo suministrador de recursos (o partes relacionadas del suministrador de recursos) y contabilizará los acuerdos vinculantes como un único acuerdo vinculante si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- (a) Los acuerdos vinculantes se negocian como un paquete con un único objetivo;
- (b) el importe de la contraprestación a pagar en un acuerdo vinculante depende de la contraprestación o del rendimiento del otro acuerdo vinculante; o
- (c) los compromisos en los acuerdos vinculantes (o algunos compromisos en cada uno de los acuerdos vinculantes) constituyen una única obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 68 a 77.

Modificaciones de un acuerdo vinculante

63. Una modificación de un acuerdo vinculante es un cambio en el alcance o la contraprestación (o ambos) de un acuerdo vinculante que es aprobado por las partes del acuerdo vinculante. En algunos sectores y jurisdicciones, una modificación de un acuerdo vinculante puede describirse como una variación, una modificación o una orden de cambio. Existe una modificación de un acuerdo vinculante cuando las partes de un acuerdo vinculante aprueban una modificación que crea nuevos derechos y obligaciones exigibles de las partes del acuerdo vinculante o cambia los existentes. Una modificación de un acuerdo vinculante puede aprobarse por escrito, por acuerdo verbal o implícitamente por las prácticas habituales de una entidad. Si las partes del acuerdo vinculante no han aprobado una modificación de un acuerdo vinculante, una entidad continuará aplicando esta Norma al acuerdo vinculante existente hasta que se apruebe la modificación de un acuerdo vinculante.
64. Una modificación de un acuerdo vinculante puede existir aunque las partes del acuerdo vinculante tengan una disputa sobre el alcance o la contraprestación (o ambos) de la modificación o las partes hayan aprobado un cambio en el alcance del acuerdo vinculante pero aún no hayan determinado el cambio correspondiente en la contraprestación. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del acuerdo vinculante y cualquier otra evidencia. Si las partes de un acuerdo vinculante han aprobado un cambio en el alcance del acuerdo vinculante pero aún no han determinado el cambio correspondiente en la contraprestación, una entidad estimará el cambio en la contraprestación de la transacción derivado de la modificación de acuerdo con los párrafos 113 a 117 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 119 a 121 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable.
65. Una entidad contabilizará una modificación de un acuerdo vinculante como un acuerdo vinculante separado si se dan las dos condiciones siguientes:
- (a) el alcance del acuerdo vinculante aumenta debido a la incorporación de los compromisos que son distintos (de acuerdo con los párrafos 73 a 77); y
 - (b) la contraprestación del acuerdo vinculante aumenta por un importe de contraprestación que refleja los valores independientes de la entidad de los compromisos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese valor para reflejar las circunstancias del acuerdo vinculante en particular. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el valor independiente de un bien o servicio adicional por un descuento que reciba el suministrador de recursos, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados en los que incurriría al proporcionar un bien o servicio similar a un nuevo suministrador de recursos.
66. Si una modificación de un acuerdo vinculante no se contabiliza como un acuerdo vinculante separado de conformidad con el párrafo 65, una entidad contabilizará los compromisos aún no transferidos en la fecha de la modificación de un acuerdo vinculante (es decir, los compromisos restantes) de cualquiera de las siguientes formas que sea aplicable:
- (a) Una entidad contabilizará la modificación de un acuerdo vinculante como si fuera una rescisión del acuerdo vinculante existente y la creación de un nuevo acuerdo vinculante, si los compromisos

restantes son distintos de los compromisos satisfechos en la fecha de la modificación de un acuerdo vinculante o con anterioridad a la misma. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de cumplimiento restantes [o a los compromisos restantes en una única obligación de cumplimiento identificada de conformidad con el párrafo 68(b)] es la suma de:

- (i) la contraprestación comprometida por el suministrador de recursos (incluidos los importes ya recibidos del suministrador de recursos) que se incluyó en la estimación de la contraprestación de la transacción y que no se había reconocido como ingreso; y
 - (ii) la contraprestación comprometida como parte de la modificación de un acuerdo vinculante.
- (b) Una entidad contabilizará la modificación de un acuerdo vinculante como si formara parte del acuerdo vinculante existente si los compromisos restantes no son distintos y, por lo tanto, forman parte de una única obligación de cumplimiento que está parcialmente satisfecha en la fecha de la modificación de un acuerdo vinculante. El efecto que la modificación de un acuerdo vinculante tiene en la contraprestación de la transacción, y en la medición del progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento, se reconoce como un ajuste de los ingresos (ya sea como un aumento o una reducción de los ingresos) en la fecha de la modificación de un acuerdo vinculante (es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base acumulativa de recuperación).
- (c) Si los compromisos restantes son una combinación de las partidas (a) y (b), entonces la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de cumplimiento insatisfechas (incluidas las parcialmente insatisfechas) en el acuerdo vinculante modificado de forma congruente con los objetivos de este párrafo.

Duración de un acuerdo vinculante

67. Algunos acuerdos vinculantes pueden no tener una duración fija y pueden ser rescindidos o modificados por cualquiera de las partes en cualquier momento. Otros acuerdos vinculantes pueden renovarse automáticamente sobre una base periódica que se especifica en el acuerdo vinculante. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del acuerdo vinculante (es decir, al periodo del acuerdo vinculante) en el que las partes del acuerdo vinculante tengan derechos y obligaciones presentes exigibles.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante

68. **Al inicio del acuerdo vinculante, una entidad evaluará los bienes o servicios prometidos en un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos e identificará como obligación de cumplimiento cada compromiso de utilizar los recursos internamente para, o transferir a una parte o partes externas (es decir, el comprador (el suministrador de recursos) o un tercero beneficiario), ya sea:**
- (a) **un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o**
 - (b) **una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales en características y riesgos y que tienen el mismo patrón de uso interno o de transferencia al comprador o tercero beneficiario (véase el párrafo 70).**

Párrafos GA43 a GA56 proporcionan una guía adicional sobre la identificación de sus obligaciones de cumplimiento.

69. **Un acuerdo vinculante tiene al menos una obligación de cumplimiento porque su exigibilidad responsabiliza a la entidad a satisfacer sus obligaciones del acuerdo, que la entidad tiene pocas o ninguna alternativa realista para evitar.**

70. Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de uso interno o de transferencia al comprador o tercero beneficiario si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) cada bien o servicio distinto de la serie cumpliría los criterios del párrafo 92 o 95 ser una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo; y
 - (b) de conformidad con los párrafos 98 y 99, se utilizaría el mismo método para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento.

Compromisos de utilización de recursos

71. Un acuerdo vinculante generalmente señala explícitamente los bienes o servicios que una entidad se compromete a obtener para su uso interno o a transferir a un comprador o tercero beneficiario. Sin embargo, las obligaciones de cumplimiento señaladas en un acuerdo vinculante pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan explícitamente en dicho acuerdo vinculante. Esto se debe a que un acuerdo vinculante también puede incluir los compromisos implícitos en las prácticas habituales de una entidad, las políticas publicadas o las declaraciones específicas si, en el momento de celebrar el acuerdo vinculante, esos compromisos crean una expectativa válida en el suministrador de recursos de que la entidad cumplirá, y son lo suficientemente específicos como para que puedan exigir responsabilidades a la entidad.
72. Las obligaciones de cumplimiento no incluyen las actividades que una entidad debe llevar a cabo para satisfacer un acuerdo vinculante, a menos que la realización de dichas actividades utilice recursos de una manera claramente especificados en el acuerdo vinculante. Por ejemplo, una entidad puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un acuerdo vinculante. El desempeño de esas tareas no utiliza un recurso internamente para un servicio ni transfiere un servicio a un comprador o tercero beneficiario a medida que se realizan las tareas. Por lo tanto, esas actividades de establecimiento no constituyen una obligación de cumplimiento.

Identificación de los compromisos distintos de uso de recursos

73. Una obligación de cumplimiento es una unidad de cuenta en una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante que representa un compromiso o un grupo de compromisos distintos a los que se aplican criterios de reconocimiento y conceptos de medición. Un bien o servicio que está comprometido en un acuerdo vinculante es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) la parte que recibe el bien o servicio puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del bien o servicio, ya sea por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para esa parte (es decir, el bien o servicio es susceptible de ser distinto); y
 - (b) el compromiso de la entidad de utilizar los recursos internamente para el bien o servicio o transferir el bien o servicio al comprador o tercero beneficiario es identificable por separado de otros compromisos del acuerdo vinculante (es decir, el compromiso es distinto dentro del contexto del acuerdo vinculante).
- Véanse los párrafos GA53 a GA56 para obtener una guía específica sobre la identificación de los compromisos distintos de utilizar recursos para otra parte.
74. Una entidad determina si la parte que recibe el bien o servicio es ella misma, el suministrador de recursos (comprador) o un tercero beneficiario especificado, considerando la naturaleza de su obligación de cumplimiento.
- (a) En una obligación de cumplimiento en la que una entidad promete utilizar recursos internamente para un bien o servicio distinto, la propia entidad es la destinataria de los bienes o servicios.

- (b) En una obligación de cumplimiento en la que una entidad se compromete a utilizar recursos para transferir un bien o servicio distinto a un comprador o a un tercero beneficiario, el destinatario de los bienes o servicios es el comprador o el tercero beneficiario.

Véase el párrafo GA27 para obtener una guía adicional.

75. Una parte puede generar los beneficios económicos o el potencial de servicio del bien o servicio de acuerdo con el párrafo 73(a) si el bien o servicio puede utilizarse, consumirse, venderse por un importe superior al valor residual o mantenerse de otro modo de forma que genere beneficios económicos o potencial de servicio. Para algunos bienes o servicios, una parte puede ser capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del bien o servicio por sí misma. Para otros bienes o servicios, una parte puede ser capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio del bien o servicio solo en conjunción con otros recursos fácilmente disponibles. Un recurso fácilmente disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que la parte ya ha obtenido de la entidad (incluidos los bienes o servicios que la entidad utilizará internamente o que se transferirán al comprador o a un tercero beneficiario, en virtud del acuerdo vinculante) o de otras transacciones o eventos. Diversos factores pueden proporcionar evidencias de que la parte puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del bien o servicio por sí sola o junto con otros recursos fácilmente disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad utilice o proporcione internamente con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que una parte puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del bien o servicio por sí misma o con otros recursos fácilmente disponibles.
76. Al evaluar si los compromisos de una entidad de utilizar recursos internamente para bienes o servicios o transferir bienes o servicios al comprador o tercero beneficiario son identificables por separado de conformidad con el párrafo 73(b), el objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, en el contexto del acuerdo vinculante, es un compromiso de utilizar los recursos de forma individualmente específica y no de forma combinada. Los factores que indican que dos o más compromisos no son identificables por separado incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:
 - (a) La entidad proporciona un servicio significativo de integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante en un conjunto de bienes o servicios que representan la producción o producciones combinadas para las que el suministrador de recursos ha suscrito acuerdos vinculantes. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como inputs para producir o entregar el producto o productos combinados especificados por el suministrador de recursos. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.
 - (b) Uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan significativamente, o son modificados o personalizados significativamente por, uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante.
 - (c) Los bienes o servicios son altamente interdependientes o están altamente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios se ve afectado significativamente por uno o más de los otros bienes o servicios del acuerdo vinculante. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios se ven significativamente afectados entre sí porque la entidad no podría satisfacer su compromiso utilizando cada uno de los bienes o servicios internamente, o transfiriendo cada uno de los bienes o servicios, de forma independiente.
77. Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizara todos los bienes o servicios comprometidos en un acuerdo vinculante como una única obligación de cumplimiento.

Reconocimiento inicial de transacciones de ingresos de un acuerdo vinculante

78. Cuando un acuerdo vinculante sea totalmente insatisfecho de conformidad con el párrafo 60, una entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso asociado con el acuerdo vinculante, a menos que el acuerdo vinculante sea oneroso. El reconocimiento de los activos, pasivos e ingresos comienza cuando una de las partes del acuerdo vinculante empieza a satisfacer sus obligaciones en virtud del mismo.
79. Cuando un acuerdo vinculante se convierta en oneroso, la entidad contabilizará el déficit previsto de conformidad con la NICSP 19. Los párrafos GA57 y GA58 proporcionan una guía adicional sobre los acuerdos vinculantes insatisfechos.

Análisis de la entrada inicial de recursos

80. Una entidad puede recibir o tener derecho a una entrada de recursos procedente de una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante antes o después de empezar a satisfacer sus obligaciones de cumplimiento. La entidad debe aplicar los párrafos 18 a 25, y reconocer una entrada de recursos procedente de una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante como un activo cuando se cumplan la definición y los criterios de reconocimiento de un activo.

Existencia y reconocimiento de un pasivo

81. Las entidades del sector público suelen recibir recursos de los gobiernos o de otras entidades. Cuando una entidad reconozca un activo por una entrada de recursos, deberá considerar si existen obligaciones de cumplimiento relacionadas con la entrada que den lugar al reconocimiento de un pasivo.
82. Una obligación de cumplimiento da lugar a un pasivo cuando:
- (a) la entidad ha recibido recursos asociados a su obligación de cumplimiento insatisfecha o parcialmente insatisfecha en un acuerdo vinculante; y
 - (b) el suministrador de recursos puede exigir el cumplimiento del acuerdo vinculante, si la entidad no satisface las obligaciones de cumplimiento asociadas a la contraprestación recibida, requiriendo a la entidad que transfiera recursos a otra parte en cumplimiento de los términos del acuerdo vinculante.

Véase la guía adicional en los párrafos GA59 a GA62.

83. De acuerdo con el párrafo 27, existe un pasivo si la entidad no puede evitar una transferencia de recursos como consecuencia de eventos pasados, y la transferencia de recursos es probable. Una entidad debe considerar los hechos y circunstancias relacionados con el acuerdo vinculante para determinar si la otra parte o partes (que suele ser el suministrador de recursos) pueden hacer valer sus derechos e imponer una consecuencia que requiera una transferencia incremental de recursos como resultado del incumplimiento de la entidad (es decir, no satisfacer sus obligaciones de cumplimiento).
84. Por conveniencia administrativa, una transferencia de recursos como consecuencia de que la entidad no satisfaga sus obligaciones de cumplimiento puede devolverse efectivamente deduciendo el importe a devolver de otros activos que deban transferirse para otros fines. La entidad seguirá reconociendo los importes brutos en sus estados financieros: es decir, la entidad reconocerá una reducción de activos y pasivos por la devolución de la transferencia según los términos del acuerdo vinculante incumplido, y reflejará el reconocimiento de activos, pasivos o ingresos por la nueva transferencia.
85. Si una entidad recibe recursos antes de que ambas partes acuerden las condiciones del acuerdo y se espera que se llegue a un acuerdo vinculante, reconoce un pasivo por una recepción anticipada hasta el momento en que el acuerdo se convierta en vinculante.

86. Las obligaciones de cumplimiento que cumplan la definición de pasivo se reconocerán como tales cuando, y solo cuando, el importe de la obligación pueda medirse con fiabilidad. El pasivo seguirá siendo reconocido por la entidad hasta que se cumpla posteriormente uno de los eventos del párrafo 58.

Reconocimiento de transacciones de ingresos con un acuerdo vinculante

87. **Cuando una entidad reciba una entrada de recursos en una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante que cumpla la definición y los criterios de reconocimiento de un activo de conformidad con los párrafos 18 a 25, la entidad reconocerá:**
- (a) **los ingresos por las obligaciones de cumplimiento satisfechas con respecto a la misma entrada de recursos; y**
 - (b) **los pasivos por las obligaciones de cumplimiento no satisfechas con respecto a la misma entrada de efectivo.**
88. **El momento del reconocimiento de los ingresos viene determinado por la naturaleza de los requerimientos de un acuerdo vinculante y su liquidación. Una entidad reconocerá los ingresos de una transacción con un acuerdo vinculante cuando (o a medida que) la entidad satisfaga las obligaciones de cumplimiento utilizando los recursos de la manera especificada, de conformidad con los términos del acuerdo vinculante. La entidad reducirá el importe en libros de cualquier pasivo que haya sido reconocido de acuerdo con los párrafos 81 a 86 por un importe igual. Los párrafos GA63 a GA95 proporcionan una guía sobre la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento.**
89. **Una entidad satisface una obligación de cumplimiento utilizando recursos internamente para un bien o servicio comprometido (es decir, un activo), o para transferir un bien o servicio comprometido a un comprador o a un tercero beneficiario. Un activo se utiliza internamente o se transfiere cuando (o a medida que) la entidad que lo recibe obtiene el control de ese activo.**
90. Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso y obtengan los beneficios de un recurso (véase el párrafo 18). Los beneficios económicos o el potencial de servicio incorporados a un recurso son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros en las salidas), o la capacidad de proporcionar servicios que contribuyan a alcanzar los objetivos de la entidad, que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas maneras, como por ejemplo:
- (a) el uso del recurso para proporcionar formación interna;
 - (b) el uso del recurso para producir bienes o proporcionar servicios (incluidos los servicios públicos);
 - (c) el uso del recurso para aumentar el valor de otros activos;
 - (d) el uso del recurso para saldar pasivos o reducir gastos;
 - (e) la venta o intercambiando el recurso;
 - (f) la pignoración de recursos para garantizar un préstamo; y
 - (g) mantenimiento del recurso.
91. Para cada obligación de cumplimiento identificada de conformidad con los párrafos 68 a 77, una entidad determinará al inicio del acuerdo vinculante si satisface la obligación de cumplimiento a lo largo del tiempo (de conformidad con los párrafos 92 y 93 o los párrafos 95 y 96) o satisface la obligación de cumplimiento en un momento dado (de conformidad con el párrafo 94 o el párrafo 97). Si la entidad no satisface una obligación de cumplimiento a lo largo del tiempo, la obligación de cumplimiento se satisface en un momento dado.

Las obligaciones de cumplimiento de utilizar recursos para bienes o servicios internamente

Satisfecha a lo largo del tiempo

92. Una entidad obtiene el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por lo tanto, satisface una obligación de cumplimiento y reconoce ingresos a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:
- (a) la entidad recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionado por el cumplimiento de la entidad a medida que ésta cumple (véanse los párrafos GA64 y GA65);
 - (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que la entidad controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo GA66); o
 - (c) la entidad tiene un derecho exigible a contraprestación por el cumplimiento completado hasta la fecha (véase el párrafo 93).
93. La entidad considerará las condiciones del acuerdo vinculante, así como cualquier legislación que se aplique al mismo, al evaluar si tiene un derecho exigible a contraprestación por cualquier obligación de cumplimiento completada hasta la fecha de conformidad con el párrafo 92(c). El derecho a una contraprestación por cualquier obligación de cumplimiento completada hasta la fecha no necesita ser por un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del acuerdo vinculante, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos compense a la entidad por cualquier obligación de cumplimiento completada hasta la fecha si el acuerdo vinculante es rescindido por el suministrador de recursos u otra parte con derechos y obligaciones exigibles en el acuerdo vinculante por razones distintas al incumplimiento por parte de la entidad de lo comprometido. Los párrafos GA67 a GA71 proporcionan una guía para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho de contraprestación y si el derecho de contraprestación de una entidad daría derecho a la entidad a ser pagada por cualquier obligación de cumplimiento completada hasta la fecha.

Satisfecha en un momento dado

94. Si una obligación de cumplimiento no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 92 y 93, una entidad satisface sus obligaciones de cumplimiento en un momento dado Para determinar el momento en que la entidad obtiene el control de un activo comprometido y satisface una obligación de cumplimiento, la entidad deberá considerar los requerimientos para el control de los párrafos 89 y 90.

Obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios a otra parte (comprador o tercero beneficiario)

Satisfecha a lo largo del tiempo

95. Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por lo tanto, satisface una obligación de cumplimiento y reconoce ingresos a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:
- (a) el comprador o tercero beneficiario recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionado por el cumplimiento de la entidad a medida que ésta cumple (véanse los párrafos GA73 y GA74);
 - (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, el trabajo en curso) que el comprador o el tercero beneficiario controla a medida que se crea o mejora el activo (véase el párrafo GA75); o
 - (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 96) y la entidad tiene un derecho exigible a la contraprestación por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 93).

96. Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para una entidad si la entidad está restringida por el acuerdo vinculante de dirigir fácilmente el activo para otro uso durante la creación o mejora de ese activo o limitada prácticamente de dirigir fácilmente el activo en su estado completado para otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al inicio del acuerdo vinculante. Después del inicio del acuerdo vinculante, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo a menos que las partes del acuerdo vinculante aprueben una modificación de un acuerdo vinculante que cambie sustancialmente la obligación de cumplimiento. Los párrafos GA76 a GA78 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

Satisfecha en un momento dado

97. Si una obligación de cumplimiento no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 95 y 96, una entidad satisface sus obligaciones de cumplimiento en un momento dado. Para determinar el momento en el que un comprador o un tercero beneficiario obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de cumplimiento, la entidad deberá considerar los requerimientos para el control de los párrafos 89 y 90 (y GA183 a GA185 si la entidad tiene un acuerdo de recompra). Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:
- (a) La entidad tiene un derecho presente a la contraprestación por el activo - si un suministrador de recursos está actualmente obligado a pagar por un activo, entonces eso puede indicar que el suministrador de recursos ha obtenido la capacidad de dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de, el activo a cambio.
 - (b) El comprador o tercero beneficiario tiene la titularidad legal del activo - la titularidad legal puede indicar qué parte de un acuerdo vinculante tiene la capacidad de dirigir el uso de un activo y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de éste, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios económicos o potencial de servicio. Por lo tanto, la transferencia de la titularidad legal de un activo puede indicar que el comprador o tercero beneficiario ha obtenido el control del activo. Si una entidad retiene la titularidad legal únicamente como protección contra el impago del suministrador de recursos, esos derechos de la entidad no impedirían al comprador o al tercero beneficiario obtener el control de un activo.
 - (c) La entidad ha transferido la posesión física del activo — la posesión física de un activo por parte del comprador o de un tercero beneficiario puede indicar que el suministrador de recursos tiene la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del activo, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios económicos o a ese potencial de servicio. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un suministrador de recursos o un consignatario puede tener la posesión física de un activo que la entidad controla. Por el contrario, en algunos acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el suministrador de recursos. Los párrafos GA183 a GA196, GA197 a GA198 y GA199 a GA202, proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, los acuerdos de depósito y los acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.
 - (d) El comprador o tercero beneficiario tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo - la transferencia de los riesgos y beneficios significativos de la propiedad de un activo al comprador o tercero beneficiario puede indicar que el suministrador de recursos ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del activo. Sin embargo, al evaluar los riesgos y beneficios de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una

obligación de cumplimiento separada, además de la obligación de cumplimiento de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un suministrador de recursos, pero no haber satisfecho aún las obligaciones de cumplimiento adicionales para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.

- (e) El suministrador de recursos ha aceptado el activo — la aceptación de un activo por parte del suministrador de recursos puede indicar que ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del mismo. Para evaluar el efecto de una cláusula de aceptación en un acuerdo vinculante sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará la guía sobre los párrafos GA82 a GA85.

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento

- 98. Para cada obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 92 y 93 (para las obligaciones de cumplimiento de utilizar bienes o servicios internamente) o los párrafos 95 y 96 (para las obligaciones de cumplimiento de transferir bienes o servicios a otra parte), una entidad reconocerá los ingresos a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad para satisfacer su obligación de cumplimiento.
- 99. Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de cumplimiento similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo.

Métodos para medir el progreso

- 100. Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de productos y métodos de recursos. Los párrafos GA86 a GA95 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento. Al determinar el método adecuado para medir el progreso, la entidad considerará la naturaleza del compromiso de la entidad y si las condiciones del acuerdo vinculante especifican las actividades o desembolsos que la entidad debe realizar o en los que debe incurrir, respectivamente.
- 101. Al aplicar un método para medir el progreso para una obligación de cumplimiento específica, una entidad excluirá de la medición del progreso cualquier bien o servicio que no esté directamente relacionado con esa obligación de cumplimiento:
 - (a) para una obligación de cumplimiento en la que la entidad se compromete a utilizar recursos internamente para un bien o servicio distinto, la entidad excluirá de la medición del progreso cualquier bien o servicio para el que la entidad no retenga el control. A la inversa, la entidad incluirá en la medición del progreso cualquier bien o servicio sobre el que la entidad retenga el control al satisfacer esa obligación de cumplimiento; y
 - (b) para una obligación de cumplimiento en la que la entidad se compromete a utilizar recursos para transferir un bien o servicio distinto a otra parte, la entidad excluirá de la medición del progreso cualquier bien o servicio para el que la entidad no transfiera el control a otra parte (es decir, un comprador o un tercero beneficiario). Por el contrario, una entidad incluirá en la medición del progreso cualquier bien o servicio para el que la entidad transfiera el control a otra parte (es decir, un comprador o un tercero beneficiario) cuando satisfaga esa obligación de cumplimiento.
- 102. A medida que las circunstancias cambien con el tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar cualquier cambio en la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento. Tales cambios en la

medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en la estimación contable de conformidad con la NICSP 3.

Medidas razonables del progreso

103. La entidad reconocerá los ingresos de una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo solo si la entidad puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.
104. En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un acuerdo vinculante), la entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el resultado de una obligación de cumplimiento, pero la entidad espera recuperar los costos incurridos para satisfacer la obligación de cumplimiento. En esas circunstancias, la entidad reconocerá los ingresos solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento en que pueda medir razonablemente el resultado de las obligaciones de cumplimiento.

Consideración posterior de los criterios de reconocimiento de activos

105. Cuando una entrada de recursos procedente de un acuerdo vinculante dentro del alcance de esta norma no cumpla los criterios del párrafo 18, y una entidad reciba posteriormente una entrada de recursos del proveedor de los recursos, la entidad reconocerá la entrada recibida como ingreso solo cuando se haya producido alguno de los siguientes eventos:
 - (a) la entidad no tiene ninguna obligación de cumplimiento insatisfecha; o
 - (b) el acuerdo se ha rescindido y la entrada de recursos recibida del suministrador de recursos no es reembolsable.

Medición

Medición de los activos procedentes de una entrada de recursos

106. **Un activo en una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante será medido inicialmente por la entidad a su contraprestación de transacción en la fecha en que se satisfagan los criterios para el reconocimiento de activos (véanse los párrafos 109 a 132). La entidad medirá posteriormente el activo de conformidad con el párrafo 31.**

Medición de pasivos

107. El importe reconocido como un pasivo será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación de cumplimiento en la fecha de presentación. A efectos de esta Norma, la mejor estimación de un pasivo en su reconocimiento inicial se limita al valor del activo asociado reconocido por la entrada de recursos. La entidad aplicará el párrafo 33 para determinar su mejor estimación del pasivo.

Medición de los ingresos de transacciones con acuerdos vinculantes

108. **Cuando (o a medida que) se satisfaga una obligación de cumplimiento, una entidad reconocerá como ingresos el importe de la contraprestación de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 119 a 121) que se asigna a esa obligación de cumplimiento.**

Determinación de la contraprestación de la transacción

109. La entidad considerará los términos del acuerdo vinculante y sus prácticas habituales para determinar la contraprestación de la transacción. La contraprestación de la transacción es el importe de los recursos a los que una entidad espera tener derecho en el acuerdo vinculante para satisfacer sus obligaciones de cumplimiento, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación comprometida en un acuerdo vinculante puede incluir importes fijos, importes variables o ambos.
110. El riesgo crediticio no se considera al determinar el importe al que la entidad espera tener derecho. Las pérdidas de valor relacionadas con un riesgo crediticio (es decir, el deterioro de una cuenta por cobrar) se miden sobre la base de la guía de la NICSP 41.
111. La naturaleza, el calendario y el importe de la contraprestación afectan a la estimación de la contraprestación de la transacción. Al determinar la contraprestación de la transacción, una entidad considerará los efectos de todo lo siguiente:
- (a) contraprestación variable (véanse los párrafos 113 a 117 y 122);
 - (b) estimaciones restrictivas de la contraprestación variable (véase párrafos 119 a 121);
 - (c) la existencia de un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante (véase párrafos 123 a 128);
 - (d) la contraprestación distinta al efectivo (véanse los párrafos -129 a 132); y
 - (e) contraprestación por pagar a un suministrador de recursos (véase párrafos GA104 a GA106).
112. A efectos de determinar la contraprestación de la transacción, una entidad asumirá que la contraprestación se recibirá de conformidad con los términos del acuerdo vinculante existente y que el acuerdo vinculante no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación variable

113. Si la contraprestación en el acuerdo vinculante incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación que la entidad espera recaudar del suministrador de recursos.
114. El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se compromete un importe fijo como prima de desempeño a la consecución de un hito especificado en el acuerdo vinculante.
115. La variabilidad relativa a la contraprestación puede estar explícitamente señalada en leyes, regulaciones o un acuerdo vinculante. Además de lo estipulado en leyes, regulaciones o un acuerdo vinculante, la contraprestación es variable si se da alguna de las siguientes circunstancias:
- (a) el suministrador de recursos tiene una expectativa válida derivada de las prácticas habituales, las políticas publicadas o las declaraciones específicas de una entidad de que ésta aceptará un importe de contraprestación inferior al establecido en el acuerdo vinculante o en la legislación aplicable. Es decir, se espera que la entidad ofrezca o acepte un importe reducido debido a una concesión. Dependiendo de la jurisdicción, el sector o el suministrador de recursos, esta oferta puede denominarse descuento, rebaja, reembolso o crédito; o
 - (b) otros hechos y circunstancias indican que la finalidad de la entidad, al llegar al acuerdo con el suministrador de recursos, es ofrecer una concesión de precios al suministrador de recursos.

El párrafo GA37 proporciona una guía adicional sobre las concesiones de precios implícitas.

116. La entidad estimará el importe de la contraprestación variable utilizando uno de los siguientes métodos, en función del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho:
- (a) el valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de acuerdos vinculantes con similares características; o
 - (b) el importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del acuerdo vinculante). El importe más probable puede ser una estimación adecuada del importe de la contraprestación variable si el acuerdo vinculante tiene solo dos resultados posibles (por ejemplo, una entidad completa o no la construcción de la infraestructura en el plazo previsto).
117. La entidad aplicará un método congruente al estimar el efecto de la incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que la entidad espera tener derecho. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que una entidad utiliza para estimar el importe de la contraprestación variable sería normalmente similar a la información que los gestores de la entidad utilizan para estimar el importe por cobrar. En los casos en que el acuerdo vinculante requiera que la entidad transfiera bienes o servicios comprometidos a otra parte, la información sería normalmente similar a la información que los gestores de la entidad utilizan durante el proceso de oferta y demanda y al establecer los precios de los bienes o servicios comprometidos.

Pasivos por reembolsos

118. La entidad puede celebrar un acuerdo vinculante que incluya un derecho de devolución. En estos casos, la entidad reconocerá un pasivo por devolución si la entidad recibe una contraprestación de un suministrador de recursos y espera devolver una parte o la totalidad de esa contraprestación al suministrador de recursos en relación con una transferencia de bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario. Un pasivo por reembolso se mide por el importe de la contraprestación recibida (o por cobrar) a la que la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en la contraprestación de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en la contraprestación de la transacción y, por tanto, el pasivo por acuerdo vinculante) se actualizará al final de cada periodo sobre el que se informa para reflejar los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará la guía de los párrafos GA96 a GA103.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

119. La entidad incluirá en la contraprestación de la transacción una parte o la totalidad de un importe de contraprestación variable estimado de conformidad con el párrafo 116 solo en la medida en que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada a la contraprestación variable.
120. Al evaluar si es altamente probable que no se producirá una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados reconocidos una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre relacionada con la contraprestación variable, las entidades deberán considerar tanto la probabilidad como la magnitud de la reversión de los ingresos. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:
- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Esos factores pueden incluir la volatilidad de un mercado, el juicio o las acciones de

terceros, las condiciones meteorológicas y un alto riesgo de obsolescencia de la contraprestación (cuando no sea en efectivo) o del bien o servicio comprometido.

- (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo. Esta incertidumbre puede dar lugar a que el importe se determine en un periodo posterior al momento del evento que obliga.
- (c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de acuerdos vinculantes es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.
- (d) La entidad tiene la práctica de ofrecer un amplio rango de concesiones de precios o de cambiar los términos y condiciones de pago de acuerdos vinculantes similares en circunstancias parecidas.
- (e) El acuerdo vinculante tiene un gran número y un amplio rango de posibles importes de contraprestación.

121. La entidad aplicará los párrafos GA180 a GA182 para contabilizar la contraprestación en forma de un canon basado en las ventas o en el uso que se compromete a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

Nueva evaluación de la contraprestación variable

122. Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad actualizará la estimación de la contraprestación de la transacción (incluida la actualización de su evaluación de si una estimación de entrada variable está limitada) para representar fielmente las circunstancias presentes al final del periodo sobre el que se informa y los cambios en las circunstancias durante el periodo sobre el que se informa. La entidad contabilizará los cambios en la contraprestación de la transacción de acuerdo con los párrafos 144 a 147.

La existencia de un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante

123. Al determinar la contraprestación de la transacción, una entidad ajustará el importe de la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero si el calendario de las entradas de recursos acordadas por las partes del acuerdo vinculante (ya sea explícita o implícitamente) proporciona al suministrador de recursos o a la entidad un beneficio significativo de financiación del acuerdo vinculante. En tales circunstancias, el acuerdo vinculante contiene un componente de financiación significativo. Un componente de financiación significativo puede existir independientemente de que el compromiso de financiación se señale explícitamente en el acuerdo vinculante o esté implícito en las condiciones acordadas por las partes del acuerdo vinculante o en las leyes o regulaciones aplicables.
124. El objetivo al ajustar el importe comprometido de la contraprestación por un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos por un importe que refleje la contraprestación que un suministrador de recursos habría transferido si el suministrador de recursos hubiera transferido efectivo (es decir, el precio al contado) por esos bienes o servicios comprometidos en la obligación de cumplimiento cuando (o a medida que) la entidad los utilice (internamente) o los transfiera (al comprador o a un tercero beneficiario). La entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes a la hora de evaluar si un acuerdo vinculante contiene un componente de financiación y si dicho componente de financiación es significativo para el acuerdo vinculante, incluyendo los dos siguientes:
- (a) la diferencia, en su caso, entre el importe de la contraprestación comprometida y el precio al contado de los bienes o servicios comprometidos en la obligación de cumplimiento; y
 - (b) el efecto combinado de:
 - (i) la duración prevista entre el momento en que la entidad satisface las obligaciones de cumplimiento (si las hubiera) y el momento en que el suministrador de recursos transfiere la contraprestación; y

(ii) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.

125. A pesar de la evaluación del párrafo 124, un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos no tendría un componente de financiación significativo si se diera alguno de los siguientes factores:
- (a) El suministrador de recursos realiza la transferencia por adelantado y el momento en que se satisfacen las obligaciones de cumplimiento queda a discreción del suministrador de recursos.
 - (b) Un importe sustancial de la entrada de recursos comprometida por el suministrador de recursos es variable y el importe o el calendario de esa contraprestación varía en función de que se produzca o no un evento futuro que no está sustancialmente bajo el control del suministrador de recursos o de la entidad.
 - (c) La diferencia entre la contraprestación y el precio al contado de la transferencia (como se describe en el párrafo 124) surge por razones distintas de la provisión de financiación al suministrador de recursos o a la entidad, y la diferencia entre esos importes es proporcional a la razón de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones podrían proporcionar a la entidad o al suministrador de recursos protección frente a la posibilidad de que la otra parte no cumpla adecuadamente algunas o todas sus obligaciones en virtud del acuerdo vinculante.
126. Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar la contraprestación por los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al inicio del acuerdo vinculante, que el periodo entre el momento en que la entidad satisface las obligaciones de cumplimiento y el momento en que el suministrador de recursos transfiere la contraprestación será de un año o menos.
127. Para cumplir el objetivo del párrafo 124, al ajustar la contraprestación por un componente de financiación significativo, la entidad utilizará la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación independiente entre la entidad y su suministrador de recursos al inicio del acuerdo vinculante. Esa tasa reflejaría las características crediticias de la parte que recibe la financiación en el acuerdo vinculante, así como cualquier garantía o aval aportado por el suministrador de recursos o la entidad, incluidos los activos transferidos en el acuerdo vinculante. Una entidad puede ser capaz de determinar esa tasa mediante la identificación de la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación al precio que el suministrador de recursos transferiría cuando (o a medida que) se satisfaga la obligación de cumplimiento (en su caso). Tras el inicio del acuerdo vinculante, una entidad no actualizará la tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (como un cambio en la evaluación del riesgo crediticio del suministrador de recursos).
128. Una entidad presentará los efectos de la financiación (ingresos por intereses o gastos por intereses) separadamente de los ingresos procedentes de acuerdos vinculantes en el estado del rendimiento financiero. Los ingresos por intereses o los gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un activo (o una cuenta por cobrar) por acuerdos vinculantes o un pasivo por acuerdos vinculantes en la contabilidad de un acuerdo vinculante.

Contraprestación no monetaria.

129. Para determinar la contraprestación de la transacción para los acuerdos vinculantes en los que un suministrador de recursos se compromete a una contraprestación de forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación no monetaria (o el derecho a una entrada de recursos no monetaria) a su valor actual, de acuerdo con las NICSP relevantes, en el momento en que se satisfagan los criterios para el reconocimiento de activos.
130. Si una entidad no puede estimar razonablemente el valor actual de la contraprestación no monetaria, la entidad medirá la contraprestación indirectamente por referencia al valor independiente de los bienes o

servicios que se requiere sean utilizados internamente o transferidos al comprador o tercero beneficiario (o clase de suministrador de recursos) por la contraprestación.

131. El valor actual de la contraprestación no monetaria puede variar debido a la forma de la contraprestación. Si el valor actual de la contraprestación no dineraria comprometida por un suministrador de recursos varía por razones distintas solo a la forma de la contraprestación, una entidad deberá aplicar los requerimientos de los párrafos 119 a 121.
132. Si un suministrador de recursos aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, equipos o mano de obra) para facilitar a una entidad la satisfacción del acuerdo vinculante, la entidad evaluará si obtiene el control de esos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad contabilizará los bienes o servicios aportados como una contraprestación distinta al efectivo recibida del suministrador de recursos.

Asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento

133. **El objetivo al asignar la contraprestación de la transacción es que una entidad asigne la contraprestación de la transacción a cada obligación de cumplimiento en el importe que represente la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho al satisfacer las obligaciones de cumplimiento.**
134. Para cumplir el objetivo de asignación, una entidad asignará la contraprestación de la transacción a cada una de las obligaciones de cumplimiento identificadas en el acuerdo vinculante sobre la base de un valor independiente relativo de conformidad con los párrafos 136 a 140, excepto por lo especificado en los párrafos GA107 a GA109 (para asignar descuentos) y los párrafos 141 a 143 (para asignar contraprestaciones que incluyan importes variables). El importe de los ingresos reconocidos será un importe proporcional a la entrada de recursos reconocida como activo, basado en el porcentaje estimado del total de las obligaciones de cumplimiento satisfechas.
135. Los párrafos 136 a 143 no se aplican si un acuerdo vinculante tiene solo una obligación de cumplimiento. Sin embargo, los párrafos 141 a 143 pueden aplicarse si una entidad se compromete a utilizar o transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) y la contraprestación comprometida incluye importes variables.

Asignación basada en valores independientes

136. Para asignar la contraprestación de la transacción a cada obligación de cumplimiento sobre la base del valor independiente relativo, una entidad determinará el valor independiente al inicio del acuerdo vinculante del bien o servicio distinto subyacente a cada obligación de cumplimiento en el acuerdo vinculante y asignará la contraprestación de la transacción en proporción a esos valores independientes.
137. El valor independiente es el precio de un bien o servicio que se requiere para su uso interno o que se proporciona por separado a un comprador o tercero. La mejor prueba de un valor independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad proporciona ese bien o servicio por separado en circunstancias similares y a proveedores de recursos similares. En un acuerdo vinculante, el precio señalado o el precio de lista de un bien o servicio puede ser (pero no se supondrá que lo sea) el valor independiente de ese bien o servicio.
138. Si un valor independiente no es directamente observable, una entidad estimará el valor independiente en un importe que daría lugar a la asignación de la contraprestación de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 133. Al estimar un valor independiente, una entidad considerará toda la información (incluidos los factores específicos de la entidad, la información sobre el suministrador de recursos o la clase de suministrador de recursos, y las condiciones de mercado cuando proceda) que este razonablemente disponible para la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada

observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

139. Los métodos adecuados para estimar el valor independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:
- (a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que utiliza o suministra bienes o servicios y estimar el precio que otras entidades de ese mercado estarían dispuestas a pagar por esos bienes o servicios, o por bienes o servicios similares, y ajustar esos precios según sea necesario para reflejar los costos y márgenes de la entidad.
 - (b) Enfoque basado en los costos previstos—una entidad podría prever sus costos previstos para satisfacer una obligación de cumplimiento y, si procede, añadir un margen adecuado para ese bien o servicio.
 - (c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el valor independiente por referencia a la contraprestación total de la transacción menos la suma de los valores independientes observables de otros bienes o servicios que vayan a utilizarse o transferirse en el acuerdo vinculante. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 138, el valor independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:
 - (i) la entidad utiliza o suministra el mismo bien o servicio a diferentes partes (al mismo tiempo o casi al mismo tiempo) por una amplia gama de importes (es decir, el precio es muy variable porque no se puede discernir un valor independiente representativo a partir de transacciones pasadas u otras pruebas observables); o
 - (ii) la entidad aún no ha determinado un precio para ese bien o servicio y el bien o servicio no se ha proporcionado previamente de forma independiente (es decir, el precio es incierto)
140. Es posible que deba utilizarse una combinación de métodos para estimar los valores independientes de los bienes o servicios que vayan a utilizarse o transferirse en el acuerdo vinculante si dos o más de esos bienes o servicios tienen valores independientes muy variables o inciertos. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el valor independiente agregado de aquellos bienes o servicios con valores independientes altamente variables o inciertos y, a continuación, utilizar otro método para estimar los valores independientes de los bienes o servicios individuales en relación con ese valor independiente agregado estimado determinado por el enfoque residual. Cuando una entidad utilice una combinación de métodos para estimar el valor independiente de cada bien o servicio en el acuerdo vinculante, la entidad evaluará si la asignación de la contraprestación de la transacción a esos valores independientes estimados sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 133 y con los requisitos de estimación de los valores independientes del párrafo 138.

Asignación de la contraprestación variable

141. La contraprestación variable que se promete en un acuerdo vinculante puede ser atribuible a la totalidad del acuerdo vinculante o a una parte específica del acuerdo vinculante, como cualquiera de las siguientes:
- (a) una o más, pero no todas, las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante (por ejemplo, una gratificación puede depender de que la entidad utilice o transfiera un bien o servicio comprometido en un plazo determinado); o
 - (b) uno o más, pero no todos, los bienes o servicios distintos de una serie de bienes o servicios diferentes que forman parte de una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) (por ejemplo, la contraprestación comprometida para el segundo año de un acuerdo vinculante de servicio

de limpieza de dos años aumentará en función de los movimientos de un índice de inflación especificado).

142. Una entidad asignará un importe variable (y los cambios posteriores en dicho importe) íntegramente a una obligación de cumplimiento o a un bien o servicio distinto que forme parte de una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) las condiciones de un pago variable se refieren específicamente a los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de cumplimiento o utilizar o transferir el bien o servicio diferenciado (o a un resultado específico derivado de satisfacer la obligación de cumplimiento o utilizar o transferir el bien o servicio diferenciado); y
 - (b) la asignación del importe variable de la contraprestación íntegramente a la obligación de cumplimiento o al bien o servicio diferenciado es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 133 cuando se consideran todas las obligaciones de cumplimiento y las condiciones de pago del acuerdo vinculante.
143. Los requerimientos de asignación de los párrafos 133 a 140 se aplicarán para asignar el importe restante de la contraprestación de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 142.

Cambios en la contraprestación de la transacción

144. Tras el inicio del acuerdo vinculante, la contraprestación de la transacción puede cambiar por diversas razones, incluida la resolución de eventos inciertos u otros cambios en las circunstancias que modifiquen el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho por satisfacer su obligación de cumplimiento.
145. Una entidad asignará a las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante cualquier cambio posterior en la contraprestación de la transacción sobre la misma base que al inicio del acuerdo vinculante. En consecuencia, una entidad no reasignará la contraprestación de la transacción para reflejar cambios en los valores independientes después del inicio del acuerdo vinculante. Los importes asignados a una obligación de cumplimiento satisfecha se reconocerán como ingresos, o como una reducción de los ingresos, en el periodo en que cambie la contraprestación de la transacción.
146. Una entidad asignará un cambio en la contraprestación de la transacción enteramente a una o más, pero no a todas, las obligaciones de cumplimiento o a bienes o servicios distintos de una serie que forme parte de una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 142 sobre la asignación de la contraprestación variable.
147. Una entidad contabilizará un cambio en la contraprestación de la transacción que surja como consecuencia de una modificación de un acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 63 a 66. Sin embargo, para un cambio en la contraprestación de la transacción que se produzca después de una modificación de un acuerdo vinculante, una entidad aplicará los párrafos 144 a 146 para asignar el cambio en la contraprestación de la transacción de cualquiera de las siguientes formas que sea aplicable:
- (a) Una entidad asignará el cambio en la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento identificadas en el acuerdo vinculante antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en la contraprestación de la transacción sea atribuible a un importe de contraprestación variable comprometido antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 66(a).
 - (b) En todos los demás casos en los que la modificación no se haya contabilizado como un acuerdo vinculante separado de conformidad con el párrafo 65, una entidad asignará el cambio en la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante

modificado (es decir, las obligaciones de cumplimiento que estaban insatisfechas o parcialmente insatisfechas inmediatamente después de la modificación).

Otros activos procedentes de transacciones de ingresos con costos del acuerdo vinculante

Costos incrementales de obtención de un acuerdo vinculante

148. **Una entidad reconocerá como activo los costos incrementales de obtención de un acuerdo vinculante si la entidad espera recuperar dichos costos.**
149. Los costos incrementales de obtener un acuerdo vinculante son aquellos costos en los que incurre una entidad para obtener un acuerdo vinculante en los que no habría incurrido si no se hubiera obtenido el acuerdo vinculante (por ejemplo, una comisión de ventas).
150. Los costos para obtener un acuerdo vinculante en los que se habría incurrido independientemente de si se hubiera obtenido el acuerdo vinculante se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que dichos costos sean explícitamente imputables al suministrador de recursos independientemente de si se obtiene el acuerdo vinculante.
151. Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un acuerdo vinculante como un gasto cuando se incurre en ellos si el periodo de amortización del activo que la entidad habría reconocido de otro modo es de un año o menos.

Costos para cumplir un acuerdo vinculante

152. **Si los costos incurridos para cumplir un acuerdo vinculante no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, la NICSP 31 o la NICSP 45), la entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un acuerdo vinculante solo si esos costos cumplen todos los criterios siguientes:**
 - (a) **los costos se relacionan directamente con un acuerdo vinculante o con un acuerdo vinculante anticipado que la entidad puede identificar específicamente (por ejemplo, los costos relacionados con los servicios que se prestarán en virtud de la renovación de un acuerdo vinculante existente o los costos de diseño de un activo que se transferirá en virtud de un acuerdo vinculante específico que aún no ha sido aprobado);**
 - (b) **los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de cumplimiento en el futuro; y**
 - (c) **se espera recuperar los costos.**
153. Para los costos incurridos en el cumplimiento de un acuerdo vinculante que estén dentro del alcance de otra Norma, la entidad contabilizará esos costos de acuerdo con esas otras Normas.
154. Los costos que se relacionan directamente con un acuerdo vinculante (o un acuerdo vinculante anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes:
 - (a) mano de obra directa (por ejemplo, los sueldos y salarios de los empleados que proporcionan los servicios prometidos directamente a un comprador o a un tercero beneficiario);
 - (b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados en la prestación de los servicios prometidos a un comprador o a un tercero beneficiario);
 - (c) la asignación de costos que estén directamente relacionados con el acuerdo vinculante o con actividades dentro del acuerdo vinculante (por ejemplo, costos de gestión y supervisión, seguros y

depreciación de herramientas, equipos y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del acuerdo vinculante);

- (d) costos que son explícitamente imputables al suministrador de recursos en virtud del acuerdo vinculante; y
- (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad entró en el acuerdo vinculante (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

155. La entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando se incurra en ellos:

- (a) costos generales y administrativos (a menos que esos costos sean explícitamente imputables al suministrador de recursos en virtud del acuerdo vinculante, en cuyo caso una entidad evaluará esos costos de conformidad con el párrafo 154);
- (b) costos de materiales, mano de obra u otros recursos desperdiciados para cumplir el acuerdo vinculante que no se reflejaron en el precio del acuerdo vinculante;
- (c) costos relacionados con las obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) en el acuerdo vinculante (es decir, costos relacionados con el cumplimiento en el pasado); y
- (d) costos para los cuales una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de cumplimiento insatisfechas o con obligaciones de cumplimiento satisfechas (u obligaciones de cumplimiento parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de valor

156. Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 148 o 152 se amortizará sobre una base sistemática que sea congruente con la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento a las que se refiere el activo. El activo puede estar relacionado con los compromisos que deben satisfacerse en virtud de un acuerdo vinculante anticipado específico (como se describe en el párrafo 152(a)).

157. Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario previsto por la entidad para la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento a las que se refiere el activo. Dicho cambio se deberá contabilizar como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.

158. Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro de valor en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de conformidad con el párrafo 148 o 152 supere:

- (a) el importe restante de la contraprestación que la entidad espera recibir por la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento a las que se refiere el activo; menos
- (b) los costos que se relacionan directamente con la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento y que no han sido reconocidos como gastos (véase el párrafo 154).

159. A efectos de aplicar el párrafo 158 para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, la entidad utilizará los principios para determinar la contraprestación de la transacción (excepto los requerimientos de los párrafos 119 a 121 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo crediticio del suministrador de recursos.

160. Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor para un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 148 o 152, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor para activos relacionados con el acuerdo vinculante que se reconozcan de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, las NICSP 12, NICSP 31 y NICSP 45). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 158, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 148 o 152 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el propósito de aplicar la NICSP 26, *Deterioro del valor de los Activos Generadores de Efectivo* a esa unidad generadora de efectivo.

161. Una entidad reconocerá en sus resultados (ahorro o desahorro) una reversión de la totalidad o parte de una pérdida por deterioro de valor reconocida previamente de acuerdo con el párrafo 158 cuando las condiciones de deterioro de valor ya no existan o hayan mejorado. El aumento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortización) si no se hubiera reconocido previamente ninguna pérdida por deterioro de valor.

Presentación

Presentación en el cuerpo de los estados financieros

162. Cuando cualquiera de las partes de un acuerdo vinculante haya cumplido, una entidad presentará el acuerdo vinculante en el estado de situación financiera como un activo por acuerdo vinculante o como un pasivo por acuerdo vinculante, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y la transferencia de contraprestación del suministrador de recursos. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.
163. Si un suministrador de recursos transfiere efectivo u otro activo, o una entidad tiene derecho a una contraprestación que es incondicional (es decir, una cuenta por cobrar), antes de que la entidad satisfaga su obligación de cumplimiento, la entidad presentará el acuerdo vinculante como un pasivo por acuerdo vinculante cuando se realice la transferencia de la contraprestación o ésta sea exigible (lo que ocurra antes). Un pasivo por acuerdo vinculante es la obligación de una entidad de satisfacer una obligación de cumplimiento por la que la entidad ha recibido una contraprestación (o un importe de una transferencia incondicional de contraprestación es exigible) del suministrador de recursos.
164. Si una entidad satisface una obligación de cumplimiento antes de que se reciba la transferencia de la contraprestación o antes de que venza la transferencia incondicional de la contraprestación, la entidad presentará el acuerdo vinculante como un activo por acuerdo vinculante, excluyendo cualquier importe presentado como una cuenta por cobrar. Un activo por acuerdo vinculante es el derecho de una entidad a una contraprestación por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo. Una entidad evaluará un activo del acuerdo vinculante por deterioro de valor de acuerdo con la NICSP 41. El deterioro de valor de un activo de un acuerdo vinculante se medirá, presentará y revelará sobre la misma base que un activo financiero que esté dentro del alcance de la NICSP 41 (véase también el párrafo 177(b)).
165. Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación es incondicional si solo se requiere el paso del tiempo antes de que la contraprestación sea exigible. Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente a una transferencia, aunque ese importe pueda ser objeto de devolución en el futuro. De acuerdo con el párrafo 31, una entidad medirá posteriormente una cuenta por cobrar de acuerdo con la NICSP 41. Tras el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NICSP 41 y el correspondiente importe de ingresos reconocidos se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).
166. Esta norma utiliza los términos "activo por acuerdos vinculantes" y "pasivo por acuerdos vinculantes", pero no prohíbe a una entidad utilizar descripciones alternativas en el estado de situación financiera para esas partidas. Si una entidad utiliza una descripción alternativa para un activo por acuerdo vinculante, la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros pueda distinguir entre cuentas por cobrar y activos por acuerdo vinculante.

Información a revelar

167. **El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo derivados de las transacciones de ingresos. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:**
- (a) **sus ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes (véase los párrafos 172 a 176);**
 - (b) **sus ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes (véanse los párrafos 177 a 187);**
 - (c) **los juicios significativos, y los cambios en los juicios, realizados al aplicar esta Norma a dichos acuerdos vinculantes (véanse los párrafos 188 y 190); y**
 - (d) **cualquier activo reconocido de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos de conformidad con el párrafo 148 o 152 (véase párrafos 191 y 192).**
168. Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características. Véanse los párrafos GA203 y GA204 para una guía adicional.
169. **Una entidad revelará en el cuerpo de los estados financieros con propósito general, o en las notas:**
- (a) **el importe de los ingresos reconocidos durante el periodo, mostrando por separado y por clases principales:**
 - (i) **impuestos;**
 - (ii) **otras contribuciones y gravámenes obligatorios;**
 - (iii) **transferencias; y**
 - (iv) **las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante.**
 - (b) **el importe de las cuentas por cobrar reconocidas en la fecha de presentación en relación con los ingresos;**
 - (c) **el importe de los pasivos reconocidos en la fecha de presentación del informe con respecto a los activos transferidos sujetos a las obligaciones de cumplimiento;**
 - (d) **el importe de los pasivos reconocidos en la fecha de presentación respecto a los préstamos en condiciones favorables sujetos a requerimientos sobre los activos transferidos;**
 - (e) **la existencia y los importes de cualquier ingreso anticipado con respecto a las transacciones; y**
 - (f) **el importe de cualquier pasivo condonado.**
170. **Una entidad revelará en las notas de los estados financieros con propósito general:**
- (a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos;**
 - (b) **los juicios, y los cambios en los juicios, realizados al aplicar esta Norma que afecten significativamente a la determinación del importe y el calendario de los ingresos;**

- (c) **para las principales clases de ingresos de transacciones, la base sobre la que se midió la contraprestación de la transacción de entrada de recursos;**
- (d) **para las principales clases de ingresos fiscales y los ingresos procedentes de otras contribuciones y gravámenes obligatorios que la entidad no pueda medir de forma fiable durante el periodo en el que se produce el hecho imponible o el hecho equivalente para otras contribuciones y gravámenes obligatorios, la información sobre la naturaleza del impuesto, o de otra contribución o gravamen obligatorio;**
- (e) **la naturaleza y tipo de las principales clases de legados, regalos y donaciones, mostrando por separado las principales clases de bienes en especie recibidos; e**
- (f) **información cualitativa y cuantitativa sobre los servicios en especie que se han reconocido.**

171. En el sector público, una entidad puede tener una transacción de ingresos en la que la entidad se ve obligada a satisfacer una obligación o a imponer un costo a la contraparte en la transacción, y el valor nominal de la transacción de ingresos puede no ser siempre recaudable. Esto puede ocurrir cuando la entidad se ve obligada por medio de la legislación, la autoridad constitucional, un proceso legalmente sancionado y decisiones políticas, u otros mecanismos, y la contraparte puede no tener la capacidad o la intención de pagar. Ejemplos de este tipo de transacciones son los ingresos procedentes de impuestos o multas sin acuerdos vinculantes, o los ingresos procedentes de satisfacer una obligación de cumplimiento proporcionando bienes o servicios a un tercero beneficiario en un acuerdo vinculante. La entidad revelará lo siguiente:

- (a) una descripción de la legislación o decisión política que obliga a una parte en la transacción de ingresos a satisfacer su obligación con la entidad en la transacción de ingresos;
- (b) el importe de los ingresos de estas transacciones que se reconoció tras la aplicación de los párrafos 25 y 105 de esta Norma, o el importe de los ingresos reconocidos tras la consideración de una concesión de precio implícita por la aplicación del párrafo 115;
- (c) el importe de estas transacciones que no se reconoció como ingreso, ya que la recaudación de la contraprestación no era probable de acuerdo con el párrafo 119, o como el importe de estas transacciones que no se reconoció como ingreso al considerarse una concesión de precio implícita a partir de la aplicación del párrafo 115; y
- (d) si la contraprestación de la transacción se ha reducido tras la consideración de una concesión de precio implícita por la aplicación del párrafo 115, una entidad revelará lo siguiente:
 - (i) el importe de estas transacciones que se reconoció como ingreso tras la identificación de la concesión implícita de precio; y
 - (ii) el importe de estas transacciones que no se reconoció como ingreso, al considerarse una concesión de precio implícita.

Información a revelar específica para los ingresos no vinculantes

172. Como se destaca en el párrafo 46, en muchos casos la entidad podrá medir con fiabilidad los activos e ingresos procedentes de transacciones de impuestos y otras contribuciones y gravámenes obligatorios, utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos. Sin embargo, pueden darse circunstancias excepcionales en las que una entidad no pueda medir con fiabilidad los activos e ingresos derivados hasta que haya transcurrido uno o varios periodos sobre los que se informa desde que se produjo el hecho imponible o el hecho equivalente para otras contribuciones y gravámenes obligatorios. En estos casos, la entidad informa sobre la naturaleza de las principales clases de impuestos u otras contribuciones y gravámenes obligatorios que no pueden medirse con fiabilidad, y por tanto reconocerse, durante el periodo sobre el que se informa

en el que se produce el hecho imponible o el hecho equivalente para otras contribuciones y gravámenes obligatorios.

173. El párrafo 169(e) requiere que una entidad revele la existencia de ingresos anticipados. Estos pasivos conllevan el riesgo de que la entidad tenga que sacrificar beneficios económicos o potencial de servicio futuros si el hecho imponible no tiene lugar, o de que un acuerdo de transferencia no se convierta en vinculante.
174. El párrafo 170(e) requiere que una entidad revele información sobre la naturaleza y el tipo de las principales clases de legados, donaciones y donativos que ha recibido. Estas entradas de recursos se reciben según criterio del proveedor de recursos, que expone a la entidad al riesgo de que, en periodos futuros, dichas fuentes de recursos puedan cambiar significativamente.
175. Se recomienda encarecidamente a las entidades que no reconozcan los servicios en especie en el cuerpo principal de los estados financieros de propósito general que revelen información cualitativa sobre la naturaleza y el tipo de las principales clases de servicios en especie recibidos, en particular si esos servicios en especie recibidos forman parte integrante de las operaciones de la entidad. La medida en que una entidad sea dependiente de una clase de servicios en especie determinará la información a revelar que haga con respecto a dicha clase.
176. Cuando los servicios en especie cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo, las entidades pueden elegir reconocer estos servicios en especie y medirlos por su valor razonable. El párrafo 175 recomienda encarecidamente a la entidad que revele información cualitativa sobre la naturaleza y el tipo de todos los servicios en especie recibidos, tanto si se reconocen como si no. Esta información a revelar puede ayudar a los usuarios a hacer juicios informados sobre (a) la contribución hecha por dichos servicios al logro de los objetivos de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y (b) sobre la dependencia de la entidad de estos servicios para el logro de sus objetivos en el futuro.

Información a revelar específica para ingresos con acuerdos vinculantes

177. La entidad revelará todos los siguientes importes correspondientes al periodo sobre el que se informa, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del rendimiento financiero de conformidad con otras Normas:
 - (a) los ingresos reconocidos procedentes de acuerdos vinculantes con las obligaciones de cumplimiento, separadamente de sus otras fuentes de ingresos; y
 - (b) cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de conformidad con la NICSP 41) sobre cualquier cuenta por cobrar o activo por acuerdos vinculantes que surja de los acuerdos vinculantes de una entidad, que la entidad revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros acuerdos vinculantes.
178. Las obligaciones de cumplimiento imponen límites al uso sobre los activos, lo que repercute en las operaciones de la entidad. La información a revelar sobre el importe de los pasivos reconocidos en relación con las obligaciones de cumplimiento ayuda a los usuarios a formarse un juicio sobre la capacidad de la entidad para utilizar sus activos a su discreción. Se aconseja a las entidades que desagreguen por clases la información que requiere revelar el párrafo (c).

Desagregación de los ingresos

179. La entidad desagregará los ingresos reconocidos procedentes de acuerdos vinculantes en categorías que representen cómo la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos y los flujos de

efectivo se ven afectados por factores económicos. La entidad aplicará la guía de los párrafos GA205 a GA207 al seleccionar las categorías que vaya a utilizar para desagregar los ingresos.

180. La entidad revelará, además, información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos desagregados (de conformidad con el párrafo 179) y la información sobre los ingresos que se revele para cada segmento sobre el que deba informarse, si la entidad aplica la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*.

Saldos de acuerdos vinculantes

181. Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos iniciales y finales de las cuentas por cobrar, los activos por acuerdos vinculantes y los pasivos por acuerdos vinculantes, si no se presentan o revelan por separado de otro modo;
 - (b) los ingresos reconocidos en el periodo sobre el que se informa que se incluyeron en el saldo del pasivo por acuerdos vinculantes al principio del periodo; y
 - (c) ingresos reconocidos en el periodo sobre el que se informa procedentes de las obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en la contraprestación de la transacción).
182. Una entidad explicará cómo el calendario de satisfacción de sus obligaciones de cumplimiento (véase el párrafo 184(a)) se relaciona con el calendario típico de pagos (véase el párrafo 184(b)) y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del acuerdo vinculante y del pasivo del acuerdo vinculante. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.
183. Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo por acuerdos vinculantes y del pasivo por acuerdos vinculantes durante el periodo sobre el que se informa. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de activos y pasivos de acuerdos vinculantes de la entidad incluyen cualquiera de los siguientes:
- (a) cambios debidos a combinaciones del sector público;
 - (b) ajustes de actualización acumulados de los ingresos que afecten al correspondiente activo del acuerdo vinculante o pasivo del acuerdo vinculante, incluidos los ajustes derivados de un cambio en la medición del progreso, un cambio en una estimación de la contraprestación de la transacción (incluido cualquier cambio en la evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está limitada) o una modificación de un acuerdo vinculante;
 - (c) deterioro de valor de un activo por acuerdo vinculante;
 - (d) un cambio en el plazo para que un derecho a contraprestación se convierta en incondicional (es decir, para que un activo por acuerdo vinculante se reclasifique a una cuenta por cobrar); y
 - (e) un cambio en el marco temporal para que se satisfaga una obligación de cumplimiento (es decir, para el reconocimiento de los ingresos derivados de un pasivo de un acuerdo vinculante).

Obligaciones de cumplimiento

184. La entidad revelará información sobre sus obligaciones de cumplimiento en los acuerdos vinculantes, incluyendo una descripción de todo lo siguiente:
- (a) cuándo suele satisfacer la entidad sus obligaciones de cumplimiento (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se prestan los servicios o en el momento de la finalización del servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;

- (b) las condiciones de pago significativas (por ejemplo, cuándo vence normalmente el pago, si el acuerdo vinculante tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable suele estar limitada de acuerdo con los párrafos 119 a 121);
- (c) la naturaleza de las obligaciones de cumplimiento que la entidad se ha comprometido a satisfacer, destacando cualquier obligación de cumplimiento de disponer que otra parte incurra en obligaciones de cumplimiento (es decir, si la entidad actúa como agente);
- (d) las obligaciones de devolución, reembolsos y otras obligaciones similares; y
- (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

Contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes

185. Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de cumplimiento restantes:
- (a) el importe agregado de la contraprestación de la transacción asignado a las obligaciones de cumplimiento insatisfechas (o parcialmente insatisfechas) al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos el importe revelado de conformidad con el párrafo 185(a), que la entidad revelará de cualquiera de las siguientes formas:
 - (i) sobre una base cuantitativa utilizando las bandas temporales que sean más apropiadas para la duración de las obligaciones de cumplimiento restantes; o
 - (ii) utilizando información cualitativa.
186. Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 185 para una obligación de cumplimiento si se cumple alguna de las siguientes condiciones:
- (a) las obligaciones de cumplimiento forman parte de un acuerdo vinculante que tiene una duración original prevista de un año o menos; o
 - (b) la entidad reconoce los ingresos procedentes de la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento de conformidad con el párrafo GA90.
187. La entidad explicará cualitativamente si está aplicando la solución práctica del párrafo 186 y si alguna contraprestación procedente de acuerdos vinculantes no está incluida en la contraprestación de la transacción y, por tanto, no está incluida en la información revelada de conformidad con el párrafo 185. Por ejemplo, una estimación de la contraprestación de la transacción no incluiría ningún importe estimado de contraprestación variable que esté limitado (véase párrafos 119 a 121).

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de cumplimiento

188. En el caso de las obligaciones de cumplimiento que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) los métodos utilizados para reconocer los ingresos (por ejemplo, una descripción de los métodos de productos o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado); y
 - (b) una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel del uso o transferencia de bienes o servicios.

189. Para las obligaciones de cumplimiento satisfechas en un momento dado, la entidad revelará los juicios significativos realizados al evaluar cuándo se satisface una obligación de cumplimiento.

Determinación de la contraprestación de la transacción y de los importes asignados a las obligaciones de cumplimiento

190. Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:
- (a) la determinación de la contraprestación de la transacción, que incluye, pero no se limita a, la estimación de la contraprestación variable, el ajuste de la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de la contraprestación no monetaria;
 - (b) la evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está limitada;
 - (c) la asignación de la contraprestación de la transacción, incluida la estimación de los valores independientes de los bienes o servicios comprometidos, y la asignación de descuentos y contraprestaciones variables a una parte específica del acuerdo vinculante (si procede); y
 - (d) medición de las obligaciones por devoluciones, reembolsos y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos por los costos de obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos

191. Una entidad revelará los dos siguientes aspectos:
- (a) la determinación del importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos (de conformidad con el párrafo 148 o 152); y
 - (b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.
192. Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos finales de los activos reconocidos a partir de los costos incurridos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos (de conformidad con el párrafo 148 o 152) por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener acuerdos vinculantes con suministradores de recursos, costos de acuerdos previnculantes y costos de establecimiento); y
 - (b) el importe de la amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo sobre el que se informa.

Soluciones prácticas

193. Si una entidad opta por utilizar el recurso práctico del párrafo 126 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 151 (sobre los costos incrementales de obtener un acuerdo vinculante), la entidad revelará ese hecho.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

194. Una entidad aplicará esta Norma a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma de manera anticipada, revelará ese hecho.
- 194A. Los párrafos 203A, GA153A y GA153B, y GA202A a GA202J se añadieron y los párrafos GA1 y GA154 se modificaron por *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren Derechos sobre Activos* (Modificaciones a las NICSP 43, NICSP 47 y NICSP 48) emitida en octubre de 2024. Una

entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2027, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 43, NICSP 45, NICSP 46, *Medición*, NICSP47 y NICSP 48, *Gastos por Transferencias* al mismo tiempo.

195. Cuando una entidad adopte la base NICSP de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)* (NICSP) para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Transición

196. A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos 197 a 203:
- (a) la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez esta Norma; y
 - (b) un acuerdo vinculante completado es un acuerdo vinculante para el cual:
 - (i) la entidad ha satisfecho todas las condiciones identificadas de acuerdo con la NICSP 23, *Ingresos de transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*; o
 - (ii) la entidad ha satisfecho todos sus compromisos identificados de acuerdo con la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*.
197. Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:
- (a) de forma retroactiva a cada periodo anterior sobre el que se informa presentado de conformidad con la NICSP 3, con sujeción a las soluciones prácticas del párrafo 199; o
 - (b) retroactivamente con el efecto acumulado de aplicar inicialmente esta Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con los párrafos 201 a 203.
198. No obstante, los requerimientos del párrafo 33 de la NICSP 3, cuando esta Norma se aplique por primera vez, una entidad solo necesitará presentar la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para el periodo anual inmediatamente anterior al primer periodo anual para el que se aplique esta Norma (el "periodo inmediatamente anterior") y solo si la entidad aplica esta Norma retroactivamente de acuerdo con el párrafo 197(a). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.
199. Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo 197(a):
- (a) para los acuerdos vinculantes completados, la entidad no necesita reexpresar los acuerdos vinculantes que:
 - (i) comiencen y finalicen dentro del mismo periodo anual sobre los que se informa; o
 - (ii) son acuerdos vinculantes completados al comienzo del periodo más antiguo presentado.
 - (b) Para los acuerdos vinculantes completados que tengan una contraprestación variable, una entidad puede utilizar la contraprestación de la transacción en la fecha en que se completó el acuerdo vinculante en lugar de estimar los importes de la contraprestación variable en los periodos comparativos sobre los que se informa.

- (c) Para los acuerdos vinculantes que se modificaron antes del comienzo del primer periodo presentado, una entidad no necesita reexpresar retroactivamente el acuerdo vinculante para esas modificaciones de un acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 65 y 66. En su lugar, una entidad reflejará el efecto agregado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del comienzo del primer periodo presentado cuando:
 - (i) identifique las obligaciones de cumplimiento satisfechas e insatisfechas;
 - (ii) determine de la contraprestación de la transacción; y
 - (iii) asigne la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento satisfechas y no satisfechas.
- (d) Para todos los periodos sobre los que se informa presentados antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad no necesitará revelar el importe de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingreso.

200. Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo 199 que una entidad utilice, la entidad aplicará esa solución de forma congruente a todos los acuerdos vinculantes dentro de todos los periodos sobre los que se informa que se presenten. Además, la entidad revelará toda la siguiente información:

- (a) las soluciones prácticas que se han utilizado; y
- (b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada una de dichas soluciones.

201. Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 197(b), la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo inicial del resultado (ahorro o desahorro) acumulado (u otro componente de los activos netos/patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, la entidad puede optar por aplicar esta Norma de forma retroactiva solo a los acuerdos vinculantes que no sean acuerdos vinculantes completados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, el 1 de enero de 20XX para una entidad con cierre a 31 de diciembre).

202. La entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo 197(b), también podrá utilizar la solución práctica descrita en el párrafo 199(c), ya sea:

- (a) para todas las modificaciones de un acuerdo vinculante que se produzcan antes del comienzo del primer periodo presentado; o
- (b) para todas las modificaciones de un acuerdo vinculante que se produzcan antes de la fecha de aplicación inicial.

Si una entidad utiliza esta solución práctica, deberá aplicarla de forma congruente a todos los acuerdos vinculantes y revelar la información requerida en el párrafo 200.

203. Para periodos de presentación que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad proporcionará toda la información a revelar adicional siguiente, si esta Norma se aplica de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 197(b):

- (a) El importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el periodo actual sobre el que se informa por la aplicación de esta Norma en comparación con las NICSP 9, NICSP 11 y NICSP 23; y
- (b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados.

- 203A. Los requerimientos de transición por el derecho de uso de activos en los párrafos 106 a 117, 123 y 124 a 126 de la NICSP 43 son también aplicables a la medición del derecho de uso de activos en especie mantenidos por una entidad, según corresponda.

Retirada de otras Normas

204. Esta Norma sustituye a las siguientes Normas:

- (a) NICSP 9, emitida en 2001;
- (b) NICSP 11, emitida en 2001; y
- (c) NICSP 23, emitida en 2006.

Las NICSP 9, NICSP 11 y NICSP 23 seguirán siendo aplicables hasta que se aplique o entre en vigencia la NICSP 47, lo que ocurra primero.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 47.

GA1. Esta guía de aplicación está organizada en las siguientes categorías:

- (a) Alcance (párrafos GA2 a GA9);
- (b) Definiciones (párrafos GA10 a GA12);
- (c) Identificación de la transacción de ingresos (párrafos GA13 a GA31);
 - (i) Exigibilidad (párrafos GA14 a GA25);
 - (ii) Partes en un acuerdo (párrafos GA26 a GA31);
- (d) Ingresos de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos GA32 a GA138);
 - (i) Criterios para el modelo contable de acuerdos vinculantes (párrafos GA32 a GA39);
 - (ii) Infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante (párrafos GA40 a GA42);
 - (iii) Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante (párrafos GA43 a GA56);
 - (iv) Reconocimiento inicial de ingresos (párrafos GA57 a GA58);
 - (v) Existencia y reconocimiento de un pasivo (párrafos GA59 a GA62);
 - (vi) Satisfacción de las obligaciones de cumplimiento (párrafos GA63 a GA81);
 - (vii) Aceptación por parte del suministrador de recursos de la transferencia de bienes o servicios de la entidad (párrafos GA82 a GA85);
 - (viii) Métodos para medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento (párrafos GA86 a GA95);
 - (ix) Derecho de retorno por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafos GA96 a GA103);
 - (x) Contraprestación a pagar a un suministrador de recursos por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafos GA104 a GA106);
 - (xi) Asignación de un descuento por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafos GA107 a GA109);
 - (xii) Determinación del valor independiente (párrafo GA110);
 - (xiii) Garantías por bienes o servicios transferidos a otra parte (párrafos GA111 a GA116);
 - (xiv) Consideraciones sobre el principal frente al agente (párrafos GA117 a GA125);
 - (xv) Opciones del suministrador de recursos para la incorporación de bienes o servicios adicionales (párrafos GA126 a GA130);
 - (xvi) Derechos no ejercidos de los proveedores de recursos (párrafos GA131 a GA134);
 - (xvii) Tarifas iniciales no reembolsables (y algunos de los costos relacionados) para una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafos GA135 a GA138);
- (e) Aplicación de los principios a transacciones específicas (párrafos GA139 a GA202);

- (i) Transferencias de capital (párrafos GA140 a GA142);
- (ii) Servicios en especie (párrafos GA143 a GA149);
- (iii) Pignoraciones (párrafo GA150)
- (iv) Anticipos de transferencias (párrafo GA151);
- (v) Préstamos en condiciones favorables (párrafos GA152 y GA153);
- (va) Arrendamientos en condiciones concesionales para arrendatarios (párrafos GA153A y GA153B);
- (vi) Medición de los activos transferidos (párrafo GA154);
- (vii) Condonación de deudas y asunción de pasivos (párrafos GA155 a GA158);
- (viii) Multas (párrafos GA169 a GA160);
- (ix) Legados (párrafos GA161 a GA163);
- (x) Regalos y donaciones, incluidos los bienes en especie (párrafos GA164 a GA167);
- (xi) Licencias (párrafos GA168 a GA182);
- (xii) Acuerdos de recompra (párrafos GA183 a GA196);
- (xiii) Acuerdos de depósito (párrafos GA197 y GA198);
- (xiv) Acuerdos de entrega posterior a la facturación (párrafos GA199 a GA202);
- (xv) Activos por derecho de uso en especie (párrafos GA202A a GA202J); e
- (f) Información a revelar (párrafos GA203 a GA207);
 - (i) Información a revelar sobre ingresos desagregados (párrafos GA205 a GA207).

Alcance (párrafo 3)

- GA2. El alcance de esta Norma se centra en establecer los principios y requerimientos a la hora de contabilizar las transacciones de ingresos. Los ingresos pueden proceder de transacciones sin acuerdos vinculantes o con acuerdos vinculantes. Las definiciones del párrafo 4 establecen los elementos clave para aplicar el alcance de la Norma.
- GA3. Aunque los impuestos son la principal fuente de ingresos para muchos gobiernos, otras entidades del sector público dependen de las transferencias (a veces conocidas como subvenciones) y de otras fuentes de financiación. Algunos ejemplos de estos ingresos son, pero no limitados a:
- (a) impuestos;
 - (b) transferencias (ya sean en efectivo o no), incluidas condonaciones de deuda, multas, legados, regalos, donaciones, bienes en especie, servicios en especie y la parte recibida fuera de mercado de préstamos en condiciones favorables; y
 - (c) transferencias de capital.
- GA4. Esta Norma especifica la contabilización de los costos incrementales de obtener un acuerdo vinculante y de los costos incurridos para satisfacer un acuerdo vinculante si dichos costos no están dentro del alcance de otra Norma (véanse los párrafos 148 a 161). Una entidad aplicará esos párrafos solo a los costos incurridos que estén relacionados con un acuerdo vinculante (o parte de ese acuerdo vinculante) que esté dentro del alcance de esta Norma.

Exclusiones del alcance

- GA5. Las ganancias procedentes de la venta de activos no financieros dentro del alcance de la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, la NICSP 31, *Activos Intangibles*, o la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, que no sean un producto de las actividades de una entidad, no se considerarán ingresos. Sin embargo, los principios de reconocimiento y medición de esta Norma pueden aplicarse para contabilizar las disposiciones de tales activos.
- GA6. Esta Norma no se aplica a las combinaciones del sector público. Los gobiernos pueden reorganizar el sector público, fusionando algunas entidades del sector público y dividiendo otras en dos o más entidades separadas. Una combinación del sector público tiene lugar cuando dos o más operaciones se unen para formar una entidad que informa. Estas reestructuraciones, habitualmente no suponen que una entidad compre otro negocio o entidad, pero pueden dar lugar a que una entidad nueva o existente adquiera todos los activos y pasivos de otro negocio o entidad. Las combinaciones del sector público se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.
- GA7. Las transferencias de recursos que satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios no darán lugar a ingresos. Las aportaciones de los propietarios se definen en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*. Para que una transacción pueda calificarse de contribución de los propietarios, será necesario satisfacer las características identificadas en dicha definición, y considerar la esencia más que la forma de la transacción. Una contribución de los propietarios puede evidenciarse mediante, por ejemplo:
- (a) una designación formal de la transferencia (o una clase de tales transferencias) por el contribuidor o una entidad que controla al contribuidor de la medida en que forma parte de los activos netos/patrimonio aportado del receptor, ya sea antes de que ocurra la contribución o en el momento de ésta;
 - (b) un acuerdo formal, en relación a la contribución, estableciendo o incrementando una participación financiera existente en los activos netos/patrimonio del receptor que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados; o
 - (c) la emisión, en relación con la aportación, de los instrumentos de patrimonio que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados.
- GA8. Los acuerdos que (a) especifican que la entidad que proporciona los recursos tiene derecho a la distribución de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio durante la vida de la entidad receptora, o a la distribución de cualquier excedente de los activos sobre los pasivos en caso de liquidación de la entidad receptora, o (b) especifican que la entidad que proporciona los recursos adquiere una participación financiera en la entidad receptora que puede venderse, intercambiarse, transferirse o rescatarse, son, en esencia, acuerdos para realizar una aportación de los propietarios.
- GA9. Si, pese a la forma de la transacción, la esencia es claramente la de un préstamo u otra clase de pasivo, o ingreso, la entidad la reconoce como tal, y revelará información apropiada en las notas a los estados financieros con propósito general, si tiene importancia relativa. Por ejemplo, si una transacción pretende ser una contribución de los propietarios, pero especifica que la entidad pagará distribuciones fijas al suministrador de recursos, con una devolución de la inversión del suministrador de recursos en un momento futuro especificado, la transacción es más característica de un préstamo. Para acuerdos contractuales, una entidad también considerará la guía de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* cuando distinga los pasivos de las contribuciones de los propietarios.

Definiciones (párrafos 4 a 8)

Acuerdo vinculante

- GA10. Un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere tanto derechos exigibles como obligaciones a las partes del acuerdo. Un contrato es un tipo de acuerdo vinculante. Cada una de las partes del acuerdo vinculante ha suscrito voluntariamente el acuerdo y puede hacer valer sus respectivos derechos y obligaciones que le confiere el acuerdo.
- GA11. Esta Norma especifica la contabilización de un acuerdo vinculante individual. Sin embargo, como solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de acuerdos vinculantes (u obligaciones de cumplimiento) con características similares si la entidad espera razonablemente que los efectos sobre los estados financieros de la aplicación de esta Norma a la cartera no difieran sustancialmente de la aplicación de esta Norma a los acuerdos vinculantes individuales (u obligaciones de cumplimiento) dentro de esa cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.
- GA12. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante es, a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. El acuerdo vinculante puede surgir de contratos legales o a través de otros medios equivalentes, como mecanismos legales (por ejemplo, a través de la autoridad legislativa o ejecutiva y/o directivas del gabinete o ministeriales). La autoridad legislativa o ejecutiva puede crear acuerdos exigibles, similares a los acuerdos contractuales, ya sea por sí solos o junto con contratos legales entre las partes.

Identificación de la transacción de ingresos (párrafos 9 a 15)

- GA13. La entidad considerará los términos de su transacción de ingresos y todos los hechos y circunstancias relevantes al aplicar esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a los acuerdos con características y circunstancias similares.

Exigibilidad

- GA14. Los derechos y obligaciones interdependientes de un acuerdo deben ser exigibles para cumplir la definición de un acuerdo vinculante. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de responsabilizar a las partes del acuerdo del cumplimiento de las obligaciones señaladas. Una entidad debe determinar si un acuerdo es exigible basándose en si cada entidad del acuerdo tiene la capacidad de hacer cumplir los derechos y las obligaciones. La evaluación de la exigibilidad por parte de la entidad se produce al inicio y cuando un cambio externo significativo indica que puede haber un cambio en la exigibilidad de ese acuerdo.
- GA15. Dado que la exigibilidad puede surgir de varios mecanismos, una entidad debe evaluar objetivamente todos los factores relevantes para determinar si un acuerdo es exigible. En algunas jurisdicciones, las entidades del sector público no pueden contraer obligaciones legales, porque no se les permite contratar en su propio nombre; sin embargo, existen procesos alternativos con una vigencia equivalente a los acuerdos legales (descritos como ejecutables a través de medios equivalentes). Para que un acuerdo sea exigible a través de "medios equivalentes", se requiere la presencia de un mecanismo de ejecución fuera del sistema legal, que sea similar a la fuerza de la ley sin ser legal por naturaleza, para establecer el derecho del suministrador de recursos a obligar a la entidad a completar la obligación acordada o a estar sujeta a remedios por incumplimiento. Del mismo modo, se requiere un mecanismo fuera de los sistemas legales, que sea similar a la fuerza de la ley sin ser legal por naturaleza, para establecer el derecho de la entidad a obligar al suministrador de recursos a pagar la contraprestación acordada. Así, una entidad debe identificar y evaluar todos los factores

relevantes considerando los medios legales o equivalentes en los que las partes implicadas hacen cumplir cada uno de los respectivos derechos y obligaciones del acuerdo.

- GA16. En el sector público, un acuerdo es exigible cuando cada una de las partes del acuerdo puede hacer valer sus respectivos derechos y obligaciones. Un acuerdo es exigible si incluye:
- (a) derechos y obligaciones claramente especificados para cada parte implicada; y
 - (b) las reparaciones por incumplimiento de cada una de las partes implicadas que pueden hacerse cumplir a través de los mecanismos de exigibilidad identificados.
- GA17. Cuando una entidad evalúe la exigibilidad, deberá considerar cómo los mecanismos de exigibilidad identificados imponen consecuencias implícitas o explícitas a cualquier parte o partes que no satisfagan sus obligaciones en el acuerdo, a través de medios legales o equivalentes. Si la entidad no es capaz de determinar cómo los mecanismos de exigibilidad identificados permitirían en esencia a la entidad responsabilizar a las otras partes del acuerdo del cumplimiento de sus obligaciones en caso de incumplimiento, entonces el acuerdo no es exigible y no cumple la definición de acuerdo vinculante.
- GA18. La exigibilidad surge de la obligatoriedad por parte de un sistema legal, incluso a través de medios legales (ejecutados en los tribunales de una jurisdicción, así como sentencias judiciales y precedentes jurisprudenciales para cumplir con los términos del acuerdo) o de su cumplimiento a través de medios equivalentes (leyes y regulaciones, incluyendo legislación, autoridad ejecutiva, directivas del gabinete o ministeriales).
- GA19. La autoridad ejecutiva (a veces denominada orden ejecutiva) es una autoridad otorgada a un miembro o a miembros seleccionados de la administración de un gobierno para crear legislación sin la ratificación del parlamento en pleno. Puede considerarse un mecanismo de ejecución válido si dicha orden se emitió ordenando a una entidad que satisfaga las obligaciones señaladas en el acuerdo.
- GA20. Las directivas ministeriales o del gabinete pueden crear un mecanismo de exigibilidad entre diferentes departamentos gubernamentales o diferentes niveles de gobierno de la misma estructura gubernamental. Por ejemplo, una directiva dada por un ministro o un departamento gubernamental a una entidad controlada por el gobierno para que satisfaga las obligaciones señaladas en el acuerdo puede ser exigible. Cada una de las partes debe ser capaz de hacer cumplir tanto los derechos u obligaciones que se les confieren en el acuerdo para cumplir con la definición de un acuerdo vinculante. Cada parte debe tener la capacidad y la autoridad para obligar a la otra parte o partes a cumplir los compromisos establecidos en el acuerdo o para pretender una reparación en caso de que estos compromisos no se vean satisfechos.
- GA21. Los derechos soberanos son la autoridad para elaborar, modificar y derogar disposiciones legales. Por sí sola, esta autoridad no establece derechos u obligaciones exigibles a efectos de la aplicación de esta Norma. Sin embargo, si el uso de los derechos de soberanía se detallara en el acuerdo como medio para exigir el cumplimiento de las obligaciones por parte de una entidad, esto podría dar lugar a un mecanismo de exigibilidad válido.
- GA22. Una entidad puede sentirse obligada a cumplir con sus obligaciones en un acuerdo debido al riesgo de no recibir financiación futura de la otra parte. En general, la capacidad de reducir o retener la financiación futura a la que la entidad no tiene derecho actualmente no se consideraría un mecanismo de exigibilidad válido en el contexto de esta Norma porque no existe ninguna obligación por parte del suministrador de recursos de proporcionar dicha financiación. Sin embargo, si la entidad tiene actualmente derecho a financiación en el futuro a través de otro acuerdo vinculante, y los términos de este otro acuerdo vinculante permiten específicamente una reducción de la financiación futura si se incumplen otros acuerdos, entonces la reducción de la financiación futura podría considerarse un mecanismo de exigibilidad válido.

- GA23. Al determinar si una reducción de la financiación futura sería un mecanismo de exigibilidad, la entidad aplicará su criterio basándose en los hechos y circunstancias. Los factores clave que pueden indicar que el suministrador de recursos reduciría la financiación futura en caso de incumplimiento de los compromisos adquiridos en otro acuerdo vinculante son la capacidad del suministrador de recursos para reducir la financiación futura y su historial de hacerlo.
- GA24. Una declaración de finalidad o un anuncio público por parte de un suministrador de recursos (por ejemplo, el gobierno) de gastar dinero o proporcionar bienes o servicios de una determinada manera no constituye, en sí mismo, un acuerdo exigible a los efectos de esta Norma. Dicha declaración es de carácter general y no crea un acuerdo vinculante entre un suministrador de recursos y una entidad (receptora de recursos).
- GA25. En algunas jurisdicciones, pueden incluirse términos y condiciones específicos en los acuerdos que pretenden hacer cumplir los derechos y las obligaciones, pero históricamente no se han hecho cumplir. Si la experiencia pasada con un suministrador de recursos indica que éste nunca hace cumplir los términos del acuerdo cuando se han producido infracciones, entonces la entidad puede concluir que los términos del acuerdo no son sustantivos, y puede indicar que dichos términos no responsabilizan en esencia a la otra entidad y que el acuerdo no se considera exigible. Sin embargo, si la entidad no tiene experiencia con el suministrador de recursos, o no ha incumplido anteriormente ningún término que pudiera inducir al suministrador de recursos a exigir el cumplimiento del acuerdo, y no tiene pruebas de lo contrario, la entidad asumiría que el suministrador de recursos exigiría el cumplimiento de los términos, y el acuerdo se considera exigible. Una entidad deberá considerar cualquier antecedente de exigibilidad como uno de los factores relevantes en su evaluación global de la exigibilidad y de si las entidades pueden ser consideradas objetivamente responsables de hacer cumplir los derechos y satisfacer las obligaciones que acordaron en el acuerdo.

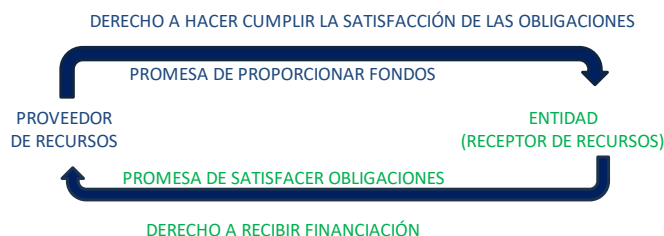
Partes en un acuerdo

- GA26. Los acuerdos en el sector público incluyen a menudo dos o más partes. Para que el acuerdo cumpla la definición de acuerdo vinculante a efectos de esta Norma, al menos dos de las partes del acuerdo deben tener sus propios derechos y obligaciones conferidos por el acuerdo, y la capacidad de hacer cumplir estos derechos y obligaciones.
- GA27. Para las transacciones específicas del sector público con acuerdos vinculantes, el suministrador de recursos es la parte que proporciona contraprestación a la entidad por los bienes o servicios establecidos en un acuerdo vinculante, pero no es necesariamente la parte que recibe dichos bienes o servicios. El suministrador de recursos puede proporcionar contraprestación para que la entidad:
- (a) utilice recursos internamente para bienes o servicios. En estos casos, el suministrador de recursos no proporciona directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio;
 - (b) transfiera bienes o servicios distintos al suministrador de recursos. En estos casos, el suministrador de recursos es un comprador⁷, ya que recibe bienes o servicios que son un resultado de las actividades de una entidad en virtud de un acuerdo vinculante para su propio consumo; o
 - (c) transferencia de bienes o servicios distintos a un tercero beneficiario. En los acuerdos entre múltiples partes (analizados más adelante), el suministrador de recursos tiene un acuerdo vinculante con la entidad y le proporciona una contraprestación para que entregue bienes o servicios a un tercero beneficiario. Por ejemplo, si un gobierno central proporciona financiación a un departamento regional de sanidad para realizar pruebas de densidad ósea a los ciudadanos mayores de 55 años, el gobierno central es el suministrador de recursos y los ciudadanos son los terceros beneficiarios. El

⁷ Un comprador es un suministrador de recursos que proporciona un recurso a la entidad a cambio de bienes o servicios que son un resultado de las actividades de una entidad en virtud de un acuerdo vinculante para su propio consumo. Un cliente es un tipo de comprador.

suministrador de recursos puede exigir la entrega de esos bienes o servicios o recurrir a la entidad si no se satisfacen los compromisos del acuerdo vinculante.

- GA28. Es decir, como mínimo, la entidad que recibe la contraprestación (beneficiario de los recursos) debe poder hacer cumplir el compromiso de recibir la financiación (contraprestación), y la entidad que proporciona la financiación (el proveedor de los recursos) debe poder hacer cumplir la satisfacción de las obligaciones asumidas por la entidad que recibe la contraprestación. La exigibilidad bidireccional mínima en un acuerdo vinculante se ilustra en el diagrama siguiente:



- GA29. Las partes destacadas dentro de un acuerdo vinculante que no tienen derechos u obligaciones exigibles son terceros beneficiarios. Los terceros beneficiarios en los acuerdos vinculantes entre múltiples partes no tienen ningún derecho a obligar a la entidad a entregar bienes o servicios. Sin embargo, para que estos acuerdos entre múltiples partes estén dentro del alcance de esta Norma, el suministrador de recursos debe tener la capacidad de obligar a la entidad a entregar bienes o servicios distintos a los terceros beneficiarios. En estos acuerdos entre múltiples partes, la entidad (receptora de recursos) no es un agente del suministrador de recursos porque la entidad obtiene el control de la contraprestación del suministrador de recursos y es responsable de proporcionar bienes o servicios a los terceros beneficiarios. Esta relación se ilustra en el siguiente diagrama:



- GA30. Al evaluar la exigibilidad de un acuerdo, la entidad considera no solo su capacidad para hacer valer su derecho a recibir fondos relacionados con la(s) obligación(es) cumplida(s), sino también la capacidad del suministrador de recursos para obligar a la entidad a satisfacer sus obligaciones.
- GA31. Algunas transacciones de ingresos pueden ser exigibles, pero solo crean derechos y obligaciones exigibles para una de las partes del acuerdo. Estas transacciones no cumplen la definición de acuerdo vinculante a efectos de esta Norma debido a la falta de exigibilidad en ambos sentidos.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdo vinculantes

Criterios para el modelo contable del acuerdo vinculante (párrafos 56 a 61)

Esencia económica

GA32. La entidad determinará si una operación con un acuerdo vinculante que requiere una transferencia de bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario tiene esencia económica considerando en qué medida se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros o su potencial de servicio como resultado de la operación. Una transacción tiene esencia económica si:

- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido; o
- (b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de intercambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
- (c) las diferencias en (a) y (b) son significativas en relación con el valor actual de los activos intercambiados.

GA33. A efectos de determinar si una transacción tiene esencia económica, el valor específico para la entidad de la parte de las operaciones de la entidad afectadas por la transacción reflejará los flujos de efectivo después de impuestos, si se aplican impuestos. Los resultados de estos análisis pueden ser claros sin que la entidad tenga que realizar cálculos detallados.

GA34. A efectos de esta Norma, la esencia económica incluye la esencia comercial.

Probabilidad de recaudación de la contraprestación a la que tiene derecho una entidad - Consecuencias del párrafo 56(e).

GA35. Una entidad debe aplicar su juicio al considerar los hechos y las circunstancias al entrar en un acuerdo vinculante para evaluar la capacidad y la intención del suministrador de recursos al inicio de pagar la contraprestación esperada en una fecha futura.

GA36. Una entidad debe evaluar la posibilidad de recaudación al inicio del acuerdo vinculante basándose en la mejor estimación de la entidad de los riesgos asociados con el suministrador de recursos en el acuerdo vinculante. Esta evaluación inicial puede dar lugar a diferencias con la contraprestación real recaudada posteriormente como consecuencia de cambios en las condiciones o expectativas. Tales cambios se reflejarían como deterioro de valor (disminución respecto a las circunstancias iniciales) o reconocimiento de la contraprestación total (superación de la recaudación esperada determinada al inicio).

GA37. Puede proporcionarse una concesión de precio como parte del acuerdo vinculante. Una concesión de precio es generalmente conocida por las partes al inicio del acuerdo vinculante, ya sea implícita o explícitamente, y potencialmente informada por la historia pasada con las partes. Esta Norma suele medir los ingresos basándose en la contraprestación de la transacción a la que una entidad espera tener derecho en lugar del importe que espera recaudar en última instancia. Los ingresos se ajustan por descuentos, rebajas, reembolsos, créditos, concesiones de precios, incentivos, bonificaciones por desempeño, penalizaciones u otras partidas similares, pero no se reducen por pérdidas por deterioro de valor. Sin embargo, cuando una entidad está proporcionando bienes o servicios y acepta del proveedor de los recursos un importe de contraprestación inferior al precio señalado en el acuerdo vinculante, la aceptación del importe inferior de contraprestación representa una concesión de precio implícita [véanse los párrafos 109 y 115(b)]. La entidad evalúa si este importe inferior de contraprestación, después de tener en cuenta la concesión implícita de precio, cumple el criterio de cobrabilidad del párrafo 56(e).

- GA38. En algunos acuerdos vinculantes, las entidades están obligadas por ley a proporcionar determinados bienes o servicios (como agua y electricidad) a todos los ciudadanos, independientemente de si éstos tienen la finalidad o la capacidad de pagar por dichos bienes o servicios.
- GA39. Cuando el pago de la contraprestación, menos cualquier concesión de precio, no es probable para la entrega del bien o la prestación del servicio a determinados grupos de ciudadanos, no se cumple el criterio para la identificación de un acuerdo vinculante del párrafo 56(e). En estas circunstancias, cuando la recaudación de la contraprestación, menos cualquier concesión de precio, no sea probable al inicio del acuerdo vinculante, una entidad deberá aplicar el párrafo 58 de esta Norma.

Infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante

- GA40. El tratamiento contable de una infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante depende de:
- (a) sí quedan obligaciones de cumplimiento incompletas según el acuerdo;
 - (b) cuando se produjo la infracción – es decir, si fue en el periodo en el que se descubre la infracción o en un periodo anterior; y
 - (c) el motivo de la infracción.
- GA41. Si la infracción se produce en el periodo en curso y se identifica antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, la entidad reconocerá un pasivo por el importe a devolver al suministrador de recursos y dará de baja cualquier ingreso reconocido durante el periodo sobre el que se informa.
- GA42. Cuando se determine que la infracción se produjo en un periodo anterior, el tratamiento contable se determinará evaluando si la infracción ha dado lugar a un:
- (a) cambio en la estimación contable, tal y como se define en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Las estimaciones contables se utilizan cuando las partidas de los estados financieros no pueden medirse con precisión y puede requerirse un juicio para medir dichas partidas, tal como se describe en la NICSP 3;
 - (b) error de periodos anteriores que se ha producido por no haber utilizado, o por haber utilizado incorrectamente, información fielmente representativa que estaba disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros del periodo o que cabía esperar razonablemente que se hubiera obtenido; o
 - (c) evento pasado separado porque el importe reconocido en los estados financieros del periodo anterior no es un importe estimado y se basó en el uso de información fielmente representativa disponible en la fecha de aprobación de los estados financieros del periodo sobre el que se informó.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante (párrafos 68 a 77)

Compromisos de utilización de recursos

- GA43. Una obligación de cumplimiento es un compromiso de la entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos internamente para un bien o servicio distinto o de transferir un bien o servicio distinto a un comprador (es decir, un suministrador de recursos) o a un tercero beneficiario. Los objetivos de una obligación de cumplimiento pueden ser adicionales a los objetivos de prestación de servicios de la entidad, u objetivos adicionales en los que la entidad se haya comprometido a través del acuerdo vinculante. El compromiso de utilizar recursos da lugar a otros recursos (es decir, bienes o servicios comprometidos que proporcionan derechos a beneficios económicos o potencial de servicio, o ambos) ya sea para la entidad que informa o para otra parte externa (ya sea el comprador o un tercero beneficiario. Véase el párrafo GA49 para una guía adicional). La entidad también puede recibir el beneficio del bien o servicio pero dirigir el uso del beneficio a otras partes.

- GA44. Esta Norma requiere que una entidad identifique apropiadamente cualquier obligación de cumplimiento cuando celebre un acuerdo vinculante, y reconozca entonces los ingresos como o cuando satisfaga cada una de las obligaciones de cumplimiento identificadas de acuerdo con los términos y condiciones del acuerdo vinculante.
- GA45. En el sector público, la identificación de las obligaciones de cumplimiento puede requerir un juicio significativo. Una condición necesaria para la existencia de una obligación de cumplimiento es que el compromiso sea lo suficientemente específico como para poder determinar cuándo se satisface dicha obligación de cumplimiento. La entidad considera los siguientes factores a la hora de identificar si un compromiso es suficientemente específico:
- (a) la naturaleza o el tipo del compromiso de utilizar recursos;
 - (b) el costo o valor de los bienes o servicios distintos del compromiso de utilizar recursos;
 - (c) la cantidad de los bienes o servicios distintos del compromiso de utilizar recursos; y
 - (d) el periodo durante el cual se produce el uso de los recursos.
- GA46. La existencia de indicadores de desempeño en relación con los compromisos puede indicar, pero no necesariamente, la existencia de una obligación de cumplimiento tal y como se define en esta Norma. Un indicador de desempeño es un tipo de medición del desempeño (cuantitativa, cualitativa o descriptiva) que se utiliza para evaluar el éxito y el grado en que una entidad está utilizando los recursos, proporcionando servicios y alcanzando sus objetivos de desempeño del servicio. Un indicador de desempeño suele ser una medida de desempeño impuesta internamente y no una obligación de cumplimiento.

Los compromisos de utilizar recursos internamente

- GA47. En muchos casos, el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante requiere que la entidad utilice recursos internamente para un bien o servicio diferenciado con el fin de alcanzar objetivos específicos de prestación de servicios. Algunos ejemplos de recursos proporcionados a una entidad del sector público en un acuerdo vinculante pueden ser:
- (a) transferencias de los gobiernos nacionales a los gobiernos provinciales, estatales o locales;
 - (b) transferencias de los gobiernos estatales/provinciales a los gobiernos locales;
 - (c) transferencias de los gobiernos a otras entidades del sector público;
 - (d) transferencias a organismos gubernamentales creados por leyes o regulaciones para desempeñar funciones específicas con autonomía operativa, como autoridades legales o consejos o autoridades regionales; y
 - (e) transferencias de organismos donantes a gobiernos u otras entidades del sector público.
- GA48. Un suministrador de recursos en el acuerdo vinculante tendría la capacidad de exigir el cumplimiento de la forma en que la entidad utiliza los recursos para lograr objetivos específicos y de hacer que la entidad rinda cuentas del cumplimiento de dichas condiciones. Las obligaciones de cumplimiento pueden venir impuestas por los requerimientos de los acuerdos vinculantes que establecen las bases de las transferencias, o pueden surgir del entorno normal de las operaciones, como el reconocimiento de los ingresos anticipados.

Los compromisos de utilizar recursos para otra parte (un suministrador de recursos (comprador) o un tercero beneficiario)

- GA49. En algunos casos, el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante requiere que la entidad utilice recursos para transferir un bien o servicio distinto a una parte o partes externas (es decir, al comprador (suministrador de recursos) o a un tercero beneficiario) identificadas en el acuerdo vinculante, de conformidad con los términos y condiciones del acuerdo vinculante. En la práctica, la entidad considerará si mantiene el control de los recursos, o si los recursos se convierten en un bien y/o servicio y se requiere su transferencia al

suministrador de recursos o a un tercero beneficiario. En este caso, el suministrador de recursos es efectivamente un comprador de bienes o servicios distintos de la entidad.

GA50. Una característica clave que distingue el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio distinto de otros compromisos del acuerdo vinculante es la clara identificación de una parte externa que recibe los bienes o servicios distintos. Un acuerdo vinculante que impone a una entidad la obligación de transferir un bien o servicio diferenciado a una parte externa especificada (es decir, el comprador o un tercero beneficiario especificado) proporciona generalmente un indicador claro de especificidad y transferencia del control de los beneficios económicos y del potencial de servicio de los recursos de la entidad a la parte externa.

GA51. Dependiendo del acuerdo vinculante, los bienes o servicios comprometidos en una obligación de cumplimiento pueden incluir, pero no están limitados a los siguientes:

- (a) suministro de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, los inventarios como las publicaciones o el agua municipal suministrada a cambio de unas tarifas);
- (b) compra de bienes por parte de una entidad y proporcionados a los ciudadanos (por ejemplo, cubos de recogida de basuras);
- (c) reventa de derechos sobre bienes o servicios adquiridos por una entidad (por ejemplo, un derecho de emisión revendido por una entidad que actúa como principal, véanse los párrafos GA117 a GA125);
- (d) suministro de bienes o servicios por parte de una entidad a terceros beneficiarios (por ejemplo, un programa de vacunación infantil proporcionado por un hospital que fue financiado por un gobierno para tal fin);
- (e) realización de una tarea para un comprador que se especifica en el acuerdo vinculante (por ejemplo, la gestión de las instalaciones de agua);
- (f) prestación de un servicio de estar dispuesto a proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, paramédicos en el sitio en una competición atlética organizada por un grupo comunitario);
- (g) suministro de un servicio de disposición para que otra parte transfiera bienes o servicios a un comprador o tercero beneficiario (por ejemplo, Correos actuando como agente de otra parte mediante la recaudación de pagos de teléfono y electricidad, véase párrafos GA117 a GA125);
- (h) concesión de derechos sobre bienes o servicios que se prestarán en el futuro y que un comprador podrá revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, el departamento de sanidad que suministra medicamentos y suplementos a las farmacias se compromete a transferir un bien o servicio comprometido por otra parte a las clínicas que adquieran los medicamentos y suplementos a las farmacias);
- (i) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un comprador (por ejemplo, un departamento de obras del gobierno construyendo una instalación recreativa para otro municipio);
- (j) concesión de licencias (véase párrafos GA168 a GA182); y
- (k) concesión de opciones para adquirir bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionen al comprador un derecho material (véanse los párrafos GA126 a GA130).

GA52. Una entidad obtiene y reconoce ingresos cuando satisface una obligación de cumplimiento mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido a un comprador o tercero beneficiario. La transferencia del bien o servicio se indica cuando el comprador o tercero beneficiario obtiene el control de los bienes o servicios comprometidos. El párrafo 18 proporciona indicadores de control, que incluyen:

- (a) la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del activo; y

- (b) la capacidad de impedir que otros dirijan los beneficios económicos o el potencial de servicio incorporados al activo.

Identificación de los compromisos de utilizar recursos para otra parte (un suministrador de recursos (comprador) o un tercero beneficiario)

- GA53. Los compromisos de utilizar recursos para transferir bienes o servicios distintos a una parte externa suelen tener un mayor grado de especificidad. La entidad está obligada a identificar claramente tales obligaciones de cumplimiento con el fin de completar un análisis más objetivo y una contabilización más precisa del reconocimiento y la medición de los ingresos de estas operaciones.
- GA54. En los casos en que un acuerdo vinculante incluya una obligación de cumplimiento para transferir bienes o servicios diferenciados a un comprador o tercero beneficiario, un bien o servicio comprometido es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes (véase el párrafo 73):
- (a) el compromiso de utilizar recursos para transferir un bien o servicio distinto al comprador o tercero beneficiario puede generar otros recursos que proporcionen derechos a beneficios económicos o potencial de servicio, ya sea por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para la parte que recibe el bien o servicio (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
 - (b) el compromiso de la entidad de utilizar recursos para transferir un bien o servicio distinto al comprador o tercero beneficiario es identificable por separado de otros compromisos del acuerdo vinculante (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto dentro del contexto del acuerdo vinculante).
- GA55. En tales acuerdos vinculantes, el compromiso de utilizar recursos para transferir bienes o servicios distintos al comprador o a un tercero beneficiario puede generar otros recursos que proporcionen derechos a beneficios económicos o potencial de servicio cuando la transferencia por parte de la entidad del bien o servicio a la parte que recibe los bienes o servicios contribuya a que el comprador alcance sus objetivos de prestación de servicios.
- GA56. Las obligaciones de cumplimiento que requieren la transferencia de bienes o servicios comprometidos al comprador o a un tercero beneficiario son identificables por separado (es decir, distintas) de otros compromisos en el mismo acuerdo vinculante para permitir que el comprador pueda determinar cuándo se satisface ese compromiso. Por lo tanto, es posible tener varias obligaciones de cumplimiento en un mismo acuerdo vinculante.

Reconocimiento inicial de transacciones de ingresos con un acuerdo vinculante (párrafo 78)

- GA57. De acuerdo con el párrafo 78, cuando un acuerdo vinculante esté totalmente insatisfecho, una entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso asociado con el acuerdo vinculante, a menos que el acuerdo vinculante sea oneroso. Los derechos y obligaciones de una entidad en virtud de un acuerdo vinculante totalmente insatisfecho son interdependientes e inseparables. Los derechos y obligaciones combinados constituyen un único activo o pasivo que se mide a cero. Los derechos y obligaciones individuales se reconocen como partidas (activos, pasivos, ingresos y gastos según su naturaleza) solo cuando (o a medida que) una o varias partes del acuerdo vinculante satisfacen sus obligaciones.
- GA58. Cuando queden partes del acuerdo vinculante igualmente insatisfechas, la entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso por las partes igualmente insatisfechas del acuerdo vinculante. Tales partes igualmente insatisfechas del acuerdo vinculante siguen constituyendo un único activo o pasivo que se mide a cero.

Existencia y reconocimiento de un pasivo (párrafos 81 a 86)

GA59. Las obligaciones de cumplimiento de una entidad en un acuerdo vinculante pueden dar lugar a un pasivo. Los pasivos se definen como una obligación presente de la entidad de transferir recursos como resultado de eventos pasados.

Una obligación presente

GA60. Una obligación presente puede ser legalmente vinculante (es decir, a través de medios legales o equivalentes) o no legalmente vinculante. Una obligación de cumplimiento es una obligación presente legalmente vinculante, en transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes, de utilizar los recursos de conformidad con los términos del acuerdo vinculante. Todos los acuerdos vinculantes incluyen al menos una obligación de cumplimiento.

Como resultado de eventos pasados

GA61. Las entidades del sector público pueden llegar voluntariamente a acuerdos vinculantes para cumplir sus objetivos de servicio y obtener activos de los gobiernos o de otras entidades, o comprándolos o produciéndolos. Los pasivos pueden existir como resultado de eventos pasados, concretamente cuando:

- (a) la entidad celebra un acuerdo vinculante con una o más partes; y
- (b) el proveedor de los recursos ha proporcionado los recursos prometidos antes de que la entidad satisfaga las obligaciones de cumplimiento asociadas (es decir, la entidad ha recibido un pago anticipado y el acuerdo vinculante está parcialmente satisfecho)

Las transacciones o eventos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a las obligaciones de cumplimiento

Una transferencia de recursos

GA62. La exigibilidad de un acuerdo vinculante proporciona a cada una de las partes del acuerdo la capacidad de responsabilizarlas para que satisfagan sus obligaciones de cumplimiento o se enfrenten a las consecuencias si no satisfacen sus obligaciones de cumplimiento. Cuando la entidad ha recibido recursos después de suscribir un acuerdo vinculante como parte dispuesta, existe un pasivo si la consecuencia de que la entidad no satisfaga su obligación de cumplimiento, como resultado de estos eventos pasados, es transferir recursos a otra parte (por ejemplo, al suministrador de recursos). Algunos ejemplos de consecuencias del incumplimiento que requieren una transferencia de recursos incluyen, pero no se limitan a, devolver los recursos al suministrador de recursos o incurrir en alguna otra forma de sanción. Tal consecuencia requiere una transferencia de recursos que la entidad no habría tenido que transferir de otro modo (es decir, incremental) si no hubiera entrado voluntariamente en el acuerdo vinculante y recibido recursos del suministrador de recursos asociados a una obligación insatisfecha o parcialmente insatisfecha (es decir, como consecuencia de eventos pasados).

*Satisfacción de las obligaciones de cumplimiento (párrafos 87 a 104)**Las obligaciones de cumplimiento de utilizar recursos para bienes o servicios internamente*

GA63. El párrafo 92 establece que las obligaciones de cumplimiento se satisfacen con el tiempo si se cumple uno de los criterios siguientes:

- (a) la entidad recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionado por el cumplimiento de la entidad a medida que ésta cumple (véanse los párrafos GA64 y GA65);
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que la entidad controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo GA66); o

- (c) La entidad tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos GA67 a GA71).

Recepción y consumo simultáneos de los beneficios económicos o del potencial de servicio (párrafo 92(a))

GA64. Para algunos tipos de obligaciones de cumplimiento, la evaluación de si la entidad recibe los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad cumple y consume simultáneamente esos beneficios económicos o potencial de servicio a medida que se reciben será sencilla. Entre los ejemplos se incluyen los servicios rutinarios o recurrentes (como un servicio diario de voluntariado) en los que la recepción y el consumo simultáneo de los beneficios económicos o del potencial de servicio por parte de la entidad a medida que satisface su obligación de cumplimiento pueden identificarse fácilmente.

GA65. En el caso de otros tipos de obligaciones de cumplimiento, es posible que la entidad no pueda identificar fácilmente si recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio derivados del desempeño de la entidad a medida que ésta cumple. En esas circunstancias, una obligación de cumplimiento se satisface con el tiempo si la entidad determina que otra entidad no necesitaría volver a realizar sustancialmente el trabajo que la entidad ha completado hasta la fecha si esa otra entidad tuviera que satisfacer la obligación de cumplimiento restante. Para determinar si otra entidad no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, una entidad llevará a cabo las dos suposiciones siguientes:

- (a) no tenga en cuenta las posibles restricciones o limitaciones prácticas del acuerdo vinculante que, de otro modo, impedirían a la entidad transferir el resto de las obligaciones de cumplimiento a otra entidad; y
- (b) suponga que otra entidad que satisfaga el resto de la obligación de cumplimiento no tendría los beneficios económicos o el potencial de servicio de ningún activo que esté actualmente controlado por la entidad y que seguiría estando controlado por la entidad si la obligación de cumplimiento se transfiriera a otra entidad.

La entidad controla el activo a medida que se crea o mejora (párrafo 92(b))

GA66. Al determinar si la entidad controla un activo a medida que se crea o mejora de acuerdo con el párrafo 92(b), la entidad aplicará los requerimientos para el control de los párrafos 89, 90, 94 y GA183 a GA196. El activo que se está creando o mejorando (por ejemplo, un activo en curso) podría ser tangible o intangible.

Derecho a contraprestación por desempeño completado hasta la fecha (párrafo 92(c))

GA67. De acuerdo con los párrafos 92(c) y 93, una entidad tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha si la entidad tuviera derecho a un importe que al menos compense a la entidad por sus obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha en el caso de que el suministrador de recursos u otra parte rescinda el acuerdo vinculante por razones distintas a que la entidad no haya realizado lo comprometido. El importe que compensaría a una entidad por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha sería un importe que se aproximara al costo total de los bienes o servicios utilizados hasta la fecha sin cargo o por un cargo simbólico, o al precio de los bienes o servicios utilizados hasta la fecha (por ejemplo, la recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento más un margen razonable) en lugar de compensar solo la pérdida potencial de excedentes de la entidad si se pusiera fin al acuerdo vinculante. La compensación por un margen razonable no tiene por qué ser igual al margen esperado si el acuerdo vinculante se satisficiera según lo comprometido, pero una entidad debería tener derecho a una compensación por cualquiera de los siguientes importes:

- (a) una proporción del margen esperado en el acuerdo vinculante que refleje razonablemente el alcance del desempeño de la entidad en virtud del acuerdo vinculante antes de la rescisión por parte del suministrador de recursos (u otra parte); o
- (b) una rentabilidad razonable sobre el costo del capital de la entidad para acuerdos vinculantes similares (o el margen de operación típico de la entidad para acuerdos vinculantes similares) si el margen específico del acuerdo vinculante es superior al rendimiento que la entidad genera habitualmente de acuerdos vinculantes similares.

GA68. El derecho de una entidad a la contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente a la contraprestación. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional a contraprestación solo en un hito acordado o tras la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Al evaluar si tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha, una entidad considerará si tendría un derecho exigible a solicitar o retener una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha si el acuerdo vinculante se rescindiera antes de su finalización por razones distintas al incumplimiento por parte de la entidad de lo comprometido.

GA69. En algunos acuerdos vinculantes, un suministrador de recursos puede tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante solo en momentos específicos durante la vigencia del acuerdo vinculante o el suministrador de recursos puede no tener ningún derecho a rescindir el acuerdo vinculante. Si un suministrador de recursos actúa para rescindir un acuerdo vinculante sin tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante en ese momento (incluso cuando un suministrador de recursos no cumple sus obligaciones según lo comprometido), el acuerdo vinculante (u otras leyes) podría dar derecho a la entidad a seguir utilizando recursos internamente para bienes o servicios distintos en cumplimiento del acuerdo vinculante y exigir al suministrador de recursos que pague la contraprestación comprometida a cambio de esas obligaciones de cumplimiento satisfechas. En esas circunstancias, una entidad tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha porque la entidad tiene derecho a seguir cumpliendo sus obligaciones de conformidad con el acuerdo vinculante y a requerir al suministrador de recursos que cumpla sus obligaciones (que incluyen el pago de la contraprestación comprometida).

GA70. Al evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho a contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha, una entidad considerará los términos del acuerdo vinculante, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera complementar o anular esos términos del acuerdo vinculante. Esto podría incluir una evaluación de si:

- (a) la legislación, la práctica administrativa o los precedentes jurídicos confieren a la entidad un derecho a una contraprestación por el desempeño realizado hasta la fecha aunque ese derecho no esté especificado en el acuerdo vinculante con el suministrador de recursos;
- (b) los precedentes legales relevantes indican que derechos similares a la contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha en acuerdos vinculantes similares no tienen efectos legales vinculantes; o
- (c) las prácticas habituales de una entidad de optar por no hacer valer un derecho a contraprestación han dado lugar a que el derecho sea inaplicable en ese entorno jurídico. Sin embargo, a pesar de que una entidad pueda optar por renunciar a su derecho a contraprestación en acuerdos vinculantes similares, una entidad seguiría teniendo derecho a contraprestación hasta la fecha si, en el acuerdo vinculante con el suministrador de recursos, su derecho a contraprestación por el desempeño hasta la fecha sigue siendo exigible.

GA71. El calendario de pagos especificado en un acuerdo vinculante no indica necesariamente si una entidad tiene un derecho exigible a contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha.

Aunque el calendario de pagos de un acuerdo vinculante especifique el calendario y el importe de la contraprestación a pagar por un suministrador de recursos, el calendario de pagos puede no proporcionar necesariamente pruebas del derecho de la entidad a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha. Esto se debe, por ejemplo, a que el acuerdo vinculante podría especificar que la contraprestación recibida del suministrador de recursos es reembolsable por razones distintas a que la entidad no haya cumplido lo comprometido en el acuerdo vinculante.

Obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios a otra parte

GA72. El párrafo 95 establece que una obligación de cumplimiento se satisface con el tiempo si se cumple uno de los siguientes criterios:

- (a) el comprador (el suministrador de recursos en el acuerdo vinculante) o el tercero beneficiario recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que ésta lo realiza (véanse los párrafos GA73 y GA74);
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, el trabajo en curso) que el comprador o el tercero beneficiario controla a medida que se crea o mejora el activo (véase el párrafo GA75); o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véanse los párrafos GA76 a GA78) y la entidad tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos GA79 a GA81).

Recepción y consumo simultáneos de los beneficios económicos o del potencial de servicio (párrafo 95(a))

GA73. Para algunos tipos de obligaciones de cumplimiento, la evaluación de si un suministrador de recursos recibe los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño de una entidad a medida que la entidad cumple y consume simultáneamente esos beneficios económicos o potencial de servicio a medida que se reciben será sencilla. Los ejemplos incluyen servicios rutinarios o recurrentes (como un servicio de limpieza) en los que la recepción y el consumo simultáneo por parte del comprador o tercero beneficiario de los beneficios económicos o del potencial de servicio del desempeño de la entidad pueden identificarse fácilmente.

GA74. Para otros tipos de obligaciones de cumplimiento, es posible que la entidad no pueda identificar fácilmente si un suministrador de recursos recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño de la entidad a medida que ésta lo realiza. En esas circunstancias, una obligación de cumplimiento se satisface con el tiempo si la entidad determina que otra entidad no necesitaría volver a realizar sustancialmente el trabajo que la entidad ha completado hasta la fecha si esa otra entidad tuviera que satisfacer la obligación de cumplimiento restante al suministrador de recursos. Para determinar si otra entidad no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, una entidad llevará a cabo las dos suposiciones siguientes:

- (a) no tenga en cuenta las posibles restricciones o limitaciones prácticas del acuerdo vinculante que, de otro modo, impedirían a la entidad transferir el resto de las obligaciones de cumplimiento a otra entidad; y
- (b) suponga que otra entidad que satisfaga el resto de la obligación de cumplimiento no tendría los beneficios económicos o el potencial de servicio de ningún activo que esté actualmente controlado por la entidad y que seguiría estando controlado por la entidad si la obligación de cumplimiento se transfiriera a otra entidad.

La entidad controla el activo a medida que se crea o mejora (párrafo 95(b))

GA75. Al determinar si un suministrador de recursos controla un activo a medida que se crea o mejora de conformidad con el párrafo 95(b), la entidad aplicará los requerimientos para el control de los párrafos 89, 90, 97 y GA183

a GA185 El activo que está siendo creado o mejorado (por ejemplo, un activo en proceso de elaboración) podría ser tangible o intangible.

La satisfacción de la entidad no crea un activo con un uso alternativo (párrafo 95(c))

- GA76. Al evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad de acuerdo con los párrafos 95(c) y 96, una entidad considerará los efectos de las restricciones y limitaciones prácticas del acuerdo vinculante sobre la capacidad de la entidad para dirigir fácilmente ese activo para otro uso, como proporcionarlo a una entidad diferente. La posibilidad de que se rescinda el acuerdo vinculante con el suministrador de recursos no es una consideración relevante a la hora de evaluar si la entidad podría destinar fácilmente el activo a otro uso.
- GA77. Una restricción en el acuerdo vinculante sobre la capacidad de una entidad para dirigir un activo para otro uso debe ser sustantiva para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad. Una restricción en el acuerdo vinculante es sustantiva si un suministrador de recursos podría hacer valer sus derechos sobre el activo comprometido si la entidad tratara de dirigir el activo para otro uso. Por el contrario, una restricción en el acuerdo vinculante no es sustantiva si, por ejemplo, un activo es en gran medida intercambiable con otros activos que la entidad podría transferir a otro suministrador de recursos sin infringir el acuerdo vinculante y sin incurrir en costos significativos en los que de otro modo no se habría incurrido en relación con ese acuerdo vinculante.
- GA78. Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si dicha entidad incurriera en pérdidas económicas significativas por redirigir el activo hacia otro uso. Una pérdida económica significativa podría surgir porque la entidad incurriría en costos significativos para reelaborar el activo o solo podría proporcionar el activo con una pérdida significativa. Por ejemplo, una entidad puede verse prácticamente limitada a la hora de reorientar activos que, o bien tienen especificaciones de diseño exclusivas de un suministrador de recursos, o bien están situados en zonas remotas.

Derecho a contraprestación por desempeño completado hasta la fecha (párrafo 95(c))

- GA79. De acuerdo con los párrafos 95(c) y 93, una entidad tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha si la entidad tuviera derecho a un importe que al menos compense a la entidad por su desempeño completado hasta la fecha en el caso de que el suministrador de recursos u otra parte rescinda el acuerdo vinculante por razones distintas al incumplimiento por parte de la entidad de lo comprometido. Un importe que compensaría a una entidad por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha sería un importe que se aproximara al costo total de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha sin cargo o por un cargo simbólico, o al precio de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, la recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento más un margen razonable) en lugar de una compensación por solo la pérdida potencial de resultado de la entidad si el acuerdo vinculante se diera por terminado. La compensación por un margen razonable no tiene por qué ser igual al margen esperado si el acuerdo vinculante se satisficiera según lo comprometido, pero una entidad debería tener derecho a una compensación por cualquiera de los siguientes importes:
- (a) una proporción del margen esperado en el acuerdo vinculante que refleje razonablemente el alcance del desempeño de la entidad en virtud del acuerdo vinculante antes de la rescisión por parte del suministrador de recursos (u otra parte); o
 - (b) una rentabilidad razonable sobre el costo del capital de la entidad para acuerdos vinculantes similares (o el margen de operación típico de la entidad para acuerdos vinculantes similares) si el margen específico del acuerdo vinculante es superior al rendimiento que la entidad genera habitualmente de acuerdos vinculantes similares.
- GA80. En algunos acuerdos vinculantes, un suministrador de recursos puede tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante solo en momentos específicos durante la vigencia del acuerdo vinculante o el suministrador de recursos puede no tener ningún derecho a rescindir el acuerdo vinculante. Si un suministrador de recursos

actúa para rescindir un acuerdo vinculante sin tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante en ese momento (incluso cuando un suministrador de recursos no cumple sus obligaciones según lo comprometido), el acuerdo vinculante (u otras leyes) podría dar derecho a la entidad a seguir transfiriendo al comprador o tercero beneficiario los bienes o servicios prometidos en el acuerdo vinculante y requerir al suministrador de recursos que pague la contraprestación comprometida a cambio de esos bienes o servicios. En esas circunstancias, una entidad tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha porque la entidad tiene derecho a seguir cumpliendo sus obligaciones de conformidad con el acuerdo vinculante y a requerir al suministrador de recursos que cumpla sus obligaciones (que incluyen el pago de la contraprestación comprometida).

- GA81. Una entidad también debe considerar los párrafos GA68, GA70 y GA71, y al evaluar su derecho a contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha relacionado con las obligaciones de cumplimiento que requieren una transferencia de bienes o servicios a otra parte.

Aceptación por el suministrador de recursos de la transferencia de bienes o servicios de la entidad (párrafo 97)

- GA82. De conformidad con el párrafo 97(e), la aceptación de un activo por parte de un suministrador de recursos puede indicar que el suministrador de recursos ha obtenido el control del activo. Las cláusulas de aceptación del suministrador de recursos pueden permitir a éste cancelar un acuerdo vinculante o requerir a una entidad que adopte medidas de reparación si un bien o servicio no cumple las especificaciones acordadas. La entidad considerará dichas cláusulas al evaluar cuándo el suministrador de recursos obtiene el control de un bien o servicio.
- GA83. Si una entidad puede determinar objetivamente que el control de un bien o servicio se ha transferido al suministrador de recursos de conformidad con las especificaciones acordadas en el acuerdo vinculante, entonces la aceptación del suministrador de recursos es una formalidad que no afectaría a la determinación por parte de la entidad de cuándo el suministrador de recursos ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de las características especificadas de tamaño y peso, una entidad podría determinar si se han cumplido esos criterios antes de recibir la confirmación de la aceptación del suministrador de recursos. La experiencia de la entidad con acuerdos vinculantes para bienes o servicios similares puede proporcionar pruebas de que un bien o servicio proporcionado al comprador o a un tercero beneficiario se ajusta a las especificaciones acordadas en el acuerdo vinculante. Si los ingresos se reconocen antes de que el suministrador de recursos acepte el activo, la entidad aún debe considerar si quedan obligaciones de cumplimiento (por ejemplo, la instalación de equipos) y evaluar si debe contabilizarlas por separado.
- GA84. Sin embargo, si una entidad no puede determinar objetivamente que el bien o el servicio proporcionado al comprador o al tercero beneficiario se ajusta a las especificaciones acordadas en el acuerdo vinculante, entonces la entidad no podría concluir que el suministrador de recursos ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación por parte del suministrador de recursos. Esto se debe a que en esa circunstancia la entidad no puede determinar que el suministrador de recursos tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del bien o servicio.
- GA85. Si una entidad entrega un producto a un comprador o tercero beneficiario con fines de prueba o evaluación y el suministrador de recursos no se compromete a pagar ninguna contraprestación hasta que finalice el periodo de prueba, el control del producto no se transfiere al suministrador de recursos hasta que éste acepte el producto o finalice el periodo de prueba.

Métodos para medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento (párrafos 98 a 104)

- GA86. Los métodos que pueden utilizarse para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo incluyen los siguientes:

- (a) métodos de productos (véase párrafos GA87 a GA91); y
- (b) métodos de recursos (véase párrafos GA92 a GA95).

Métodos de productos

- GA87. Los métodos de productos reconocen los ingresos sobre la base de mediciones directas del valor para la entidad que recibe los resultados de las obligaciones de cumplimiento satisfechas hasta la fecha en relación con las obligaciones de cumplimiento restantes en virtud del acuerdo vinculante. Los métodos de productos incluyen métodos como las actividades especificadas desempeñadas hasta la fecha, los estudios del desempeño completado hasta la fecha, las valoraciones de los resultados obtenidos, los hitos alcanzados, el tiempo transcurrido y las unidades producidas o las unidades entregadas.
- GA88. Una actividad especificada es una acción concreta, señalada en un acuerdo vinculante, que la entidad debe desempeñar y para la que el suministrador de recursos puede obligar a la entidad a realizar, como construir un hospital o llevar a cabo una forma de investigación. Como ejemplo detallado, un suministrador de recursos proporciona financiación a una agencia científica del gobierno (receptor de recursos) para llevar a cabo la investigación y el desarrollo de un sustituto de la carne a base de plantas. Cualquier propiedad intelectual desarrollada por la agencia científica del gobierno sigue siendo propiedad de dicha agencia. La financiación se proporciona sobre la base de un plan de proyecto detallado (con las etapas individuales de investigación y desarrollo identificadas) proporcionado por la agencia científica del gobierno y el suministrador de recursos requiere que la agencia científica del gobierno informe en cada etapa. Cada una de estas etapas constituye una actividad especificada y los ingresos se reconocerían cuando (o a medida que) se completen y por el importe en que se haya incurrido para completar esa acción especificada. La exigibilidad del acuerdo vinculante permite al suministrador de recursos requerir a la entidad que utilice los recursos para llevar a cabo la actividad especificada, o que se enfrente a las consecuencias señaladas en el acuerdo vinculante en caso de incumplimiento (como la devolución de los recursos u otra forma de reparación).
- GA89. Cuando una entidad evalúa si debe aplicar un método de productos para medir su progreso, la entidad considerará si el resultado seleccionado representaría fielmente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Un método de productos no proporcionaría una representación fiel del desempeño de la entidad si el resultado seleccionado no midiera algunas de los compromisos de utilizar recursos de la manera especificada. Por ejemplo, los métodos de productos basados en unidades producidas o unidades entregadas no representarían fielmente el desempeño de una entidad en el cumplimiento de una obligación de cumplimiento si, al final del periodo sobre el que se informa, el desempeño de la entidad ha producido trabajo en curso o productos acabados controlados por el suministrador de recursos que no se incluyen en la medición de la producción.
- GA90. Como solución práctica para las obligaciones de cumplimiento en las que se requiere que la entidad transfiera un bien o servicio distinto a una parte externa, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un suministrador de recursos por un importe que se corresponda directamente con el valor para el suministrador de recursos de las obligaciones de cumplimiento de la entidad completadas hasta la fecha (por ejemplo, un acuerdo vinculante para prestar o proporcionar un servicio en el que una entidad facture un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad podrá reconocer ingresos por el importe al que la entidad tenga derecho a facturar.
- GA91. Las desventajas de los métodos de productos son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.

Métodos de recursos

- GA92. Los métodos de recursos reconocen los ingresos en función de los esfuerzos o inputs de la entidad para satisfacer una obligación de cumplimiento (por ejemplo, los recursos consumidos, las horas de trabajo empleadas, los gastos subvencionables incurridos, el tiempo transcurrido o las horas de máquina utilizadas) en relación con el total de inputs previstos para satisfacer esa obligación de cumplimiento. Si los esfuerzos o inputs de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado que la entidad reconozca los ingresos de forma lineal.
- GA93. Un desembolso admisible es una transferencia de recursos realizada de conformidad con los requerimientos establecidos en un acuerdo vinculante. Un acuerdo vinculante puede requerir que una entidad utilice los recursos para un fin determinado, como el de promover los objetivos de la entidad, e incurra en gastos subvencionables para ese fin, pero no tiene una actividad especificada identificable. Por ejemplo, se puede proporcionar financiación a una universidad para que contrate a un gerente de marketing que promueva los cursos de la universidad entre los estudiantes extranjeros. El acuerdo vinculante especifica que la financiación debe destinarse a la promoción de la universidad en el extranjero y que el salario del gerente de marketing, los gastos de viaje y cualquier material promocional utilizado se clasificarían como gastos subvencionables. La exigibilidad del acuerdo vinculante permite al suministrador de recursos requerir a la entidad que utilice recursos para incurrir en los gastos subvencionables, o que se enfrente a las consecuencias señaladas en el acuerdo vinculante en caso de incumplimiento (como la devolución de los recursos, u otra forma de reparación).
- GA94. El suministrador de recursos necesita poder confirmar que las obligaciones de cumplimiento de la entidad en el acuerdo vinculante han sido satisfechas de la manera especificada. Por lo tanto, la entidad necesita conservar la documentación adecuada para demostrar que los inputs, como cualquier desembolso elegible, fueron realizados por la entidad y están directamente relacionados con el cumplimiento por parte de la entidad de los compromisos de la manera especificada.
- GA95. Una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los inputs de una entidad y la satisfacción de sus obligaciones de cumplimiento. Por lo tanto, una entidad excluirá de un método de recursos los efectos de cualquier input que, de acuerdo con el objetivo de medición del progreso del párrafo 98, no represente el desempeño de la entidad en la satisfacción de sus obligaciones de cumplimiento. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la medición del progreso en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando un costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento. Por ejemplo, una entidad no reconocería ingresos sobre la base de costos incurridos que sean atribuibles a ineficiencias significativas en el desempeño de la entidad que no se reflejaron en la contraprestación de la transacción del acuerdo vinculante (por ejemplo, los costos de importes inesperados de materiales, mano de obra u otros recursos desperdiciados en los que se incurrió para satisfacer la obligación de cumplimiento).
 - (b) Cuando un costo incurrido no es proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento. En esas circunstancias, la mejor representación del desempeño de la entidad puede ser ajustar el método de recursos para reconocer los ingresos solo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación fiel del desempeño de una entidad podría ser reconocer los ingresos por un importe igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación de cumplimiento si la entidad espera al inicio del acuerdo vinculante que se satisfagan todas las condiciones siguientes:
 - (i) el bien no es distinto;
 - (ii) se espera que la parte que recibe el bien o el servicio obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el mismo;

- (iii) el costo del bien transferido es significativo en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de cumplimiento; y
- (iv) la entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien (pero la entidad está actuando como un principal de acuerdo con los párrafos a GA117 a GA125).

Derecho de devolución por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafo 118)

GA96. En algunos acuerdos vinculantes, una entidad transfiere el control de un producto a un suministrador de recursos y también concede al suministrador de recursos el derecho a devolver el producto por diversas razones (como la insatisfacción con el producto) y a recibir cualquier combinación de las siguientes:

- (a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
- (b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y
- (c) otro producto a cambio.

GA97. Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá todos los siguientes;

- (a) un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos);
- (b) un pasivo por reembolso; y
- (c) un activo (y el correspondiente ajuste del costo de ventas) por su derecho a recuperar productos de los suministradores de recursos al liquidar el pasivo por reembolso.

GA98. El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto devuelto durante el periodo de devolución no se contabilizará como una obligación de cumplimiento además de la obligación de proporcionar un reembolso.

GA99. La entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 109 a 122 (incluidos los requerimientos para limitar la medición de los párrafos 119 a 121) para determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho. En las transacciones en las que el acuerdo vinculante requiera que una entidad transfiera bienes o servicios distintos a otra parte (es decir, al comprador (suministrador de recursos) o a un tercero beneficiario), este importe excluiría los productos que se espera que sean devueltos. Para cualquier importe recibido (o por cobrar) por el que una entidad no espere tener derecho, la entidad no reconocerá los ingresos sino que reconocerá esos importes recibidos (o por cobrar) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante y realizará el cambio correspondiente en la contraprestación de la transacción y, por tanto, en el importe de los ingresos reconocidos.

GA100. Una entidad actualizará la medición del pasivo por reembolso al final de cada periodo de presentación por los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. La entidad reconocerá los ajustes correspondientes como ingresos (o reducciones de ingresos).

GA101. Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un suministrador de recursos al liquidar un pasivo por reembolso se medirá inicialmente por referencia al importe en libros anterior del producto (por ejemplo, el Inventario) menos cualquier costo esperado para recuperar esos productos (incluidas las posibles disminuciones del valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada periodo de

presentación, una entidad actualizará la medición del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad presentará el activo por separado del pasivo por reembolso.

GA102. Los intercambios por parte de los suministradores de recursos de un producto por otro del mismo tipo, calidad, estado y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devoluciones a efectos de la aplicación de esta Norma.

GA103. Los acuerdos vinculantes en los que un suministrador de recursos puede devolver un producto defectuoso a cambio de otro que funcione se evaluarán de acuerdo con la guía sobre garantías de los párrafos GA111 a GA116.

Contraprestación a pagar a un suministrador de recursos por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafo 111(e))

GA104. La contraprestación por pagar a un suministrador de recursos incluye los importes en efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al suministrador de recursos (o a otras partes que compren los bienes o servicios de la entidad al suministrador de recursos). La contraprestación a pagar a un suministrador de recursos también incluye el crédito u otras partidas (por ejemplo, un cupón o vale) que puedan aplicarse contra importes adeudados a la entidad (o a otras partes que adquieran los bienes o servicios de la entidad al suministrador de recursos). La entidad contabilizará la contraprestación a pagar a un suministrador de recursos como una reducción de la contraprestación de la transacción y, por tanto, de los ingresos, a menos que el pago al suministrador de recursos sea a cambio de un bien o servicio distinto (como se describe en los párrafos 73 a 77) que el suministrador de recursos transfiere a la entidad. Si la contraprestación por pagar a un suministrador de recursos incluye un importe variable, una entidad estimará la contraprestación de la transacción (incluyendo la evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está limitada) de conformidad con los párrafos 113 a 121

GA105. Si la contraprestación a pagar a un suministrador de recursos es un pago por un bien o servicio distinto del suministrador de recursos, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras a proveedores. Si el importe de la contraprestación a pagar al suministrador de recursos supera el valor actual del bien o servicio distinto que la entidad recibe del suministrador de recursos, entonces la entidad contabilizará dicho exceso como una reducción de la contraprestación de la transacción. Si la entidad no puede estimar razonablemente el valor actual del bien o servicio recibido del suministrador de recursos, contabilizará toda la contraprestación a pagar al suministrador de recursos como una reducción de la contraprestación de la transacción.

GA106. En consecuencia, si la cuenta por pagar a un suministrador de recursos se contabiliza como una reducción de la contraprestación de la transacción, la entidad reconocerá la reducción de los ingresos cuando (o a medida que) se produzca el último de los siguientes eventos:

- (a) la entidad reconoce los ingresos por la transferencia de los bienes o servicios relacionados al comprador o tercero beneficiario; y
- (b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas tradicionales de la entidad.

Asignación de un descuento por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafo 134)

GA107. Un suministrador de recursos recibe un descuento por la compra de un paquete de bienes o servicios si la suma de los valores independientes de esos bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante supera la contraprestación comprometida en un acuerdo vinculante. Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo GA108, de que la totalidad del descuento se refiere solo a una o más, pero no a todas, las obligaciones de cumplimiento de un acuerdo vinculante, la entidad asignará un descuento

proporcionalmente a todas las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante. La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad asigna la contraprestación de la transacción a cada obligación de cumplimiento sobre la base de los valores independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.

GA108. Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante si se cumplen todos los criterios siguientes:

- (a) la entidad proporciona regularmente cada bien o servicio distinto (o cada conjunto de bienes o servicios distintos) del acuerdo vinculante de forma independiente;
- (b) la entidad también proporciona regularmente de forma independiente un paquete (o paquetes) de algunos de esos bienes o servicios distintos con un descuento sobre los valores independientes de los bienes o servicios de cada paquete; y
- (c) el descuento atribuible a cada paquete de bienes o servicios descrito en el párrafo GA108(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del acuerdo vinculante y un análisis de los bienes o servicios de cada paquete proporciona pruebas observables de la obligación de cumplimiento (u obligaciones de cumplimiento) a la que pertenece la totalidad del descuento del acuerdo vinculante.

GA109. Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante de conformidad con el párrafo GA108, una entidad deberá asignar el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el valor independiente de un bien o servicio de conformidad con el párrafo 139(c).

La determinación del valor independiente (párrafos 137 a 140)

GA110. En el sector público, la determinación de un valor independiente para una obligación de cumplimiento de acuerdo con el párrafo 137 puede plantear retos, especialmente en situaciones en las que una entidad (siendo el suministrador de recursos) proporciona bienes o servicios a terceros beneficiarios. En estas circunstancias, el valor independiente se estima en función del importe que el suministrador de recursos necesitaría pagar en términos de mercado para adquirir los beneficios económicos o el potencial de servicio de los bienes o servicios proporcionados a los terceros beneficiarios, más un margen adecuado si procede. Cuando el valor independiente de los bienes o servicios no pueda estimarse a partir de la información del mercado, la entidad estima el valor independiente utilizando el enfoque del costo esperado, como se destaca en el párrafo 139(b).

Garantías por bienes o servicios transferidos a otra parte

GA111. En los acuerdos vinculantes en los que la entidad suministra bienes o servicios distintos a otra parte, es habitual que una entidad proporcione (de conformidad con el acuerdo vinculante, la ley o las prácticas habituales de la entidad) una garantía en relación con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar significativamente entre sectores y acuerdos vinculantes. Algunas garantías proporcionan al suministrador de recursos el aseguramiento de que el producto relacionado funcionará como las partes pretendían porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al suministrador de recursos un servicio además de la incorporación del aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.

GA112. Si un suministrador de recursos tiene la opción de adquirir una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía tiene un precio o se negocia por separado), la garantía es un servicio distinto porque la entidad promete prestar el servicio al comprador o tercero beneficiario además del producto que tiene la funcionalidad descrita en el acuerdo vinculante. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 68 a 77 y asignará una parte de la

contraprestación de la transacción a esa obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 133 a 143.

GA113. Si un suministrador de recursos no tiene la opción de adquirir una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, a menos que la garantía comprometida, o una parte de la garantía comprometida, proporcione al comprador o al tercero beneficiario un servicio además del aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.

GA114. Al evaluar si una garantía proporciona al comprador o al tercero beneficiario un servicio además del aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas, una entidad considerará factores como:

- (a) Si la garantía es requerida por ley - si la entidad está obligada por ley a proporcionar una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía comprometida no es una obligación de cumplimiento porque tales requerimientos existen típicamente para proteger a los suministradores de recursos del riesgo de comprar productos defectuosos.
- (b) La duración del periodo de cobertura de la garantía - cuanto más largo sea el periodo de cobertura, más probable será que la garantía comprometida sea una obligación de cumplimiento porque es más probable que proporcione un servicio además de la incorporación de la garantía de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.
- (c) La naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar— si es necesario que una entidad realice tareas específicas para garantizar de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de envío de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación de cumplimiento.

GA115. Si una garantía, o una parte de una garantía, proporciona a un comprador o a un tercero beneficiario un servicio además de la incorporación de la seguridad de que el producto cumple con las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación de cumplimiento. Por lo tanto, una entidad deberá asignar la contraprestación de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de tipo seguro junto con otra garantía de tipo servicio, pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías como una única obligación de cumplimiento.

GA116. Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación de cumplimiento. Por ejemplo, un fabricante como un laboratorio médico del gobierno podría vender productos como ecógrafos de diagnóstico a centros médicos y hospitales tanto del gobierno como privados en una jurisdicción en la que la ley responsabiliza al fabricante de cualquier daño (por ejemplo, a las propiedades personales) que pueda causar un comprador o un tercero beneficiario que utilice un producto para el fin previsto. Del mismo modo, el compromiso de una entidad de indemnizar al suministrador de recursos por los pasivos y daños derivados de reclamaciones por infracción de patentes, derechos de autor, marcas registradas o de otro tipo por parte de los productos de la entidad no da lugar a una obligación de cumplimiento. La entidad contabilizará sus obligaciones de conformidad con la NICSP 19.

Consideraciones sobre principal frente a agente

GA117. Cuando otra parte esté implicada en el suministro de bienes o servicios a un comprador o tercero beneficiario, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de cumplimiento para suministrar ella misma los bienes o servicios especificados (es decir, la entidad es un principal) o para disponer que esos bienes o servicios sean suministrados por la otra parte (es decir, la entidad es un agente). Una entidad determina si es un principal o un agente para cada bien o servicio especificado comprometido con el comprador o tercero beneficiario. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto distinto de

bienes o servicios) que se proporcionará al comprador o tercero beneficiario (véase los párrafos 73 a 77 y GA53 a GA56). Si un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser principal para algunos bienes o servicios especificados y agente para otros.

GA118. Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo GA117), la entidad:

- (a) identificará los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al comprador o tercero beneficiario (que, por ejemplo, podría ser un derecho a un bien o servicio que proporcionará otra parte (véase el párrafo GA51); y
- (b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 90) cada bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al comprador o tercero beneficiario.

GA119. Una entidad es principal si controla el bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera a un comprador o tercero beneficiario. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si la entidad obtiene el título legal de ese bien solo momentáneamente antes de que el título legal se transfiera a un comprador o tercero beneficiario. Una entidad que es principal puede satisfacer su obligación de cumplimiento proporcionando el bien o servicio especificado por sí misma o puede comprometerse con otra parte (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer parte o la totalidad de la obligación de cumplimiento en su nombre.

GA120. Cuando otra parte interviene en el suministro de bienes o servicios a un comprador o tercero beneficiario, una entidad que es principal obtiene el control de cualquiera de los siguientes elementos:

- (a) Un bien u otro activo de la otra parte que luego transfiere al comprador o tercero beneficiario.
- (b) Un derecho sobre un desempeño de un servicio por la otra parte, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a esa parte para que proporcione el servicio al comprador o al tercero beneficiario en nombre de la entidad.
- (c) Un bien o servicio de la otra parte que luego combina con otros bienes o servicios al proporcionar el bien o servicio especificado al comprador o tercero beneficiario. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios (véase el párrafo 76(a)) proporcionados por otra parte en el bien o servicio especificado para el que el suministrador de recursos ha suscrito un acuerdo vinculante, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al comprador o tercero beneficiario. Esto se debe a que la entidad obtiene primero el control de los inputs del bien o servicio especificado (que incluye bienes o servicios de otras partes) y dirige su uso para crear el resultado combinado que es el bien o servicio especificado.

GA121. Cuando (o a medida que) una entidad que es principal satisface una obligación de cumplimiento, la entidad reconoce ingresos por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio del bien o servicio especificado transferido.

GA122. Una entidad es un agente si las obligaciones de cumplimiento de la entidad consisten en organizar el suministro del bien o servicio especificado por otra parte. Una entidad que es agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por otra parte antes de que dicho bien o servicio se transfiera al comprador o tercero beneficiario. Cuando (o a medida que) una entidad que es agente satisface una obligación de cumplimiento, la entidad reconoce ingresos por el importe de cualquier tarifa o comisión a la que espera tener derecho a cambio de organizar que la otra parte proporcione los bienes o servicios especificados. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

GA123. Los indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al comprador o tercero beneficiario (y es, por tanto, un principal (véase el párrafo GA119)) incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

- (a) La entidad es la principal responsable de satisfacer el compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto suele incluir la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del suministrador de recursos). Si la entidad es la principal responsable de satisfacer el compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que la otra parte involucrada en proporcionar el bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.
- (b) La entidad tiene riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado se haya transferido a un comprador o tercero beneficiario o después de la transferencia del control al suministrador de recursos (por ejemplo, si el suministrador de recursos tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de obtener un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos, eso puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de, el bien o servicio antes de que se transfiera al comprador o tercero beneficiario.
- (c) La entidad tiene discrecionalidad para establecer el precio del bien o servicio especificado. Establecer el precio que el suministrador de recursos paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio. Sin embargo, en algunos casos, un agente puede tener discreción para establecer los precios. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad a la hora de fijar los precios con el fin de generar ingresos adicionales por su servicio de concertación de bienes o servicios que serán proporcionados por otras partes a compradores o terceros beneficiarios.

GA124. Los indicadores del párrafo GA123 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control en función de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del acuerdo vinculante. Además, distintos indicadores pueden proporcionar pruebas más persuasivas en distintos acuerdos vinculantes.

GA125. Si otra entidad asume las obligaciones de cumplimiento y los derechos de la entidad en el acuerdo vinculante, de forma que la entidad ya no está obligada a satisfacer la obligación de cumplimiento de transferir el bien o servicio especificado al comprador o tercero beneficiario (es decir, la entidad ya no actúa como principal), la entidad no reconocerá ingresos por esa obligación de cumplimiento. En su lugar, la entidad evaluará si debe reconocer ingresos por satisfacer una obligación de cumplimiento para obtener un acuerdo vinculante para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como agente).

Opciones del suministrador de recursos para adquirir bienes o servicios adicionales

GA126. Las opciones del suministrador de recursos para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento se presentan de muchas formas, incluidos los incentivos de ventas, los créditos (o puntos) de premio al suministrador de recursos, las opciones de renovación en un acuerdo vinculante u otros descuentos en bienes o servicios futuros.

GA127. Si, en un acuerdo vinculante, una entidad concede a un suministrador de recursos la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de cumplimiento en el acuerdo vinculante solo si la opción proporciona un derecho material al suministrador de recursos que no recibiría sin entrar en ese acuerdo vinculante (por ejemplo, un descuento que es incremental al rango de descuentos que se dan típicamente para esos bienes o servicios a esa clase de suministrador de recursos en esa área geográfica o

mercado). Si la opción proporciona un derecho material o con importancia relativa al suministrador de recursos, el suministrador de recursos en efecto paga a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos cuando se transfieren esos bienes o servicios futuros o cuando vence la opción.

GA128. Si un suministrador de recursos tiene la opción de adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría el valor independiente de ese bien o servicio, esa opción no proporciona al suministrador de recursos un derecho material o con importancia relativa, incluso si la opción puede ejercerse solo mediante la celebración de un acuerdo vinculante previo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta de comercialización que deberá contabilizar de acuerdo con esta Norma solo cuando el suministrador de recursos ejerza la opción de adquirir los bienes o servicios adicionales.

GA129. El párrafo 134 requiere que la entidad asigne la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento sobre la base de un valor independiente relativo. Si el valor independiente para la opción de un suministrador de recursos de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la entidad deberá estimarlo. Esa estimación reflejará el descuento que el suministrador de recursos obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

- (a) cualquier descuento que el suministrador de recursos pudiera obtener sin ejercer la opción; y
- (b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

GA130. Si un suministrador de recursos tiene un derecho material o con importancia relativa a adquirir bienes o servicios futuros y esos bienes o servicios son similares a los bienes o servicios originales del acuerdo vinculante y se proporcionan de acuerdo con los términos del acuerdo vinculante original, entonces una entidad puede, como alternativa práctica a la estimación del valor independiente de la opción, asignar la contraprestación de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera que se proporcionen y a la correspondiente contraprestación esperada. Normalmente, ese tipo de opciones son para renovaciones de un acuerdo vinculante.

Derechos no ejercidos de los suministradores de recursos

GA131. De acuerdo con el párrafo 163, al recibir un pago anticipado de un suministrador de recursos, una entidad reconocerá un pasivo por acuerdo vinculante por el importe del pago anticipado por su obligación de cumplimiento. Una entidad dará de baja su pasivo por acuerdos vinculantes (y reconocerá ingresos) cuando satisfaga la obligación de cumplimiento asociada a la contraprestación recibida previamente del suministrador de recursos.

GA132. El pago anticipado no reembolsable de un suministrador de recursos a una entidad otorga al suministrador de recursos el derecho a que el receptor de los recursos satisfaga sus obligaciones (o se enfrente a las consecuencias descritas en el acuerdo vinculante). Sin embargo, los suministradores de recursos pueden no ejercer todos sus derechos en el acuerdo vinculante. Esos derechos no ejercidos suelen denominarse ganancias por derechos no ejercidos.

GA133. Si una entidad espera tener derecho a una ganancia por derechos no ejercidos en un pasivo por acuerdos vinculantes, la entidad reconocerá la ganancia por derechos no ejercidos esperada como ingresos en proporción al patrón de derechos ejercidos por el suministrador de recursos. Si una entidad no espera tener derecho a una ganancia por derechos no ejercidos, la entidad reconocerá ganancia por derechos no ejercidos esperada como ingreso cuando la probabilidad de que el suministrador de recursos ejerza sus derechos restantes sea remota. Para determinar si una entidad espera tener derecho a una ganancia por derechos no ejercidos, la entidad considerará los requerimientos de los párrafos 119 a 121 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable.

GA134. La entidad reconocerá un pasivo (y no un ingreso) por cualquier contraprestación recibida que sea atribuible a los derechos no ejercidos de un suministrador de recursos por los que se requiera que la entidad remita a otra

parte, por ejemplo, a una entidad del gobierno de acuerdo con las leyes aplicables sobre propiedad no reclamada.

Tarifas iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) por una transferencia de bienes o servicios a otra parte

- GA135. En algunos acuerdos vinculantes, una entidad cobra a un suministrador de recursos unas tarifas iniciales no reembolsables al inicio o cerca del inicio del acuerdo vinculante. Algunos ejemplos son las tarifas de afiliación a una asociación sanitaria, las tarifas de activación de las compañías de telecomunicaciones, las tarifas de instalación de algunos servicios y las tarifas iniciales de algunos suministros.
- GA136. Para identificar las obligaciones de cumplimiento en dichos acuerdos vinculantes, una entidad deberá evaluar si la tarifa está relacionada con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aunque una tarifa inicial no reembolsable se refiera a una actividad que la entidad está obligada a realizar al inicio o cerca del inicio del acuerdo vinculante para satisfacer el acuerdo vinculante, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido al comprador o tercero beneficiario (véase el párrafo 72). En su lugar, el pago inicial es un pago por adelantado por bienes o servicios futuros y, por ello, se reconocerá como ingreso cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo de reconocimiento de ingresos se extenderá más allá del periodo inicial del acuerdo vinculante si la entidad concede al suministrador de recursos la opción de renovar el acuerdo vinculante y dicha opción proporciona al suministrador de recursos un derecho material tal y como se describe en el párrafo GA127.
- GA137. Si las tarifas iniciales no reembolsables se refieren a un bien o servicio, la entidad evaluará si contabiliza el bien o servicio como una obligación de cumplimiento independiente de conformidad con los párrafos 68 a 77.
- GA138. La entidad podrá cobrar una tarifa no reembolsable en parte como compensación por los costos incurridos en el establecimiento de un acuerdo vinculante (u otras tareas administrativas descritas en el párrafo 72). Si esas actividades de preparación no satisfacen una obligación de cumplimiento, la entidad no tendrá en cuenta esas actividades (ni los costos relacionados) al medir el progreso de conformidad con el párrafo GA95. Ello se debe a que los costos de las actividades de preparación no representan la transferencia de servicios a un comprador o tercero beneficiario. La entidad evaluará si los costos incurridos en el establecimiento de un acuerdo vinculante han dado lugar a un activo que se reconocerá de conformidad con el párrafo 152.

Aplicación de los principios a transacciones específicas

- GA139. Las entidades del sector público reciben diversos tipos de transferencias. Las transferencias pueden derivarse o no de un acuerdo vinculante. Con sujeción a lo dispuesto en el párrafo GA143, una entidad reconocerá un activo con respecto a los ingresos por transferencias cuando los recursos transferidos cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para su reconocimiento como tal.

Transferencias de capital

- GA140. Esta Norma define una transferencia de capital como una transacción que surge de un acuerdo vinculante en el que un suministrador de recursos proporciona efectivo u otro activo con la especificación de que la entidad adquiera o construya un activo no financiero que será controlado por la entidad. Una transferencia de capital impone al menos una obligación de cumplimiento a la entidad.
- GA141. La entidad reconocerá los ingresos a medida que satisfaga sus obligaciones de cumplimiento en su transacción de transferencia de capital aplicando los párrafos 87 a 104. La entidad determinará por separado si cualquier entrada de recursos procedente de una transferencia de capital debe reconocerse como un activo, aplicando el párrafo 80, y si su obligación de cumplimiento debe reconocerse como un pasivo, aplicando los párrafos 81 a 86. El importe en libros de cualquier pasivo de este tipo se reduce a medida que se reconocen los ingresos.

GA142. Algunas transacciones de transferencia de capital pueden incluir una obligación de cumplimiento para la operación del activo adquirido o construido, que no cumpliría la definición de transferencia de capital. La entidad determina si el acuerdo vinculante incluye una o más obligaciones de cumplimiento relacionadas con la operación del activo mediante la evaluación de si la contraprestación de la transacción está asociada con la operación del activo, una vez adquirido o construido. Cualquier obligación de cumplimiento relacionada con la operación del activo se contabilizaría de acuerdo con los requerimientos de esta Norma.

Servicios en especie

GA143. Una entidad puede reconocer los servicios en especie como un ingreso y como un activo, pero no está obligada a ello.

GA144. Aunque esta Norma no requiere el reconocimiento de los servicios en especie, se recomienda encarecidamente a las entidades que revelen los servicios en especie recibidos, especialmente si forman parte integral de las operaciones de una entidad.

GA145. Los servicios en especie son servicios proporcionados por particulares a entidades del sector público sin contraprestación. Algunos servicios en especie cumplen la definición de activo porque la entidad controla un recurso del que se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio. Estos activos son, sin embargo, inmediatamente consumidos y se reconoce también una transacción de igual valor para reflejar el consumo de dichos servicios en especie. Por ejemplo, una escuela pública que recibe servicios voluntarios de asesores de profesores, cuyo valor razonable puede medirse con fiabilidad, puede reconocer un incremento en un activo y un ingreso, y una disminución en un activo y un gasto. En muchos casos, la entidad reconocerá un gasto por el consumo de los servicios en especie. Sin embargo, los servicios en especie pueden utilizarse también para construir un activo, en cuyo caso el importe reconocido con respecto a los servicios en especie se incluye en el costo del activo que se está construyendo.

GA146. Las entidades del sector público pueden ser receptoras de servicios en especie según planes voluntarios o no voluntarios operados en el interés público. Por ejemplo:

- (a) asistencia técnica de otros gobiernos u organizaciones internacionales;
- (b) personas convictas por infracciones pueden ser requeridas a realizar servicios a la comunidad para una entidad del sector público;
- (c) los hospitales públicos pueden recibir los servicios de voluntarios;
- (d) las escuelas públicas pueden recibir servicios voluntarios de padres como asesores de profesores o como miembros del consejo; y
- (e) los gobiernos locales pueden recibir los servicios de bomberos voluntarios.

GA147. Algunos servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad no tiene control suficiente sobre los servicios prestados. En otras circunstancias, la entidad puede tener control sobre los servicios en especie, pero puede no ser capaz de medirlos con fiabilidad, y así no cumplir los criterios para el reconocimiento como activo. Las entidades pueden, sin embargo, ser capaces de medir el valor razonable de ciertos servicios en especie, tales como servicios profesionales u otros servicios en especie que, de una u otra forma, están fácilmente disponibles en los mercados nacionales o internacionales. Cuando se determina el valor razonable de los tipos de servicios en especie descritos en el párrafo GA146 la entidad puede concluir que el valor de los servicios no es significativo. En muchos casos, los servicios en especie se prestan por personas con poca o ninguna formación y son fundamentalmente diferentes de los servicios que la entidad hubiera adquirido si los servicios en especie no estuvieran disponibles.

GA148. Debido a las muchas incertidumbres que rodean a los servicios en especie, incluyendo la capacidad de ejercer el control sobre los servicios y la medición de su valor razonable, esta Norma no requiere el reconocimiento de

los mismos. El párrafo 175, sin embargo, recomienda revelar información sobre información cualitativa la naturaleza y tipo de servicios en especie recibidos durante el periodo sobre el que se informa. Como para todas las informaciones a revelar, las relacionadas con los servicios en especie se realizarán sólo si son significativas. Para algunas entidades del sector público, los servicios prestados por voluntarios no son significativos en importe, pero pueden serlo por su naturaleza.

GA149. Al desarrollar una política contable para tratar una clase de servicios en especie, deberían considerarse varios factores, incluyendo los efectos de dichos servicios en especie en la posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad. La medida en que una entidad depende de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos puede influir en la política contable que desarrolle una entidad con respecto al reconocimiento de activos. Por ejemplo, una entidad que dependa de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, puede ser más probable que reconozca aquellos servicios en especie que cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios de reconocimiento. Al determinar si reconocer una clase de servicios en especie, también se consideran las prácticas de entidades similares que operan en un entorno similar.

Compromisos de donaciones

GA150. Los compromisos de donaciones son compromisos no ejecutables de transferir activos a la entidad en el futuro. Los compromisos de donaciones no cumplen la definición de activo, porque la entidad no puede controlar el acceso del suministrador de recursos a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio incorporado en la partida pignorada. Las entidades no reconocen las partidas comprometidas como activos ni como ingresos. Si la partida comprometida se transfiere posteriormente a la entidad, se reconoce como regalo o donación, de acuerdo con los párrafos GA164 a GA167. Los compromisos de donaciones pueden requerir ser reveladas como activos contingentes según los requerimientos de la NICSP 19.

Anticipos de transferencias

GA151. Cuando una entidad recibe recursos antes de que un acuerdo de transferencia sea vinculante, los recursos se reconocen como un activo cuando cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento como un activo. La entidad también reconocerá un pasivo por cobro anticipado si el acuerdo de transferencia todavía no es vinculante. Los ingresos anticipados por transferencias no difieren fundamentalmente de otros ingresos anticipados. Este pasivo (ingreso anticipado) puede reconocerse como pasivo (ingreso diferido), de acuerdo con los párrafos 81 a 86, cuando se produce el evento que hace vinculante el acuerdo de transferencia, y se extingue posteriormente cuando (o a medida que) se satisfacen todas las obligaciones de cumplimiento del acuerdo.

Préstamos en condiciones favorables

GA152. Los préstamos en condiciones favorables son préstamos recibidos por una entidad en condiciones inferiores a las del mercado. La parte del préstamo que es reembolsable, junto con cualquier pago de intereses, se contabiliza de conformidad con la NICSP 41. Una entidad considerará si cualquier diferencia entre la contraprestación de la transacción (recursos del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el momento del reconocimiento inicial (véase la NICSP 41) es un ingreso que debe contabilizarse de acuerdo con esta Norma.

GA153. Cuando una entidad determine que la diferencia entre la contraprestación de la transacción (los recursos del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el momento del reconocimiento inicial es un ingreso, la entidad reconocerá la diferencia como ingreso, excepto si existe una obligación de cumplimiento, por ejemplo, cuando los requerimientos específicos impuestos a los activos transferidos por la entidad den lugar a una obligación de cumplimiento. Cuando existe una obligación de cumplimiento, la entidad considera si da lugar a la existencia

y reconocimiento de un pasivo. Cuando la entidad satisfaga la obligación de cumplimiento, se reducirá el pasivo y se reconocerá un ingreso por el mismo importe.

Arrendamientos en concesión para arrendatarios

- GA153A. Los arrendamientos en concesión son arrendamientos recibidos en condiciones inferiores a las del mercado. La parte del arrendamiento que es reembolsable, junto con cualquier pago de intereses, se contabiliza de conformidad con la NICSP 43 *Arrendamientos*. Un arrendatario considera si la diferencia entre el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basado en el uso actual del activo subyacente y el valor presente de los pagos contractuales en el reconocimiento inicial es un ingreso que debe ser contabilizado de acuerdo con esta Norma.
- GA153B. En los casos que un arrendatario determina que la diferencia entre el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basado en el uso actual del activo subyacente y el valor presente de los pagos contractuales en el reconocimiento inicial es un ingreso, un arrendatario reconoce esa diferencia como ingreso, excepto si existe una obligación de cumplimiento. Cuando existe una obligación de cumplimiento, el arrendatario considera si da lugar a la existencia y reconocimiento de un pasivo. Cuando el arrendatario satisfaga la obligación de cumplimiento, se reducirá el pasivo y se reconocerá un ingreso por el mismo importe.

Medición de activos transferidos

- GA154. Como requiere el párrafo 106, los activos transferidos se miden a su contraprestación de transacción en la fecha de reconocimiento. Cuando una entidad recibe una contraprestación en una forma distinta al efectivo, la contraprestación no monetaria se mide inicialmente a su valor actual de acuerdo con las NICSP pertinentes;
- (a) los activos como los inventarios, las propiedades de inversión y los activos intangibles adquiridos a través de transacciones de ingresos deben medirse inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición;
 - (b) las propiedades, planta y equipo adquiridos mediante transacciones de ingresos deben medirse a su costo atribuido en la fecha de adquisición. El objetivo principal para el que una entidad posee propiedades, planta y equipo determina la base de medición del valor actual utilizada para determinar el costo atribuido (donde dichos activos mantenidos por su capacidad operativa se miden a su valor operativo actual, y los activos mantenidos por su capacidad financiera se miden a su valor razonable);
 - (c) los instrumentos financieros, incluidos el efectivo y las transferencias por cobrar que satisfagan la definición de instrumento financiero, deben medirse a la contraprestación de la transacción en la fecha de adquisición de conformidad con el párrafo 109 y la política contable apropiada; y
 - (d) los activos por derecho de uso mantenidos por un arrendatario adquiridos a través de arrendamientos de concesión son medidos inicialmente por el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basadas en el uso actual del activo subyacente de acuerdo con la NICSP 43.

Condonación de deudas y asunción de pasivos

- GA155. A veces los prestamistas renunciarán a su derecho a cobrar una deuda incurrida por una entidad del sector público, cancelando efectivamente la deuda. Por ejemplo, un gobierno nacional puede cancelar un préstamo incurrido por un gobierno local. En circunstancias en las que un acreedor condona un pasivo, el gobierno local disminuye el importe en libros del pasivo existente y reconoce un aumento de los activos netos.
- GA156. Las entidades reconocerán ingresos relativos a condonación de deudas cuando la antigua deuda ya no cumpla la definición de pasivo o ya no satisfaga los criterios para su reconocimiento como un pasivo, y siempre que tal condonación de deudas no satisfaga la definición de contribuciones de los propietarios.

GA157. Cuando una entidad controladora condona la deuda contraída por una entidad controlada en su totalidad, o asume sus pasivos, la transacción puede ser una aportación de los propietarios, tal como se describe en los párrafos GA7 a GA9.

GA158. Los ingresos procedentes de condonaciones de deudas se miden por el importe en libros de la deuda condonada.

Multas

GA159. Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, procedentes de un individuo u otra entidad, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de que el individuo u otra entidad ha infringido los requerimientos de las leyes o regulaciones. En algunas jurisdicciones, los agentes de la ley pueden imponer multas a los individuos que consideran que han infringido la ley. En estos casos, el individuo normalmente tendrá la opción de pagar la multa o de recurrir a los tribunales para ejercer su defensa. Cuando el demandado llega a un acuerdo con el fiscal que incluye el pago de una penalización en lugar de llevar el caso a los tribunales, el pago se reconoce como una multa.

GA160. Las multas normalmente requieren que una entidad transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno y no imponen ninguna obligación a éste que pueda ser reconocida como un pasivo. Como tales, las multas se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface los criterios, para su reconocimiento como un activo, establecidos en el párrafo 18. Como se destaca en el párrafo 5, cuando una entidad recauda multas en calidad de agente, la multa no será ingreso de la entidad recaudadora. Los activos que surgen de multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.

Legados

GA161. Un legado es una transferencia de recursos realizada conforme a las disposiciones del testamento de una persona fallecida. El evento pasado que da lugar al control de los recursos que incorporan los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de un legado se produce cuando la entidad tiene un derecho exigible, por ejemplo, a la muerte del testador, o a la concesión de la legalización testamentaria, según las leyes o regulaciones de la jurisdicción.

GA162. Los legados que satisfacen la definición de activo se reconocen como activos e ingresos cuando es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio fluyan hacia la entidad, y la contraprestación de la transacción de los activos puede medirse de forma fiable. La determinación de la probabilidad de la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio futuros puede ser problemática si transcurre un periodo de tiempo entre la defunción del testador y la recepción de cualquier activo por parte de la entidad. La entidad necesitará determinar si el patrimonio de la persona fallecida es suficiente para cumplir con todas las demandas que recaigan sobre él y para satisfacer todos los legados. Si el testamento se impugna, esto también afectará a la probabilidad de que fluyan activos a la entidad.

GA163. La determinación de la contraprestación de la transacción de los activos legados se realiza de la misma manera que en el caso de los regalos y donaciones, tal y como se describe en el párrafo GA166. En las jurisdicciones en las que las herencias de fallecidos están sujetas a tributación, la autoridad fiscal puede haber determinado ya la contraprestación de la transacción del activo legado a la entidad, y este importe puede estar disponible para la entidad. Los legados se miden por la contraprestación de la transacción de los recursos recibidos o por cobrar.

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie

GA164. Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes en especie y servicios en especie que una entidad realiza a otra, normalmente libres de

requerimientos. El suministrador de recursos puede ser una entidad o un particular. Para los regalos y donaciones de efectivo u otros activos monetarios y bienes en especie, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros es, normalmente, la recepción del regalo o donación. La realización del regalo o donación y la transferencia de la titularidad legal suelen ser simultáneas; en tales circunstancias, no existen dudas sobre los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que fluye hacia la entidad.

GA165. Los bienes en especie son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción que no requiere una transferencia de bienes o servicios distintos a una parte externa, pero que pueden estar sujetos a ciertas obligaciones. La ayuda externa proporcionada por organizaciones multilaterales o bilaterales de desarrollo a menudo incluye un componente de bienes en especie.

GA166. El reconocimiento de los regalos o donaciones de servicios en especie se aborda en los párrafos GA143 GA149. Los regalos y donaciones distintos de los servicios en especie y los bienes en especie se reconocen como activos de acuerdo con los párrafos 18 a 25, y el reconocimiento de los ingresos depende de si surgen de una transacción con un acuerdo vinculante.

GA167. En el reconocimiento inicial, los regalos y donaciones (incluidos los bienes en especie) se miden por su contraprestación en la transacción en la fecha de adquisición, de acuerdo con el párrafo 30.

Licencias

GA168. Una licencia establece los derechos de un suministrador de recursos sobre las propiedades intelectuales de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no están limitadas a, licencias de cualquiera de los siguientes:

- (a) software y tecnología;
- (b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;
- (c) franquicias; y
- (d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

GA169. Además del compromiso de conceder una licencia (o licencias) a un suministrador de recursos, una entidad también puede comprometerse a transferir otros bienes o servicios al comprador o tercero beneficiario. Los compromisos pueden figurar explícitamente en el acuerdo vinculante o estar implícitos en las prácticas habituales de una entidad, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas (véase el párrafo 71). Al igual que con otros tipos de acuerdos vinculantes, cuando un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos incluye el compromiso de conceder una licencia (o licencias) además de otros bienes o servicios comprometidos, una entidad aplica los párrafos 68 a 77 para identificar cada una de las obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante.

GA170. Si el compromiso de conceder una licencia no se distingue de otros bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 73 a 77, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios prometidos conjuntamente como una única obligación de cumplimiento. Algunos ejemplos de licencias que no se distinguen de otros bienes o servicios comprometidos por el acuerdo vinculante son los siguientes:

- (a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y
- (b) una licencia de la que el comprador o tercero beneficiario puede generar beneficios económicos o potencial de servicio solo en conjunción con un servicio relacionado (como un servicio en línea

proporcionado por la entidad que permite, mediante la concesión de una licencia, que el comprador o tercero beneficiario acceda al contenido).

GA171. Si la licencia no es distinta, una entidad aplicará los párrafos 87 a 97 para determinar si la obligación de cumplimiento (que incluye la licencia prometida) es una obligación de cumplimiento que se satisface a lo largo del tiempo o se satisface en un momento dado.

GA172. Si el compromiso de conceder la licencia es distinto de los otros bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante y, por lo tanto, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de cumplimiento separada, una entidad determinará si la licencia se transfiere a un comprador o tercero beneficiario ya sea en un momento dado o a lo largo del tiempo. Al hacer esta determinación, una entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia a un comprador o a un tercero beneficiario es proporcionar al suministrador de recursos bien:

- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia; o
- (b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia.

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

GA173. La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

- (a) el acuerdo vinculante requiere, o el suministrador de recursos espera razonablemente, que la entidad emprenda actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual sobre la que el suministrador de recursos tiene derechos (véase párrafos GA174 y GA175);
- (b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al comprador o al tercero beneficiario a cualquier efecto positivo o negativo de las actividades de la entidad identificadas en el párrafo GA173(a); y
- (c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o un servicio al comprador o al tercero beneficiario a medida que se producen esas actividades (véase el párrafo 72).

GA174. Entre los factores que pueden indicar que un suministrador de recursos podría esperar razonablemente que una entidad lleve a cabo actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual se incluyen las prácticas habituales de la entidad, las políticas publicadas o las declaraciones específicas. Aunque no es determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, un canon basado en las ventas) entre la entidad y el suministrador de recursos relacionado con la propiedad intelectual sobre la que el suministrador de recursos tiene derechos también puede indicar que el suministrador de recursos podría esperar razonablemente que la entidad llevará a cabo dichas actividades.

GA175. Las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad intelectual sobre la que tiene derechos el suministrador de recursos cuando:

- (a) se espera que esas actividades cambien significativamente la forma (por ejemplo, el diseño o el contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de desempeñar una función o tarea) de las propiedades intelectuales; o
- (b) la capacidad del suministrador de recursos para obtener beneficios económicos o potencial de servicio de las propiedades intelectuales se deriva sustancialmente de esas actividades o depende de ellas. Por ejemplo, los beneficios económicos o el potencial de servicio de una marca se derivan a menudo

de, o dependen de, las actividades en curso de la entidad que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual.

GA176. Por consiguiente, si la propiedad intelectual sobre la que tiene derechos el suministrador de recursos tiene una funcionalidad autónoma significativa, una parte sustancial de los beneficios económicos o del potencial de servicio de esa propiedad intelectual se deriva de esa funcionalidad. En consecuencia, la capacidad del comprador o del tercero beneficiario para obtener beneficios económicos o potencial de servicio de esa propiedad intelectual no se vería afectada significativamente por las actividades de la entidad, a menos que dichas actividades cambien significativamente su forma o funcionalidad. Entre los tipos de propiedad intelectual que suelen tener una funcionalidad autónoma significativa se incluyen los programas informáticos, los compuestos biológicos o las fórmulas de medicamentos, y los contenidos multimedia terminados (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones musicales).

GA177. Si se cumplen los criterios del párrafo GA173, la entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo porque el comprador o tercero beneficiario recibirá y consumirá simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio derivados del desempeño de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que se produzca el desempeño (véase el párrafo (a)). La entidad aplicará los párrafos 98 a 104 para seleccionar un método apropiado para medir su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento de proporcionar acceso.

GA178. Si no se cumplen los criterios del párrafo GA173, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal y como existe esa propiedad intelectual (en términos de forma y funcionalidad) en el momento en que se concede la licencia al suministrador de recursos. Esto significa que el suministrador de recursos puede dirigir el uso de la licencia y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de la misma en el momento en que se transfiere la licencia. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual a medida que se satisface la obligación de cumplimiento en un momento concreto. Una entidad aplicará el párrafo 97 para determinar el momento en que la licencia se transfiere al comprador o al tercero beneficiario. Sin embargo, no podrán reconocerse ingresos por una licencia que proporcione un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad antes del comienzo del periodo durante el cual el comprador o tercero beneficiario pueda utilizar y obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio de la licencia. Por ejemplo, si un periodo de licencia de software comienza antes de que una entidad proporcione (o ponga a disposición de otro modo) al comprador o tercero beneficiario un código que permita al comprador o tercero beneficiario utilizar inmediatamente el software, la entidad no reconocerá ingresos antes de que se haya proporcionado (o puesto a disposición de otro modo) dicho código.

GA179. Una entidad no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:

- (a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso—esas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de cumplimiento en un momento determinado o a lo largo del tiempo.
- (b) Las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida sobre la propiedad intelectual y de que defenderá esa patente de usos no autorizados -el compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación de cumplimiento porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y proporciona un aseguramiento al suministrador de recursos de que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia comprometida en el acuerdo vinculante.

Regalías basadas en las ventas o en el uso

GA180. No obstante, los requerimientos de los párrafos 119 a 121, una entidad reconocerá los ingresos por un canon basado en las ventas o en el uso comprometido a cambio de una licencia de propiedad intelectual solo cuando (o a medida que) se produzca el último de los siguientes eventos:

- (a) tenga lugar la venta o uso posterior; y
- (b) la obligación de cumplimiento a la que se ha asignado una parte o la totalidad del canon basado en las ventas o en el uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

GA181. La exigencia de un canon basado en las ventas o en el uso del párrafo GA180 se aplica cuando el canon se refiere solo a una licencia de propiedad intelectual o cuando una licencia de propiedad intelectual es la partida predominante a la que se refiere el canon (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser la partida predominante a la que se refiere el canon cuando la entidad tiene una expectativa razonable de que el suministrador de recursos atribuiría un valor significativamente mayor a la licencia que a los demás bienes o servicios a los que se refiere el canon).

GA182. Cuando se cumpla el requerimiento del párrafo GA181, los ingresos de un canon basado en las ventas o en el uso se reconocerán en su totalidad de acuerdo con el párrafo GA180. Cuando no se cumpla el requerimiento del párrafo GA181, los requerimientos sobre contraprestación variable de los párrafos 113 a 122 se aplicarán al canon basado en ventas o en el uso.

Acuerdos de recompra

GA183. Al evaluar si una entidad transfiere el control de un activo al comprador o a un tercero beneficiario identificado, la entidad considerará cualquier acuerdo de recompra del activo.

GA184. Un acuerdo de recompra es un acuerdo vinculante en el que una entidad proporciona un activo y también se compromete o tiene la opción (ya sea en el mismo acuerdo vinculante o en otro acuerdo vinculante) de recomprar el activo. El activo recomprado puede ser el activo que se proporcionó originalmente al suministrador de recursos, un activo que sea sustancialmente igual a ese activo u otro activo del que el activo que se proporcionó originalmente sea un componente.

GA185. Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- (a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (a término);
- (b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra); y
- (c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del suministrador de recursos (una opción de venta).

Un contrato a término o una opción de compra

GA186. Si una entidad tiene la obligación o el derecho de recomprar el activo (una opción a término o una opción de compra), un suministrador de recursos no obtiene el control del activo porque el suministrador de recursos está limitado en su capacidad para dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del activo, aunque el comprador o el tercero beneficiario pueda tener la posesión física del activo. En consecuencia, la entidad contabilizará el acuerdo vinculante como uno de los siguientes:

- (a) un arrendamiento de acuerdo con la NICSP 43, *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe inferior al precio original del activo; o
- (b) un arrendamiento financiero de acuerdo con el párrafo GA188 si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio original.

GA187. Al comparar el precio de recompra con el precio, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

GA188. Si el acuerdo de recompra es un acuerdo de financiación, la entidad seguirá reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del suministrador de recursos. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación recibida del suministrador de recursos y el importe de la contraprestación a pagar al suministrador de recursos como intereses y, en su caso, como costos de procesamiento o tenencia (por ejemplo, seguros).

GA189. Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso.

Una opción de venta

GA190. Si una entidad tiene la obligación de recomprar el activo a petición del suministrador de recursos (una opción de venta) a un precio inferior al precio original del activo, la entidad considerará al inicio del acuerdo vinculante si el suministrador de recursos tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio de ese derecho por parte del suministrador de recursos da lugar a que éste pague efectivamente a la entidad una contraprestación por el derecho de uso de un activo determinado durante un periodo de tiempo. Por lo tanto, si el suministrador de recursos tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento de conformidad con la NICSP 43.

GA191. Para determinar si un suministrador de recursos tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho, la entidad considerará varios factores, incluida la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el importe de tiempo hasta que expire el derecho. Por ejemplo, si se espera que el precio de recompra supere significativamente el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el suministrador de recursos tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.

GA192. Si el suministrador de recursos no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio inferior al precio original del activo, la entidad contabilizará el acuerdo como si se tratara de la venta de un producto con derecho a devolución, tal y como se describe en los párrafos GA96 a GA103.

GA193. Si el precio de recompra del activo es igual o superior al precio original y es superior al valor de mercado esperado del activo, el acuerdo vinculante es en efecto un acuerdo de financiación y, por lo tanto, se contabilizará como se describe en el párrafo GA188.

GA194. Si el precio de recompra del activo es igual o superior al precio original y es inferior o igual al valor de mercado esperado del activo, y el suministrador de recursos no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho, entonces la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con derecho a devolución, tal y como se describe en los párrafos GA96 a GA103.

GA195. Al comparar el precio de recompra con el precio, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

GA196. Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso.

Acuerdos de depósito

GA197. Cuando una entidad entrega un producto a otra parte (como un comerciante o un distribuidor) para su venta a los compradores finales, la entidad evaluará si esa otra parte ha obtenido el control del producto en ese momento. Un producto que se ha entregado a un tercero puede conservarse como un acuerdo de depósito si ese tercero no ha obtenido el control del producto. En consecuencia, una entidad no reconocerá ingresos en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.

GA198. Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- (a) la entidad controla el producto hasta que se produce un evento especificado, como la venta del producto a un suministrador de recursos del distribuidor o hasta que expira un periodo especificado;

- (b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro intermediario); y
- (c) el intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede ser requerido a pagar un depósito).

Acuerdo de entrega posterior a la facturación

GA199. Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un acuerdo vinculante en virtud del cual una entidad factura a un suministrador de recursos por un producto, pero la entidad retiene la posesión física del producto hasta que se transfiere al comprador o a un tercero beneficiario en un momento futuro. Por ejemplo, un comprador puede solicitar a una entidad que celebre un acuerdo vinculante de este tipo debido a la falta de espacio disponible para el producto por parte del suministrador de recursos o debido a retrasos en los calendarios de producción del suministrador de recursos.

GA200. La entidad determinará cuándo ha satisfecho sus obligaciones de cumplimiento para transferir un producto evaluando cuándo un suministrador de recursos obtiene el control de ese producto (véase el párrafo 97). En el caso de algunos acuerdos vinculantes, el control se transfiere cuando el producto se entrega en las instalaciones del comprador o del tercero beneficiario o cuando se envía el producto, dependiendo de las condiciones del acuerdo vinculante (incluidas las condiciones de entrega y envío). Sin embargo, en algunos acuerdos vinculantes, un suministrador de recursos puede obtener el control de un producto, aunque dicho producto permanezca en posesión física de una entidad. En ese caso, el suministrador de recursos tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del producto, aunque haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física del mismo. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al suministrador de recursos sobre el activo del suministrador de recursos.

GA201. Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 97 para que un suministrador de recursos haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

- (a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal (por ejemplo, suministradores de recursos ha solicitado el acuerdo);
- (b) el producto debe identificarse por separado como perteneciente al suministrador de recursos;
- (c) el producto debe estar actualmente listo para su transferencia física al comprador o tercero beneficiario; y
- (d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o de dirigirlo a otro suministrador de recursos.

GA202. Si una entidad reconoce ingresos por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de cumplimiento pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 68 a 77 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 133 a 143.

Activos por derechos de uso en especie

Identificación

GA202A. Los activos por derecho de uso en especie son activos por derecho de uso recibidos sin contraprestación. Una entidad identifica un activo por derecho de uso en especie de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 10 a 12 y GA10 a GA34 de la NICSP 43 para identificar un arrendamiento, con las necesarias adaptaciones en ausencia de pagos.

GA202B. Los activos por derecho de uso en especie son transferencias de activos que una entidad realizar a otra entidad sujetos a ciertas obligaciones. El suministrador de recursos puede ser una entidad o un particular.

Reconocimiento

GA202C. Los activos por derecho de uso en especie se reconocen como activos de acuerdo con la NICSP 16 o la NICSP 45, si cumplen la definición de propiedad de inversión o propiedades, planta y equipo, respectivamente. El calendario de reconocimiento de ingresos dependerá del cumplimiento de las obligaciones de cumplimiento.

Medición

GA202D. En el reconocimiento inicial, los activos por derechos de uso en especie se miden por el valor presente de los pagos a tasas de mercado basadas en el uso actual del activo subyacente de acuerdo con los párrafos 26A y 26B de la NICSP 43. Si los pagos a tasas de mercado basadas en el uso actual del activo subyacente no están fácilmente disponibles, el activo por derecho de uso en especie debe medirse de acuerdo con los párrafos 24 a 26 de la NICSP 43.

GA202E. Tras el reconocimiento inicial, una entidad medirá posteriormente los activos por derecho de uso en especie de acuerdo con los párrafos 30 a 36 de la NICSP 43 para activos por derecho de uso.

Presentación

Presentación en el cuerpo de los estados financieros

GA202F. Una entidad debe presentar en el estado de situación financiera, o revelar en las notas de los estados financieros con propósito general los activos por derecho de uso en especie separados de otros activos. Si una entidad no presenta los activos por derecho de uso en especie por separado en el estado de situación financiera, la entidad:

- (a) incluirá los activos por derecho de uso en especie en la misma partida que:
 - (i) los correspondientes activos subyacentes presentados si fueran propios; o
 - (ii) otros activo por derecho de uso; y
- (b) revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos por derecho de uso en especie.

Información a revelar

GA202G. Una entidad revelará en las notas de los estados financieros con propósito general la naturaleza y el tipo de las principales clases de activo por derecho de uso en especie, mostrando por separado las principales clases de activos por derechos de uso recibidos.

GA202H. Para los activos por derechos de uso en especie, una entidad revelará en las notas de los estados financieros con propósito general:

- (a) cargo por depreciación de activos por derecho de uso en especie por clase de activo subyacente; y
- (b) el importe en libros al final del periodo sobre el que se informa por clase de activo subyacente.

GA202I. Si los activos por derecho de uso en especie se ajustan a la definición de propiedades de inversión, una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de la NICSP 16. En ese caso, no se requiere que una entidad proporcione la información a revelar prevista en el párrafo GA202H para esos activos por derecho de uso en especie.

GA202J. Si una entidad mide los activos por derecho de uso en especie por importes revaluados aplicando la NICSP 45, revelará la información requerida por el párrafo 74 de la NICSP 45 para esos activos por derecho de uso en especie.

Información a revelar (párrafos 167 a 193)

GA203. Una entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado información de acuerdo con otra Norma.

GA204. Al revelar la información requerida por esta Norma, una entidad considerará los requerimientos de los párrafos 45 a 47 de la NICSP 1, que proporcionan guías sobre materialidad o importancia relativa y agregación. No es necesario requerir que se satisfaga un requisito específico de información a revelar de esta Norma si la información no es material o no tiene importancia relativa

Información a revelar sobre ingresos desagregados (párrafos 179 y 180)

GA205. El párrafo 179 requiere que una entidad desagregue los ingresos procedentes de acuerdos vinculantes en categorías que representen cómo la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. En consecuencia, el grado de desagregación de los ingresos de una entidad a efectos de esta información a revelar dependerá de los hechos y circunstancias relacionados con los acuerdos vinculantes de la entidad. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de un tipo de categoría para cumplir el objetivo del párrafo 179 de desagregar los ingresos. Otras entidades pueden cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los ingresos.

GA206. Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) que se utilizará para desagregar los ingresos, una entidad considerará cómo se ha presentado la información sobre los ingresos de la entidad para otros fines, incluidos todos los siguientes:

- (a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, en comunicados de prensa, informes anuales o presentaciones a las partes interesadas);
- (b) información revisada regularmente para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos; y
- (c) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en los párrafos GA206(a) y (b) y que utiliza la entidad o usuarios de los estados financieros de la entidad para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

GA207. Ejemplos de categorías puede ser apropiado incluir, pero que no se limitan, son los siguientes:

- (a) tipo de obligaciones de cumplimiento;
- (b) región geográfica (por ejemplo, país o región);
- (c) mercado o tipo de comprador suministrador de recursos (por ejemplo, suministradores de recursos gubernamentales y no gubernamentales);
- (d) tipo de acuerdo vinculante (por ejemplo, acuerdos vinculantes de precio fijo y de tiempo y materiales);
- (e) duración del acuerdo vinculante (por ejemplo, acuerdos vinculantes a corto y largo plazo);
- (f) momento de la transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos transferidos a compradores o terceros beneficiarios en un momento dado e ingresos transferidos a lo largo del tiempo);
- (g) canales de venta (por ejemplo, bienes proporcionados directamente a los compradores o terceros beneficiarios y bienes proporcionados a través de intermediarios); e
- (h) ingresos procedentes del suministro de bienes o servicios a terceros beneficiarios.

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*

Se modifican los párrafos 50, 88, 94 y 135 y se añade el párrafo 153Q. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Consideraciones generales

...

Compensación

50. ~~NICSP 9, *Ingresos Procedentes de Operaciones con Contraprestación*, NICSP 47, *Ingresos*, define los ingresos y requiere~~ los ingresos se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por cobrar, teniendo en cuenta el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho en la operación. El importe de los ingresos reconocidos refleja los descuentos comerciales y las rebajas por volumen autorizados por la entidad. ~~Una entidad realiza,~~ En el curso de sus actividades ordinarias, una entidad realiza otras transacciones que no generan ingresos pero que son accesorias a las principales actividades generadoras de ingresos. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje el fondo de la transacción. Por ejemplo:

- (a) Las pérdidas y ganancias por la enajenación de activos no corrientes, incluidas las inversiones y los activos de explotación, se presentan deduciendo del ~~importe~~ importe de la contraprestación por la enajenación el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y
- (b) ...

...

Estructura y contenido

...

Información a presentar en el estado de situación financiera

88. **Como mínimo, en el estado de situación financiera se incluirán líneas de partida con los importes que correspondan a:**

...

(g) ~~cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias);~~ [Eliminado]

(h) **cuentas por cobrar** ~~provenientes de transacciones con contraprestación;~~

...

(k) **cuentas por pagar** ~~provenientes de transacciones con contraprestación;~~

...

...

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

...

94. El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NICSP, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. Los factores establecidos en el párrafo 91 se utilizarán también para decidir sobre los criterios de subclasificación. La información a revelar varía para cada partida, por ejemplo.

...

- (b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar en concepto de: cargos a usuarios, impuestos y otras transacciones de ingresos sin contraprestación, cuentas por cobrar de partes vinculadas, los pagos anticipados y otros importes;

...

...

Información a revelar sobre políticas contables

...

135. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. Por ejemplo, de las entidades del sector público debería esperarse que revelen su política contable de reconocimiento de impuestos, donaciones y otras formas de ingresos sin contraprestación. Cuando una entidad tenga un número significativo de negocios en el extranjero o transacciones en moneda extranjera, debería esperarse que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio. Cuando se produzca una combinación de negocios, se revelarán las políticas utilizadas para la medición de la plusvalía y de las participaciones no controladoras.

...

Fecha de vigencia

...

- 153Q. Los párrafos 50, 88, 94, y 135 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 1, pero no es parte de la misma.

Estructura ilustrativa de los estados financieros

...

Entidad del sector público - Estado de políticas contables (extracto)

Entidad que Informa

...

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por función)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
~~Tarifas, multas, sanciones y licencias~~ <u>Otras contribuciones y gravámenes obligatorios</u>	X	X
~~Ingresos por transacciones con contraprestación~~	X	X
~~Transferencias de otras entidades del gobierno~~ <u>sin un acuerdo vinculante</u>	X	X
<u>Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante</u>	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	X	X

...

...

...

...

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
~~Tarifas, multas, sanciones y licencias~~ <u>Otras contribuciones y gravámenes obligatorios</u>	X	X
~~Ingresos por transacciones con contraprestación~~	X	X
~~Transferencias de otras entidades del gobierno~~ <u>sin un acuerdo vinculante</u>	X	X
<u>Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante</u>	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	X	X

...

...

...

...

Modificaciones a la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*

Se modifican los párrafos 21 y 22 y se añade el párrafo 63K. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Actividades de operación

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

- (a) ~~por medio de~~ impuestos (directa e indirectamente); ~~e~~
- (b) ~~por los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad;~~ [Eliminado]
- (c) otras contribuciones y gravámenes obligatorios;
- (d) transferencias; o
- (e) suministro de bienes o servicios a otra entidad en un acuerdo vinculante.

...

22. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

....

- (c) cobros en efectivo procedentes de subvenciones, ~~e~~ transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público;

...

Fecha de vigencia

...

63K. Los párrafos 21 y 22 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Notas al Estado de Flujos de Efectivo

...

- (b) *Propiedades, planta y equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron adquiridos mediante ~~subvenciones~~ transferencias de capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de propiedades, planta y equipo.

...

Estado de flujos de efectivo por el método indirecto [párrafo 27(a)]

...

(b) Propiedades, planta y equipo

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron adquiridos mediante ~~subvenciones~~ transferencias de capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de propiedades, planta y equipo.

Modificaciones a la NICSP 4, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

Se modifica el párrafo 11 y se añade el párrafo 71I. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Moneda funcional

11. El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta principalmente genera y emplea el efectivo. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

(a) La moneda:

(i) en que se produzcan los ingresos, tales como impuestos, subvenciones, transferencias y multas;

...

...

Fecha de vigencia

...

71I. El párrafo 11 fue modificado por la NICSP 47, Ingresos emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Ejemplo 2—Múltiples cobros de ingresos por reconocidos en un único momento del tiempo

...

E17. Al aplicar ~~el párrafo 28 de la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación,~~ de la NICSP 47, Ingresos, la entidad B reconoce los ingresos el 1 de septiembre de 20X2, fecha en la que transfiere la mercancía al cliente, satisfaciendo así sus obligaciones de cumplimiento del contrato.

...

Modificaciones a la NICSP 5, *Costos por Préstamos*

Se modifica el párrafo 26 y se añade el párrafo 42G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

26. Sólo se pueden capitalizar aquellos costos por préstamos que son aplicables a los préstamos de la entidad. Cuando una entidad controladora toma fondos prestados que se trasladan a una entidad controlada, sin asignarle costos por préstamos, o asignándole solo parte de éstos, la entidad controlada puede capitalizar únicamente aquellos costos por préstamos en que ella misma haya incurrido. Cuando una entidad controlada recibe una aportación de capital libre de intereses o una transferencia ~~subvención~~ de capital, no incurre en costos por préstamos y, por consiguiente, no capitalizará costos de este tipo.

...

Fecha de vigencia

...

- 42G. El párrafo 26 fue modificado por la NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Modificaciones a la NICSP 12, *Inventarios*

Se modifican los párrafos 2, 9, 11, 39 y 48, se añade 51I y se elimina el párrafo 28. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

2. Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los inventarios excepto:
- (a) ~~las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*);~~
[Eliminado]

...

...

Definiciones

...

9. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

...

Transacciones con contraprestación son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.

...

Las transacciones sin contraprestación son transacciones que no son de intercambio, en las que una entidad recibe valor de otra entidad sin dar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o da valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.

...

...

Inventarios

...

11. Los inventarios también incluyen los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad mantenidas para revender, o los terrenos y otras propiedades mantenidos para la venta. Los inventarios también comprenden los bienes producidos terminados, o trabajo en curso producido por la entidad. Los inventarios también incluyen (a) materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y (b) bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación simbólica, por ejemplo, los libros de texto fabricados por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas. En muchas entidades del sector público los inventarios guardarán más relación con la prestación de servicios que con los bienes comprados y mantenidos para su reventa o con los producidos para la venta. ~~En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 28 de la, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya Reconocer el ingreso de operación correspondiente. (puede encontrarse guía sobre el reconocimiento de ingresos en la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación).~~ Los costos incurridos para cumplir un acuerdo vinculante que no da lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizan de acuerdo con la NICSP 47, *Ingresos*.

...

~~Costo de los inventarios para un suministrador de servicios~~[Eliminado]

28. En la medida en que un proveedor de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción, ~~[excepto en los casos recogidos en el párrafo 2(d)]. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. No se incluyen los costos de mano de obra que no intervienen en la prestación del servicio. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, se reconocen como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un proveedor de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el proveedor de servicios.~~ [Eliminado]

...

Valor realizable neto

...

39. La rebaja en los inventarios hasta alcanzar el valor realizable neto se suele calcular para cada tipo de partida. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de partidas de inventario que tienen propósitos o usos finales similares y que no pueden ser, por razones prácticas, evaluadas separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar rebajas basadas en clasificaciones de inventarios, por ejemplo, productos terminados, o sobre todos los inventarios de una operación o segmento geográfico determinado. ~~Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, costos en relación con cada servicio para el que se carga un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.~~

...

Información a revelar

...

48. La información acerca de los importes en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. ~~Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.~~

...

Fecha de vigencia

...

- 51I. Los párrafos 2, 9, 11, 39 y 48 se modificaron y el párrafo 28 se eliminó mediante la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Modificaciones a la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 13, 78 y 81 y se añade, el párrafo 101L. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

...

13. Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

...

- ~~(b) Las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceros. Por ejemplo, un departamento de propiedades y servicios puede realizar contratos de construcción con entidades ajenas a su administración (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*). [Eliminado]~~

...

...

Disposiciones

...

78. La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. ~~Para determinar~~ La fecha en que se ha dispuesto de una propiedad de inversión una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9 para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes, es la fecha en que el receptor obtiene el control de la propiedad de inversión de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 47, Ingresos. La NICSP 43 será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

...

81. El importe de la contraprestación a cobrar en el momento de la disposición que debe incluirse en el resultado (ahorro o desahorro) derivado de la baja en cuentas de una propiedad de inversión es se reconoce inicialmente por su valor razonable. En particular, si el pago por una propiedad de inversión se difiere, la contraprestación recibida será reconocida inicialmente al equivalente de su precio de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar, determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación de la contraprestación de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en resultado positivo (ahorro) del periodo o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NICSP 47.

...

Fecha de vigencia

...

- 101L. Los párrafos 13, 78 y 81 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 83A, 84 y 87 y se añade el párrafo 107T. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Baja en cuentas

...

- 83A. Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades ~~ordinarias~~, vende, proporciona elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, deberá transferir esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe de la contraprestación de los recursos ~~procedente de la venta~~ disposición de dichos

activos se reconocerá como ingreso de conformidad con la ~~NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47, Ingresos.

84. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). ~~Para determinar la fecha en que se ha dispuesto de una partida una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos y en la que satisfacen cualesquiera obligaciones exigibles de la NICSP 47. La NICSP 43 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

...

87. El importe de la contraprestación ~~a cobrar~~ a incluir en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que surge de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo es ~~se reconoce inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago por recibir por el elemento, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.~~ determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación de la contraprestación de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en resultado (ahorro o desahorro) del periodo se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NICSP 47.

...

Fecha de vigencia

...

- 107T. Los párrafos 83A, 84 y 87 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Modificaciones a la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*

Se modifican los párrafos 27 y 39 y se añade el párrafo 76H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento

27. En esta Norma se utilizan, además, los siguientes términos, con los significados que a continuación se especifican:

...

Los ingresos de un segmento son los ingresos presentados en el estado del rendimiento financiero de la entidad que son directamente atribuibles a un segmento, y la parte pertinente de los ingresos de la entidad que puede asignarse sobre una base razonable a un segmento, ya procedan de créditos presupuestarios o similares, subvenciones, transferencias, multas, tarifas o ~~ventas a clientes~~

~~externos, el suministro de bienes o servicios a otras partes o de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. Los ingresos del segmento no comprenden:~~

...

Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento

...

39. ~~Algunas guías para la asignación de costos pueden encontrarse en otras NICSP y pueden ser útiles para atribuir y asignar los costos a los segmentos. Por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, proporciona guías para la atribución y distribución de costos a los inventarios, y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, para la atribución y distribución de costos a los contratos de este tipo. Estas guías pueden resultar de utilidad al proceder a la atribución y distribución de costos entre los segmentos de una entidad.~~

...

Fecha de vigencia

...

- 76H. Los párrafos 27 y 39 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Modificación a la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifican los párrafos 13, 15 y 107 y se añade el párrafo 111O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

Otras exclusiones del alcance de la Norma

...

13. Cuando otra NICSP se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones son abordadas también en las Normas sobre:
- (a) ~~contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*); y [Eliminado]~~
 - (b) ~~...~~ y
 - (c) Ingresos procedentes de acuerdos vinculantes (véase la NICSP 47, *Ingresos*). Sin embargo, como la NICSP 47 no contiene requerimientos específicos para tratar los acuerdos vinculantes que son, o se han convertido en onerosos, esta Norma se aplica a tales casos.

...

15. Algunos importes tratados como provisiones pueden estar relacionados con el reconocimiento de ingresos, por ejemplo, cuando la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de una cuota. Esta Norma no se ocupa del reconocimiento de ingresos. ~~NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ La NICSP 47 identifica las circunstancias en las que se reconocen los ingresos ~~de transacciones con contraprestación que surgen de acuerdos vinculantes que incluyen obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios comprometidos al comprador o a un tercero beneficiario, y proporciona una guía práctica sobre la aplicación de los criterios de reconocimiento. La presente Norma no altera los requerimientos de la~~ NICSP 9 NICSP 47.

...

Información a revelar

...

107. El requerimiento de información del párrafo 105 abarca los activos contingentes de las transacciones de una entidad. El que un activo contingente exista o no en relación con ingresos por impuestos queda sometido a la interpretación de lo que constituye un hecho imponible. La determinación del hecho imponible de los ingresos tributarios y sus posibles implicaciones con respecto a la información a revelar sobre los activos contingentes relacionados con los ingresos tributarios se ~~tratarán como parte de un proyecto independiente sobre los ingresos no tributarios~~ abordan en la NICSP 47.

...

Fecha de vigencia

...

- 1110. Los párrafos 13, 15 y 107 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Modificaciones a la NICSP 21, Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo

Se modifican los párrafos 2 y 8 y se añade el párrafo 82N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

2. Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, excepto por:
- ...
- (b) ~~activos derivados de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, Contratos de Construcción);~~ los activos por acuerdos vinculantes y los activos derivados de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante que se reconocen de conformidad con la NICSP 47, Ingresos;

...

8. Esta Norma no se aplica a los inventarios, ~~ni a los activos procedentes de contratos de construcción~~ activos procedentes de acuerdos vinculantes, ni a los activos procedentes de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante, porque las NICSP existentes aplicables a estos activos contienen requerimientos para reconocer y medir estos activos.

...

Fecha de vigencia

...

- 82N.** Los párrafos 2 y 8 fueron modificados por la NICSP 47, Ingresos emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*

...

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 24, pero no son parte de la misma.

...

Enfoque de la columna adicional

Para el Gobierno YY para el año que termina el 31 de diciembre de 200X

Tanto el presupuesto anual como los estados financieros adoptan la base de acumulación (o devengo)

(Ilustrado únicamente para el Estado de rendimiento financiero. Para otros estados financieros se adoptaría una presentación similar.)

Realizado 20XX-1	(en unidades monetarias)	Realizado 20XX	Presupuesto Final 20XX	Presupuesto Inicial 20XX	*Diferencia: Presupuesto inicial y realizado
	Ingresos				
X	Impuestos	X	X	X	X
X	~~Tarifas, multas, sanciones y licencias~~ <u>Otras contribuciones y gravámenes obligatorios</u>	X	X	X	X
X	~~Ingresos por transacciones con contraprestación~~	X	X	X	X
X	~~Transferencias de otros gobiernos sin un acuerdo vinculante~~	X	X	X	X
X	<u>Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante</u>	X	X	X	X
	...				

...

* La columna "Diferencia..." no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificado de forma apropiada.

Modificaciones a la NICSP 26, Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo

Se modifican los párrafos 2, 8 y 29 y se añade el párrafo 126P. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

2. Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:

...

- (b) ~~Activos procedentes de contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*)~~ activos procedentes de acuerdos vinculantes y activos procedentes de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante que se reconocen de conformidad con la NICSP 47, *Ingresos*;

...

...

8. Esta Norma no se aplica a los inventarios, ~~ni a los activos generadores de efectivo procedentes de contratos de construcción~~ activos por acuerdos vinculantes y activos procedentes de costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante, porque las normas existentes aplicables a estos activos contienen requerimientos para reconocer y medir dichos activos. Esta Norma no se aplica a los activos por impuestos diferidos, a los activos relacionados con beneficios a los empleados, o a los costos de adquisición diferidos y los activos intangibles que surgen de los derechos contractuales de una aseguradora en los contratos de seguros. El deterioro de valor de estos activos se trata en la normativa contable nacional e internacional aplicable. Además, esta Norma no se aplica a activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se miden a valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 27 que trata de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola contiene requerimientos de medición.

...

29. Como ilustración de lo indicado en el párrafo 28, si las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el periodo, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

- (a) ...
- (b) Cuando resulte probable que la tasa de descuento, utilizada al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectada por el incremento en esas tasas de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:
 - (i) es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos de efectivo futuros se vean aumentados [por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos (principalmente ingresos derivados de transacciones con acuerdos vinculantes ~~contraprestación~~) para compensar cualquier incremento en las tasas de mercado]; o
 - (ii) es improbable que la disminución del importe recuperable dé lugar a una pérdida por deterioro de valor que sea significativa.

...

Fecha de vigencia

...

126P. Los párrafos 2, 8 y 29 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 27, Agricultura

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 27, pero no son parte de la misma.

...

Subvenciones del gobierno

FC5. La NIC 41 especifica los requerimientos y guías para la contabilización de las subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos que difieren de los requerimientos de la NIC 20, *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*. La NICSP 27 no incluye requerimientos ni guías para subvenciones del gobierno, porque, en el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* ~~proporciona~~ proporcionaba requerimientos y guías relativas a subvenciones del gobierno en transacciones sin contraprestación. El IPSASB no consideró que la contabilización de subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos deba variar de los requerimientos de la NICSP 23.

Activos biológicos y activos agrícolas adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

FC6. Una entidad puede adquirir un activo biológico o un producto agrícola en una transacción sin contraprestación. De acuerdo con esta Norma, estos activos serían medidos al valor razonable menos los costos de venta. En el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23 prescribía que los activos adquiridos mediante una transacción sin contraprestación debían medirse inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición. Como resultado de los distintos requerimientos de medición, el IPSASB consideró los fundamentos de medición apropiados para activos biológicos adquiridos en una transacción sin contraprestación.

FC7. Cuando ~~El~~ IPSASB debatió varios enfoques para medir los activos biológicos y los productos agrícolas adquiridos mediante una transacción sin contraprestación, en particular, consideró los siguientes tres enfoques:

(a) ...

...

FC9. Al analizar el enfoque 3, el IPSASB consideró los requerimientos de la NICSP 23 en relación con la medición de otros tipos de activos. En el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23.13 señalaba que: "...Si se requiere a la entidad que informa que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad, estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se

incluyen en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la NICSP 17". Esto implicaba que para otros activos, la entidad consideraba ~~considera~~ los requerimientos de medición de otras NICSP, así como la NICSP 23 en la medición inicial de activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.

- FC10. Un atributo adicional relevante para la medición de activos biológicos son los costos de venta. En consecuencia, el IPSASB concluyó que de acuerdo con el enfoque 3, una entidad ~~considera~~ consideraba los requerimientos de la NICSP 23 y de esta Norma al medir los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en transacciones sin contraprestación a valor razonable menos los costos de venta en el momento de su reconocimiento inicial. El IPSASB señaló que éste produce el mismo desenlace que el enfoque 2.

...

Comparación con la NIC 41

La NICSP 27, *Agricultura* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 41, *Agricultura* (2001), modificada hasta el 31 de diciembre de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 27 y la NIC 41 son las siguientes:

- ...
- La NIC 41 incluye los requerimientos para subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 27 no incluye requerimientos y guías para las subvenciones gubernamentales, porque la ~~NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)~~ La NICSP 47, Ingresos proporciona requerimientos y guías relacionadas con las subvenciones gubernamentales ~~en transacciones sin contraprestación~~.
- ...

...

Modificación a la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se modifican los párrafos GA21, GA22 y GA46 y se añade el párrafo 60J. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Fecha de vigencia

...

- 60J.** Los párrafos GA21, GA22 y GA46 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

Alcance

...

- GA21. En el sector público, es posible que los acuerdos contractuales y no contractuales sean por naturaleza sin contraprestación. Los activos y pasivos que surgen de ingresos de transacciones ~~sin contraprestación~~ se contabilizarán de acuerdo con la ~~NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*~~ NICSP 47 Ingresos. Si los ingresos de transacciones sin contraprestación son contractuales, una entidad evaluará si los activos y pasivos que surjan de tales transacciones son activos financieros o pasivos financieros aplicando los párrafos 10 y GA10 a GA18 de esta Norma. Una entidad utilizará la guía en esta Norma y en la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 al evaluar si una transacción de ingreso sin contraprestación da lugar a un pasivo o un instrumento de patrimonio (aportación de los propietarios).
- GA22. Una entidad considerará particularmente los requerimientos de clasificación de esta Norma al determinar si una entrada de recursos como parte de una transacción de ingresos sin contraprestación es en esencia un pasivo o un instrumento de patrimonio.
- ...
- GA46. Excepto por lo requerido por la NICSP 47 un ~~Un~~ contrato que supone la recepción o entrega de activos físicos no dará lugar a un activo financiero para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra, a menos que los correspondientes pagos se hayan diferido hasta después de la fecha en que los activos tangibles hayan sido transferidos. Tal es el caso de la compra o venta de bienes a crédito.
- ...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 28, pero no son parte de la misma.

...

Definiciones

...

Transacciones con ingresos contractuales sin contraprestación

- FC17. Cuando se desarrolló esta Norma, la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* ~~establece~~ establecía el reconocimiento inicial, la medición inicial y la información a revelar de activos y pasivos que proceden de ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPSASB consideró la interacción entre esta Norma y la NICSP 23.
- FC18. Al considerar si los activos y pasivos que proceden de ingresos de transacciones sin contraprestación eran activos financieros y pasivos financieros, el IPSASB identificó que debían cumplirse los siguientes requerimientos básicos:
- ...
- FC19. El IPSASB concluyó que los activos que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación podrían cumplir estos requerimientos. En particular, destacó que la naturaleza de los acuerdos con donantes puede ser contractual en esencia, y pueden liquidarse transfiriendo efectivo u otro activo financiero del donante al receptor. En estos casos, los activos que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación eran activos financieros.
- FC20. Por ello, cuando se desarrolló esta Norma, ~~la~~ IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad debe aplicar los requerimientos de la NICSP 23 conjuntamente con la NICSP 28 para los activos financieros que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación. En particular, una entidad considerará los principios de la NICSP 28 al tratar si una entrada de recursos por ingresos de una transacción sin contraprestación ~~da~~ dió lugar a un pasivo o a una transacción que pone de manifiesto una participación residual en los activos netos de la entidad, es decir, un instrumento de patrimonio.

- FC21. El IPSASB consideró si los pasivos que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación eran pasivos financieros. Los pasivos se ~~reconocen~~ reconocían en la NICSP 23 cuando una entidad ~~recibe~~ recibía una entrada de recursos que ~~está~~ estaba sujeta a condiciones específicas. Las condiciones sobre una transferencia de recursos ~~son~~ impuestas a una entidad por un cedente ~~y requieren~~ requerían que los recursos ~~sean~~ fueran utilizados de una determinada manera, a menudo para proporcionar bienes y o servicios a terceros, o ~~sean~~ fueran devueltos al cedente. Esto ~~da~~ dio lugar a una obligación que cumplir en los términos del acuerdo. En el momento del reconocimiento inicial, una entidad ~~reconoce~~ reconocía los recursos como un activo y, cuando estén sujetos a condiciones, ~~reconoce~~ reconocía el pasivo correspondiente.
- FC22. Cuando se desarrolló esta Norma el IPSASB consideró si el pasivo reconocido inicialmente es por naturaleza un pasivo financiero u otro pasivo, por ejemplo, una provisión. El ISASB estuvo de acuerdo en que, en el momento en que se reconoce el activo, el pasivo no es generalmente un pasivo financiero ya que la obligación de la entidad es cumplir los términos y condiciones del acuerdo utilizando los recursos como se pensaba, normalmente suministrando bienes y servicios a terceros durante un periodo de tiempo. Si después del momento del reconocimiento inicial, la entidad no puede cumplir los términos del contrato y se le requiere que devuelva los recursos al transferidor, una entidad evaluaría en este momento si el pasivo es un pasivo financiero considerando los requerimientos establecidos en el párrafo FC18 y las definiciones de un instrumento financiero y un pasivo financiero. En circunstancias inusuales, de las condiciones impuestas en una transferencia de recursos como parte de los ingresos de una transacción sin contraprestación puede surgir un pasivo financiero. El IPSASB puede considerar tal escenario como parte de un proyecto futuro.
- FC23. Al desarrollar esta Norma el IPSASB también destacó que pueden surgir otros pasivos de los ingresos de transacciones sin contraprestación después del momento del reconocimiento inicial. Por ejemplo, una entidad puede recibir recursos por un acuerdo que ~~requiere~~ requería que se devuelvan los recursos solo después de que ocurra o no un suceso futuro. Una entidad evaluará si otros pasivos que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación son pasivos financieros considerando si se han satisfecho los requerimientos en el párrafo FC18 y las definiciones de instrumento financiero y pasivo financiero.

...

Modificaciones a la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 29, pero no son parte de la misma.

...

Alcance

- FC5. Los activos y pasivos pueden surgir de transacciones con ingresos sin contraprestación contractuales. El reconocimiento y medición inicial de los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación se ~~tratan~~ trataban en la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. La NICSP 23 no ~~proporciona~~ proporcionaba requerimientos y guías para la medición posterior o baja en cuentas de dichos activos y pasivos. El IPSASB consideró la interrelación entre esta Norma y la NICSP 23 para los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación que cumplen la definición de activos financieros y pasivos financieros.
- FC6. Cuando se estaba desarrollando esta Norma, el IPSASB acordó que cuando un activo adquirido en una transacción sin contraprestación ~~esera~~ era un activo financiero, la entidad:

- ~~reconocer~~reconocía inicialmente el activo utilizando la NICSP 23; e
- inicialmente ~~mid~~medía el activo utilizando la NICSP 23, pero ~~utilizará~~utilizaba los requerimientos de esta Norma para determinar el tratamiento apropiado para cualquier costo de transacción en el que se incurra para adquirir el activo.

Como la NICSP 23 no ~~establece~~establecía requerimientos para la medición posterior o baja en cuentas para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, se aplica esta Norma a dichos activos si son activos financieros.

...

Medición inicial

- FC9. El IPSASB reconoció que ~~existe~~existía una interrelación entre la NICSP 23 y esta Norma para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación que cumplen la definición de activo financiero. La NICSP 23 ~~requiere~~requería medir inicialmente al valor razonable los activos adquiridos en transacciones con ingresos sin contraprestación. Esta Norma ~~requiere~~ requería medir inicialmente los activos financieros al valor razonable, más los costos de transacción, siempre que los activos posteriormente no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Los dos procedimientos de medición son ampliamente coherentes, excepto por el tratamiento de los costos de la transacción.
- FC10. En ese momento, el IPSASB concluyó que hubiese sido inapropiado que los activos financieros que surgen de transacciones sin contraprestación fuesen medidos de forma diferente a los que surgen de transacciones con contraprestación. En consecuencia, el IPSASB acordó que los activos adquiridos en transacciones sin contraprestación debían ser medidos inicialmente al valor razonable utilizando los criterios de la NICSP 23, pero que debe considerarse esta Norma cuando se incurra en costos de transacción para adquirir el activo.

...

Garantías financieras emitidas a través de transacciones sin contraprestación

...

- FC17. El IPSASB consideró si cuando se realiza un contrato de garantía financiera con contraprestación debe considerarse como valor razonable el importe de dicha contraprestación. La Guía de aplicación de la NIC 39 establece que “el valor razonable de un instrumento financiero, en el momento de reconocimiento inicial, es normalmente el precio de la transacción”. En el sector público el IPSASB consideró que en muchos casos el precio de la transacción (contraprestación) relacionado con un contrato de garantía financiera no reflejaría el valor razonable y que el reconocimiento de dicho importe sería un reflejo inexacto y engañoso de la exposición del emisor al riesgo financiero. El IPSASB concluyó que cuando una garantía financiera tiene contraprestación, una entidad debe determinar si la contraprestación surge de una transacción con contraprestación y por tanto representa su valor razonable. Si la contraprestación representa el valor razonable, el IPSASB concluyó que las entidades deben reconocer la garantía financiera por el importe de la contraprestación y las mediciones posteriores deben ser por el importe mayor entre el importe determinado de acuerdo con la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* y el importe inicialmente reconocido, menos, cuando corresponda, el importe de ingresos ~~la amortización~~ acumulado reconocido de acuerdo con la NICSP 47 Ingresos ~~NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~. Cuando ~~el precio~~ la contraprestación de la transacción no es su valor razonable, debe requerirse a la entidad en el reconocimiento inicial determinar la medición de la misma forma que si no se hubiese pagado contraprestación.

...

Modificación a la NICSP 30, Instrumentos Financieros: Información a Revelar

Se modifican los párrafos 5A, 42A, 42H, 42M y 42N, y se añade el párrafo 52N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

5A. Los requerimientos de información a revelar sobre el riesgo crediticio de los párrafos 42A a 42N se aplican a los derechos de cuentas por cobrar que proceden de transacciones con contraprestación de ingresos ~~que están dentro del alcance de la NICSP 9 y a las transacciones sin contraprestación que están dentro del alcance de la NICSP 23~~ dentro del alcance de la NICSP 47 Ingresos que dan lugar a instrumentos financieros a efecto de reconocer ganancias o pérdidas por deterioros de valor de acuerdo con el párrafo 3 de la NICSP 41. Las referencias en estos párrafos a activos financieros o pasivos financieros incluirán esos derechos a menos que se especifique otra cosa.

...

Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros

...

Información cuantitativa

...

*Riesgo crediticio.***Alcance y objetivos**

- 42A. Una entidad aplicará los requerimientos de revelar información de los párrafos 42F a 42N a los instrumentos financieros a los que se apliquen los requerimientos de deterioro de valor de la NICSP 41. Sin embargo:
- (a) para cuentas por cobrar que proceden de transacciones de ingresos con contraprestación ~~que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 y a las transacciones sin contraprestación que están dentro del alcance de la NICSP 23~~ NICSP 47 y cuentas por cobrar de arrendamientos se aplica el párrafo 42J(a) a las cuentas por cobrar y cuentas por cobrar por arrendamientos en las que se reconocen las pérdidas crediticias esperadas durante su tiempo de vida, de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41, si dichos activos financieros se modifican cuando tienen más de 30 días de mora; y
 - (b) no se aplica el párrafo 42K(b) a las cuentas por cobrar por arrendamientos.

...

Información cuantitativa y cualitativa sobre los importes que surgen de las pérdidas crediticias esperadas

42H. Para explicar los cambios en las correcciones de valor por pérdidas y las razones para dichos cambios, una entidad proporcionará, por clase de instrumento financiero, una conciliación entre el saldo inicial y el final de la corrección de valor por pérdidas, en una tabla, mostrando por separado los cambios durante el periodo para:

...

- (b) las correcciones de valor por pérdidas medidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:

...

- (iii) Cuentas por cobrar que proceden de transacciones de ingresos con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 y transacciones sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41.

...

...

Exposición al riesgo crediticio

- 42M. Para permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar la exposición al riesgo crediticio de una entidad y comprender sus concentraciones de riesgo crediticio significativas, una entidad revelará, por grados en la calificación de riesgo crediticio, el importe en libros bruto de los activos financieros y la exposición al riesgo crediticio sobre compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera. Esta información se proporcionará de forma separada por instrumentos financieros:

...

- (b) para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo:

...

- (iii) Cuentas por cobrar que proceden de transacciones de ingresos con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 y transacciones sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41.

...

- 42N. Para cuentas por cobrar que proceden de transacciones de ingresos con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 y transacciones sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 y cuentas por cobrar de arrendamientos se aplica el párrafo 87 de la NICSP 41, la información proporcionada de acuerdo con el párrafo 42M puede basarse en una matriz de provisiones (véase el párrafo GA199 de la NICSP 41).

...

Fecha de vigencia

...

- 52N. **Los párrafos 5A, 42A, 42H, 42M, 31 y 42N fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Modificaciones a la NICSP 31, *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 6, 26, 113, 115, y GA6 y se añade, el párrafo 132O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

- (a) activos intangibles mantenidos por una entidad para venderlos en el curso ~~habitual~~ de sus operaciones (véase la NICSP 11, ~~Contratos de Construcción~~, y la NICSP 12, *Inventarios*);

...

- (e) ~~...~~; y

- (f) ~~...~~; y

- (g) Activos procedentes de acuerdos vinculantes que se reconocen de conformidad con la NICSP 47, *Ingresos*.

...

Reconocimiento y medición

26. El reconocimiento de una partida como activo intangible requiere que la entidad demuestre que el elemento en cuestión cumple:

...

Este requerimiento se aplicará a los costos medidos en el momento del reconocimiento (el costo incurrido en una transacción con contraprestación para adquirir o de generar internamente un activo intangible, o el valor razonable de un activo intangible adquirido a través de una transacción sin contraprestación) y a aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

...

Retiros y disposiciones

...

113. La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante una venta, llevando a cabo un contrato de arrendamiento financiero, o a través de una transacción sin contraprestación). ~~Para determinar la~~ La fecha en que se ha dispuesto de ~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 9 NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias* para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ un activo intangible es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de cumplimiento en un acuerdo vinculante en la NICSP 47. La NICSP 43 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

...

115. El importe de la contraprestación a cobrar a incluir en el resultado (ahorro o desahorro) que surge de la baja en cuentas de un activo intangible es se reconocer inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar, determinado de acuerdo con los requerimientos para

la determinación del precio de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en la contraprestación de la transacción de la NICSP 47.

...

Fecha de vigencia

...

132O. Los párrafos 6, 26, 113, 115 y GA6 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

GA6. La NICSP 31 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario de sus operaciones (véase ~~NICSP 11~~ la NICSP 12 y NICSP 47) ni a los arrendamientos que están dentro del alcance de la NICSP 43. Consecuentemente, esta Guía de Aplicación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas de cómputo de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad o que se contabilice con arreglo a las NICSP 43.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 31, pero no son parte de la misma.

...

Alcance

...

FC5. Cuando se desarrolló esta Norma, la NIC 38 ~~contiene~~ contenía los requerimientos sobre los intercambios de activos cuando la transacción de intercambio carezca de carácter comercial. El IPSASB consideró si estas guías ~~son~~ eran necesarias y concluyó que no eran necesarias ya que este tema ~~está~~ estaba tratado en la NICSP 23.

...

Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

FC8. Cuando se desarrolló esta Norma, la NICSP 23 ~~establece~~ establecía el reconocimiento inicial, la medición inicial y la información a revelar de los activos y obligaciones que surgen de transacciones sin contraprestación. Esta Norma aborda la situación en que un activo intangible es adquirido a través de una transacción sin contraprestación. El IPSASB acordó que, para los activos intangibles surgidos de estas transacciones, una entidad aplicará los requerimientos de la NICSP 23 conjuntamente con esta Norma para la medición inicial del activo intangible y, en consecuencia, considerará los costos directamente atribuibles especificados en esta Norma.

...

Modificaciones a la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*

Se modifican los párrafos 30, GA56 y GA64 y se añade, el párrafo 36G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Otros ingresos (véanse los párrafos GA55 a GA64)

30. La concedente contabilizará ingresos de un acuerdo de concesión de servicios, distintos de los especificados en los párrafos 24 a 26, de acuerdo con la ~~NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*~~ NICSP 47 *Ingresos*.

...

Fecha de vigencia

...

- 36G Los párrafos 30, GA56 y GA64 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 32.

...

Otros ingresos (véase el párrafo 30)

...

- GA56. Cuando el operador efectúa un pago por adelantado, una corriente de pagos, u otra contraprestación a la concedente por el derecho al uso del activo de la concesión de servicios durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios, la concedente contabilizará estos pagos de acuerdo con la ~~NICSP 9, *NICSP 47 Ingresos*~~. El calendario de reconocimiento de los ingresos se determina mediante los términos y condiciones del acuerdo de concesión de servicios que especifica la obligación de la concedente de proporcionar al operador acceso al activo de concesión de servicios.

...

- GA64. Cuando el operador paga un alquiler nominal por el acceso de un activo generador de ingresos, el ingreso por alquiler se reconocerá de acuerdo con la ~~NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*~~ NICSP 47 *Ingresos*.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 32, pero no son parte de la misma.

...

Alcance

...

- FC5. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB también concluyó que eran necesarias guías sobre la aplicación de los principios generales de reconocimiento de ingresos de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* para los acuerdos de concesión de servicios debido a las características únicas de algunos acuerdos de concesión de servicios (por ejemplo, las cláusulas de reparto de ingresos).

...

Reconocimiento de un pasivo

...

- FC21. El IPSASB estuvo de acuerdo en que se requería una aclaración sobre este tema. Cuando se desarrolló esta Norma, el IPSASB señaló que usar el término “obligación de rendimiento” podría dar lugar a confusión porque se ~~usa~~ usó en la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* en relación con transacciones sin contraprestación. El IPSASB señaló que un acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación en lugar de una transacción sin contraprestación y, por tanto, sería preferible no usar el término obligación de rendimiento en relación con transacciones con contraprestación.

...

Modelo de concesión de un derecho al operador

- FC29. Al responder a los temas planteados por algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43, el IPSASB reconsideró la naturaleza de la contraprestación dada por la concedente por el activo de concesión de servicios cuando el operador recupera el precio del activo con los ingresos obtenidos de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. El IPSASB destacó que en esta situación, la contraprestación en efectivo por el activo de concesión de servicios no se está cumpliendo por parte de la concedente sino por los usuarios del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. La esencia económica de este acuerdo proporciona un incremento en los activos netos para la concedente, y por tanto se devengan (acumulan) ingresos que deben reconocerse. Como el acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación, el ~~Consejo~~ el IPSASB se refirió a la NICSP 9 cuando consideró la naturaleza de los ingresos y el calendario de reconocimiento de los mismos.

...

- FC31. El IPSASB, por tanto, consideró si el crédito debía contabilizarse como un pasivo, como un incremento directo en activos netos/patrimonio, o como un ingreso.
- FC32. El IPSASB había acordado que, en esta circunstancia, la concedente no tiene un pasivo porque el acuerdo de concesión de servicios es un intercambio de activos, obteniendo la concedente el activo de concesión de servicios a cambio de una transferencia de derechos al operador para obtener ingresos por el uso de terceros del activo durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios.
- FC33. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 indicaron que el crédito debía tratarse como activos netos/patrimonio, en congruencia con la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* que define los activos netos/patrimonio como la participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. La NICSP 1 prevé cuatro componentes de los activos netos/patrimonio. Estos componentes incluyen:

...

- FC34. El IPSASB concluyó que el crédito no representaba un incremento directo de los activos netos/patrimonio de la concedente porque no es uno de los componentes de los activos netos/patrimonio identificados en el párrafo FC33 por las razones señaladas a continuación:

...

- FC35. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había acordado que el crédito representa ingresos. Como un acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación, el IPSASB se refirió a la NICSP 9 cuando consideró la naturaleza del ingreso y el calendario de reconocimiento de ese ingreso. De acuerdo con la NICSP 9, cuando se venden bienes o se prestan servicios recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos porque da lugar a un incremento en los activos netos de la concedente. En esta situación, la concedente ha recibido el activo de concesión de servicios a cambio de garantizar un derecho (licencia) al operador para obtener ingresos por el uso de terceros del servicio público que proporciona en nombre de la concedente. El activo de concesión de servicios reconocido por la concedente y el derecho (activo intangible) reconocido por el operador son diferentes. No obstante, hasta que se hayan satisfecho los criterios para el reconocimiento de ingresos, el crédito se reconoce como un pasivo.
- FC36. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB señaló que, en esta situación, no hay una entrada de efectivo que sea igual al ingreso reconocido. Este resultado ~~es~~ era congruente con la NICSP 9 en la que una entidad proporciona bienes o servicios a cambio de otro activo diferente que es posteriormente usado para generar ingresos de efectivo.
- FC37. Cuando se emitió esta Norma, los ingresos ~~se miden~~ se medían por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos se ~~medirán~~ medían según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo o equivalentes al efectivo transferidos en la operación.
- FC38. Cuando se emitió esta Norma, la NICSP 9 ~~identifica~~ identificaba tres tipos de transacciones que dan lugar a ingresos: la prestación de servicios, la venta de bienes (u otros activos) y los ingresos que surgen del uso por terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos. Al considerar la naturaleza del ingreso, el IPSASB consideró estos tipos de transacciones por separado.
- FC39. El IPSASB consideró los enfoques para el reconocimiento de ingresos establecidos en la NICSP 9 en relación con el modelo de “concesión de un derecho al operador” y concluyó que ninguno de estos escenarios cumple completamente las circunstancias de este modelo. No obstante, el IPSASB destacó que, en lugar de reconocerlo inmediatamente, el calendario de reconocimiento de ingresos en cada uno de ellos se extiende a lo largo del plazo del acuerdo. El IPSASB determinó que, por analogía, este patrón de reconocimiento de ingresos también era apropiado para reconocer los ingresos que surgen del pasivo relacionado con este modelo. Como resultado, hasta que se hayan satisfecho los criterios para el reconocimiento de ingresos, el crédito se reconocerá como un pasivo.

...

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 32, pero no es parte de la misma.

...

Marco contable de los acuerdos de concesión de servicios

- GI2 El siguiente diagrama resume la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicios establecida por la NICSP 32.

...

DENTRO DEL ALCANCE DE ESTA NORMA

- ...
- La concedente reconoce un pasivo relacionado igual al valor del activo del ACS (~~NICSP 9~~, NICSP 28, NICSP 30, NICSP 41 y NICSP 47)
- ...

...

GI4. El texto sombreado muestra acuerdos dentro del alcance de la NICSP 32.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el operador arrienda el activo a la concedente)	Contrato de servicio y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas, gestión de instalaciones)	Rehabilitar-operar-transferir	Construir-operar-transferir	Construir-poseer-operar	100% Desinversión/Privatización/Corporación
Propiedad del activo	Concedente				Operador	
Inversión de capital	Concedente		Operador			
Riesgo de demanda	Compartido	Concedente	Concedente y/o Operador		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años		Indefinida (o puede limitarse por acuerdo vinculante o licencia)	
Participación residual	Concedente				Operador	
NICSP relevantes	NICSP 43	NICSP 1	Esta NICSP/NICSP 17/ NICSP 31		NICSP17/NICSP 31 (baja en cuentas) ~~NICSP9~~ NICSP 47 (reconocimiento de ingresos)	

...

Modificaciones de la NICSP 33—Adopción por primera vez de las *Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o Devengo) (NICSP)*

Se modifican los párrafos 32, 41, y 42 y 43 y sus correspondientes encabezamientos, y se añade el párrafo 154N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Presentación razonable y conformidad con las NICSP

...

32. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza los tres años del periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento y medición de las multas de tráfico porque la información disponible sobre el valor de las multas emitidas, multas dadas de baja, los compromisos alcanzados con los infractores, etc. es insuficiente. El periodo de exención no se aplica a ninguna otra clase de ingresos ~~sin contraprestación~~. Los ingresos recibidos de multas no son significativos en relación con los estados financieros en su conjunto. La entidad concluye que, adoptando las exenciones y disposiciones transitorias, la presentación razonable y la conformidad con las NICSP no se verán afectadas. Como resultado, la entidad que adopta por primera vez las NICSP será todavía capaz de lograr la presentación razonable y afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) en la fecha de adopción o durante el periodo de transición.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.

Reconocimiento y/o medición de activos o pasivos

...

41. En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38, que permiten un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir activos financieros, no se requiere que reconozca o mida los ingresos relacionados ~~en los términos de la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~, u otras cuentas por cobrar liquidadas en efectivo u otro activo financiero en los términos de la ~~NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)~~, NICSP 47-Ingresos.

Reconocimiento o medición de ingresos ~~sin contraprestación~~

42. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de los ingresos ~~sin contraprestación~~ para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar su política contable con respecto a los ingresos ~~de transacciones sin contraprestación~~ para cada clase de ingreso.
43. La disposición transitoria del párrafo 42 pretende dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los ingresos ~~de transacciones sin contraprestación~~ de acuerdo con la ~~NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)~~ NICSP 47 durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de los ingresos ~~sin contraprestación~~ que no cumplen con las disposiciones de la ~~NICSP 23~~ NICSP 47. La disposición transitoria del párrafo 42 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 progresivamente a diferentes clases de ingresos ~~de transacciones sin contraprestación~~. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede ser capaz de reconocer y medir los impuestos a las propiedades y algunas otras clases de ingresos procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 desde la fecha de adopción de las NICSP, pero puede requerir tres años para desarrollar plenamente un modelo fiable para reorganizar y medir los ingresos procedentes del impuesto a las ganancias y los ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes.

...

Fecha de vigencia

...

- 154N.** Los párrafos 32, 41, 42 y 43 y relacionada fueron modificados por la NICSP 47 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 33, pero no son parte de la misma.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

Exenciones transitorias relacionadas con el reconocimiento y medición de ingresos ~~sin contraprestación~~

NICSP 23- Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) y NICSP 47 Ingresos

- FC64. Cuando se desarrolló esta Norma, las disposiciones transitorias existentes en la NICSP 23 ~~permiten permitían~~ que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de ingresos por impuestos por un periodo de cinco años. La NICSP 23 también ~~permitía permite~~ que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de ingresos por transacciones sin contraprestación, distintos de los ingresos por impuestos, por un periodo de tres años. También ~~requiere requería~~ que los cambios en las políticas contables solo deben hacerse para ajustarse mejor a la NICSP 23.
- FC65. El IPSASB concluyó que será un reto para muchas entidades del sector público implementar la NICSP 23, puesto que pueden requerirse sistemas nuevos o se puede necesitar la actualización de los existentes. Debido a estos retos prácticos, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse un periodo de dispensa transitorio. El IPSASB, sin embargo, reconoció que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe construir modelos para ayudar en la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) antes de la adopción de la base de acumulación (o devengo). En línea con el periodo de exención de tres años proporcionado para el reconocimiento de activos o pasivos en otras NICSP, y en línea con el periodo de dispensa transitorio de tres años proporcionado para otros ingresos sin contraprestación de la NICSP 23, cuando se desarrolló esta Norma, se estuvo de acuerdo en que debe concederse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de dispensa de tres años para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPSASB estuvo de acuerdo en que un periodo transitorio de tres años es manejable, y reduce el periodo a lo largo del cual una entidad no puede afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Durante el periodo de transición, se permitirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique políticas contables para el reconocimiento de transacciones con ingresos sin contraprestación que no cumplan con las disposiciones de la NICSP 23.
- FC65A La NICSP 47, Ingresos, fue emitida en mayo de 2023 y sustituyó a la NICSP 9, la NICSP 11, Contratos de Construcción, y la NICSP 23, y requiere que una entidad identifique y contabilice los ingresos basándose en si surgen de un acuerdo vinculante en lugar de por su clasificación como intercambio o no intercambio. En su desarrollo, el IPSASB destacó que la implementación de la NICSP 47 supondrá retos similares para las entidades del sector público. La contabilización de los ingresos sin acuerdos vinculantes, que abarcará la mayoría de las transacciones sin contraprestación anteriormente incluidas en el alcance de la NICSP 23, seguirá planteando retos prácticos. La contabilización de los ingresos procedentes de acuerdos vinculantes (que pueden incluir tanto ingresos con contraprestación y sin contraprestación) también puede requerir modelos complejos y nuevos sistemas, procesos o controles internos. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que la exención de transición de 3 años también debería estar disponible para los ingresos contabilizados de acuerdo con la NICSP 47, con el fin de proporcionar una exención de transición a las entidades que adoptan por primera vez las NICSP.

...

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 33, pero no es parte de la misma.

...

~~NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47, Ingresos

- GI45. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha recibido importes que todavía no cumplen los requisitos para reconocerse como ingresos según la ~~NICSP 9- NICSP 47~~ (por ejemplo, los importes de una ~~venta transacción~~ que no cumple los requisitos para su reconocimiento como ingreso), la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá los importes recibidos como un pasivo en su estado de situación

financiera de apertura y medirá ese pasivo por el importe recibido. Ésta dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso en su estado de rendimiento financiero cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de la IPSAS 9 NICSP 47.

...

Resumen de las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)*

GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en otras NICSP de base de acumulación (o devengo)

NICSP	Exención transitoria proporcionada							
	NO	SI						
		Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento y/o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
...	...	...	...	...	...	...	...	...
NICSP 9, <i>Ingresos de Transacciones con Contraprestación</i>	↓				En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos			
...	...	...	...	...	...	...	...	...
NICSP 11, <i>Contratos de Construcción</i>	↓							
...	...	...	...	...	...	...	...	...
NICSP 23, <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación</i>			↓ Todos los ingresos sin contraprestación no reconocidos según la base contable anterior	↓ Todos los ingresos sin contraprestación reconocidos según la base contable anterior	↓ En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos			
NICSP 47, <i>Ingresos</i>			↓ Todos los <u>ingresos no reconocidos</u> según la base contable anterior	↓ Todos los <u>ingresos reconocidos</u> según la base contable anterior	↓ En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos			

Apéndice

Se requiere la diferenciación entre exenciones y disposiciones de transición que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique o puede optar por aplicar en la fecha de adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo)

...

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
...	...	...	...
NICSP 9 • Dispensa para el reconocimiento o medición de los ingresos relacionados con la adopción del periodo			↓

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse	
de dispensa de tres años para reconocer o medir instrumentos financieros			
...	...	...	...
NICSP 47 • <u>Dispensa para el reconocimiento o medición de los ingresos relacionados con la adopción del periodo de dispensa de tres años para reconocer o medir activos o pasivos</u>			√

...

Modificaciones a la NICSP 35 Estados *Financieros Consolidados*

Se modifica el párrafo AG13 y se añade el párrafo 79F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Fecha de vigencia

...

79F. El párrafo GA13 fue modificado por la NICSP 47, *Ingresos*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

Evaluación del control

...

Poder

...

Actividades relevantes y dirección de las actividades relevantes

GA13. Para numerosas entidades, los beneficios que generan se ven afectados por una serie de actividades de operación y financieras. Cualquier actividad que ayude a lograr o favorecer los objetivos de una entidad controlada puede afectar los beneficios para la entidad controladora. Ejemplos de actividades que, dependiendo de las circunstancias, pueden ser relevantes, incluyen, pero no se limitan a:

...

(c) recaudar ingresos ~~mediante transacciones sin contraprestación~~;

...

...

Modificaciones a la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*

Se modifican los párrafos 34, 79, 115, GA85 y GA86 y se añade, el párrafo 126H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Contabilización de las fusiones

...

Reconocimiento y medición de los activos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en las operaciones que se combinan

...

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

...

34. La entidad resultante reconocerá y medirá las partidas tributarias restantes incluidas en una fusión o que surjan de ésta de acuerdo con la norma internacional o nacional de contabilidad correspondientes que trate de los impuestos a las ganancias. La entidad resultante reconocerá y medirá el ingreso remanente de la tributación incluido en la fusión o que surja de ésta de acuerdo con la ~~NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)~~ NICSP 47 Ingresos.

...

El método contable de la adquisición

...

Reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en operación adquirida

...

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

...

79. La adquirente reconocerá y medirá las partidas tributarias restantes incluidas en una adquisición o que surjan de ésta de acuerdo con la normativa internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trate de los impuestos a las ganancias. La entidad adquirente reconocerá y medirá el ingreso restante de la tributación incluido en la adquisición o que surja de ésta de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47.

...

Medición y contabilización posterior

...

Pasivos contingentes

115. Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una adquisición al mayor de:
- (a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NICSP 19; y

- (b) el importe reconocido inicialmente menos, cuando sea aplicable, la amortización al importe de ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con la NICSP 9 ~~Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*.

...

Fecha de vigencia

...

126H. Los párrafos 34, 79, 115, GA58 y GA86 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

Contabilización de las fusiones

...

Condonación de importes de impuestos debido en una fusión (si está incluida en los términos de la fusión) (véanse los párrafos 33 y 34)

...

GA58. Si, como resultado de la fusión, la entidad resultante pasa a ser la autoridad fiscal, dará de baja en cuentas los impuestos por cobrar relacionados con las deudas tributarias de la operación que se combina que han sido condonados de acuerdo con la ~~NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*~~ NICSP 47, *Ingresos*.

...

Contabilización de las adquisiciones

...

Condonación de importes de impuestos debido en una fusión (si está incluida en los términos de la fusión) (véanse los párrafos 78 y 79)

...

GA86. Si la adquirente es en sí misma una autoridad fiscal, dará de baja en cuentas cualquier impuesto por cobrar relacionado con las deudas tributarias de la operación adquirida que haya sido condonado de acuerdo con ~~la IPSAS 23~~ NICSP 47.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Contabilización de las fusiones

...

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan– Transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 22 y GA51 y GA52 de la NICSP 40.

...

El163. El 30 de junio de 20X9, se forma la Entidad Resultante (ER) por fusión de dos agencias gubernamentales, la Operación que se combina A (OCA) y la Operación que se combina B (OCB). El 1 de enero de 20X9, ~~OCA había proporcionado~~ realiza un acuerdo vinculante con OCB para proporcionar a OCB una transferencia de subvención de 700 u.m. para ser utilizada en la provisión de un número acordado de cursos de formación (es decir, la obligación de cumplimiento).

El164. La ~~subvención transferencia estaba sujeta a la condición de que debe devolverse~~ en proporción al número de cursos de formación no impartidos. ~~En la fecha~~ Inmediatamente antes de la fusión, OCB había impartido la mitad del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 350 u.m. con respecto a ~~su obligación de desempeño~~ la parte no satisfecha de sus obligaciones de cumplimiento, de acuerdo con la ~~NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias). NICSP 47 Ingresos.~~ Sobre la base de la experiencia pasada, OCA consideró que era más probable que OCB impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a OCA y ésta no reconoció un activo con respecto a la transferencia la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 700 u.m. como un gasto.

...

Condonaciones de deudas tributarias en una fusión

Ilustración de las consecuencias de la contabilización de condonaciones de impuestos en una fusión aplicando los párrafos 33 y 34 y GA57 y GA58 de la NICSP 40.

...

El176. MF contabiliza la cuenta a cobrar fiscal de acuerdo con la ~~IPSAS 23~~ NICSP 47, y reconocería un ajuste por el impuesto condonado.

...

Requerimientos de información a revelar relacionados con fusiones

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 53 a 57 de la NICSP 40

El192. ...

		OCA (u.m.)	OCB (u.m.)
54(h)(i)	Ingresos		
	Impuesto sobre la propiedad	45.213	70.369
	~~Ingresos de transacciones con contraprestación~~ <u>obligaciones de cumplimiento en acuerdos vinculantes</u>	2.681	25.377
	...	...	...

...

Condonaciones de importes de deudas tributarias en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la contabilización de condonaciones de impuestos en una adquisición aplicando los párrafos 78 y 79 y GA85 a GA87 de la NICSP 40.

...

EI250. MF contabiliza la cuenta a cobrar fiscal de acuerdo con la ~~IPSAS 23~~ NICSP 47, y reconocería un ajuste por el impuesto condonado.

...

Cancelación de una relación preexistente – transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 y 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40

EI263. El 1 de enero de 20X7, EA adquiere EO. Anteriormente, el 1 de octubre de 20X6, AE ~~proporcionó~~ realizó un acuerdo vinculante con EO para proporcionar a EO una transferencia de subvención de 800 u.m. que se utilizaría en la provisión de un número acordado de cursos de formación a los empleados de EO (es decir, la obligación de cumplimiento).

EI264. La ~~subvención~~ transferencia estaba sujeta a la ~~condición~~ obligación de cumplimiento de que se devolvería en proporción al número de cursos de formación no impartidos. ~~En la fecha~~ Inmediatamente antes de la adquisición, EO había impartido un cuarto del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 600 u.m. con respecto a la parte no satisfecha de sus obligaciones de cumplimiento ~~su obligación de desempeño~~, de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47. Sobre la base de la experiencia pasada, EA consideró era más probable que EO impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a EA y ésta no reconoció un activo con respecto a la transferencia ~~la subvención~~, pero contabilizó la totalidad de las 800 u.m. como un gasto.

...

Modificaciones a la NICSP 41 Instrumentos Financieros

Se modifican los párrafos 2, 3, 37, 45, 60, 87 y sus encabezamientos correspondientes, GA2, GA5, GA6, GA33, GA34, GA43, GA44, GA114 y sus encabezamientos correspondientes, GA124, GA125, GA129, GA132, GA133 y GA158, y se añade el párrafo 156G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

2. **Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:**

...

- (j) **el reconocimiento y medición inicial de los derechos y obligaciones que surgen de transacciones de ingresos ~~sin contraprestación~~, a las que se aplica la ~~NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)~~ NICSP 47, Ingresos Excepto por lo descrito (véase el párrafo GA6);**

...

3. **Los requerimientos de deterioro de valor de esta Norma se aplicarán a los derechos que surjan de la ~~NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47, Ingresos y a transacciones de la ~~NICSP 23 que den lugar a instrumentos financieros~~ a efectos del reconocimiento de las ganancias o pérdidas por deterioro de valor.**

...

Reconocimiento y baja en cuentas

...

Baja en cuentas de pasivos financieros

...

37. La diferencia entre el importe en libros de un pasivo financiero (o de una parte del mismo) que ha sido extinguido o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Cuando un prestamista renuncia a una obligación o una tercera parte asume la obligación como parte de una transacción sin contraprestación, la entidad aplica la ~~NICSP 23~~ NICSP 47.

...

Clasificación

...

Clasificación de pasivos financieros

45. Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado, excepto en el caso de:

...

- (c) Contratos de garantía financiera. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá posteriormente [a menos que sea de aplicación el párrafo 45(a) o (b)] por el mayor de:
 - (i) ...; y
 - (ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 57) menos, en su caso, el importe acumulado de la ~~amortización~~ ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la ~~NICSP 9~~ NICSP 47.
- (d) Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Un emisor de un compromiso lo medirá posteriormente [a menos que sea de aplicación el párrafo 45(a)] por el mayor de:
 - (i) ...; y
 - (ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 57) menos, en su caso, el importe acumulado de la ~~amortización~~ ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la ~~NICSP 9~~ NICSP 47.

...

...

Medición

Medición inicial

...

60. A pesar de lo requerido en el párrafo 57, en el reconocimiento inicial, una entidad puede medir las cuentas por cobrar a corto plazo a la contraprestación de la transacción (según se define en la NICSP 47) si las cuentas por cobrar a corto plazo no contienen un componente de financiación significativo (de acuerdo con la NICSP 47, o cuando la entidad aplique la solución práctica del párrafo 126 de la NICSP 47) y las cuentas

por pagar al importe original de la factura si el efecto del descuento no es significativo. La entidad puede medir las cuentas por pagar a corto plazo por la contraprestación de la transacción si el efecto del descuento no es material o sin importancia relativa.

...

Deterioro del valor

...

Enfoque simplificado para cuentas por cobrar y activos por acuerdos vinculantes

87. **A pesar de lo establecido en los párrafos 75 y 77, una entidad medirá siempre la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:**

(a) **Cuentas por cobrar o activos por acuerdos vinculantes que proceden de transacciones con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 NICSP 47 y transacciones sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 23 y que:**

(i) **no contienen un componente financiero significativo de acuerdo con la NICSP 47 (o cuando la entidad aplica la solución práctica de acuerdo con el párrafo 126 de la NICSP 47);**

(ii) **contienen un componente financiero significativo de acuerdo con la NICSP 47, si la entidad elige como su política contable medir la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Esta política contable se aplicará a todas las cuentas por cobrar o a los activos del acuerdo vinculante, pero podrá aplicarse por separado a las cuentas por cobrar y a los activos del acuerdo vinculante.**

(b) ...

...

Fecha de vigencia

...

156G. Los párrafos 2, 3, 37, 45, 60, 87 y sus encabezamientos correspondientes, GA2, GA5, GA6, GA33, GA34, GA43, GA44, GA114 y sus encabezamientos correspondientes, GA124, GA125, GA129, GA132, GA133 y GA158 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

Alcance

...

GA2. Esta Norma no cambia los requerimientos relativos a los planes de beneficios a los empleados que cumplen con la normativa contable nacional o internacional aplicable a la contabilización e información que deben

suministrar los planes de beneficios por retiro, ni los acuerdos de regalías basados en el volumen de ingresos por ventas o servicios que se contabilicen de acuerdo con la ~~NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47, Ingresos.

...

GA5. Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo una garantía, algunos tipos de carta de crédito, un contrato por incumplimiento de crédito o un contrato de seguro de crédito. Su tratamiento contable no depende de su forma legal. Los siguientes son ejemplos del tratamiento adecuado [véase el párrafo 2(e)]:

- (a) Aunque un contrato de garantía financiera cumpla la definición de contrato de seguro ~~de la NIIF 4 el alcance de la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente que se ocupe de los contratos de seguro~~ si el riesgo transferido es significativo, el emisor aplica esta Norma. No obstante, una entidad puede elegir, en determinadas circunstancias, tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro de instrumentos financieros utilizando la NICSP 28, si el emisor ha adoptado previamente una política contable que trate los contratos de garantía financiera como contratos de seguro y ha utilizado la contabilidad aplicable a los contratos de seguro, el emisor puede elegir aplicar esta Norma o la normativa contable nacional e internacional aplicable a contratos de seguro a dichos contratos de garantía financiera. Si aplicase esta Norma, el párrafo 57 requiere que el emisor reconozca inicialmente el contrato de garantía financiera por su valor razonable. Si el contrato de garantía financiera se hubiese emitido a favor de un tercero no vinculado, dentro de una transacción aislada realizada en condiciones de independencia mutua, es probable que su valor razonable al comienzo sea igual a la prima recibida, salvo prueba en contrario. Por lo tanto, a menos que el contrato de garantía financiera se hubiese designado en su comienzo como al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), o a menos que se apliquen los párrafos 26 a 34 y GA32 a GA38 (cuando la transferencia de un activo financiero no cumpla las condiciones para la baja en cuentas o se aplique el enfoque de la implicación continuada), el emisor medirá dicho contrato por el mayor de:
 - (i) ...; y
 - (ii) el importe reconocido inicialmente menos, cuando sea aplicable, ~~la amortización~~ importe de ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con los principios de la ~~NICSP 9~~ NICSP 47 [véase el párrafo 45(c)].

...

- (c) Si el contrato de garantía financiera hubiera sido emitido en conexión con ~~una venta~~ el suministro de bienes, el emisor aplicará la ~~NICSP 9~~ NICSP 47 para determinar cuándo reconoce los ingresos procedentes de la garantía y del ~~suministro~~ venta de bienes.

GA6. ~~Hay derechos y obligaciones (activos y pasivos) que pueden surgir de transacciones con ingresos sin contraprestación, por ejemplo, una entidad puede recibir efectivo de una agencia multilateral para realizar determinadas actividades. Cuando la realización de dichas actividades está sujeta a condiciones, debe reconocerse simultáneamente un activo y un pasivo. Cuando el activo es un activo financiero, debe reconocerse de acuerdo con la NICSP 23, y debe medirse inicialmente de acuerdo con la NICSP 23 y esta Norma. Un pasivo que se reconozca inicialmente como resultado de las condiciones impuestas al uso de un activo está fuera del alcance de esta Norma y se tratará en la NICSP 23. Un derecho procedente de una transacción de ingresos que cumpla la definición de un activo se reconoce inicialmente y se mide de acuerdo con la NICSP 47. Del mismo modo, una obligación procedente de una transacción de ingresos que cumpla la definición de un pasivo se reconoce inicialmente y se mide de acuerdo con la NICSP 47. Tras el reconocimiento inicial, si las circunstancias indican que ya no es adecuado el reconocimiento de un pasivo de acuerdo con la NICSP 23, NICSP 47, la entidad considerará si debe reconocerse un pasivo financiero de~~

acuerdo con esta Norma. Otros pasivos que puedan surgir de transacciones con ingresos ~~sin contraprestación~~ se reconocerán y medirán de acuerdo con esta Norma si cumplen con la definición de pasivo financiero de la NICSP 28.

...

Reconocimiento y baja en cuentas

...

Venta de flujos futuros que surgen de un derecho soberano

GA33. En el sector público, los planes de titulización pueden implicar una venta de flujos futuros que surgen de un derecho soberano, tal como un derecho impositivo, que no ha sido previamente reconocido activo. Una entidad reconoce el ingreso que surge de estas transacciones de acuerdo con la ~~norma de ingresos correspondiente (véase la NICSP 9 y NICSP 23)~~ NICSP 47. Estas transacciones pueden dar lugar a pasivos financieros como se definen en la NICSP 28. Ejemplos de estos pasivos financieros pueden incluir, pero no limitarse a, préstamos, garantías financieras, pasivos que surgen de un contrato administrativo o de servicio, o cuentas por pagar relacionadas con efectivo recaudado en nombre de la entidad compradora. Los pasivos financieros se reconocerán cuando la entidad pase a ser parte de las disposiciones contractuales de instrumento de acuerdo con el párrafo 10 y clasificados de acuerdo con los párrafos 45 y 46. Los pasivos financieros se reconocerán inicialmente de acuerdo con el párrafo 57 y medirán posteriormente de acuerdo con los párrafos 62 y 63

Implicación continuada en activos transferidos

GA34. Los siguientes son ejemplos de cómo una entidad medirá el activo transferido y el pasivo asociado, de acuerdo con el párrafo 27.

Para todos los activos

- (a) Si la garantía suministrada por una entidad a través de un contrato para pagar pérdidas por incumplimiento sobre un activo transferido impide que el activo transferido sea dado de baja en cuentas en la medida de su implicación continuada, el activo transferido se medirá en la fecha de la transferencia al menor entre (i) el importe en libros del activo, y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida en la transferencia que la entidad puede ser requerida a devolver ("el importe garantizado"). El pasivo asociado se medirá inicialmente al importe garantizado más el valor razonable de la garantía (el cual es normalmente la contraprestación recibida por la garantía). Posteriormente, el valor razonable inicial de la garantía se reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo ~~en proporción al tiempo transcurrido (véase NICSP 9)~~ cuando (o a medida que) la obligación de cumplimiento se satisfaga de acuerdo con los principios de la NICSP 47 y el importe en libros del activo se reducirá para tener en cuenta las corrección de valor por pérdidas por deterioro.

...

...

Baja en cuentas de pasivos financieros

...

GA43. Si un tercero asume una obligación de una entidad, y la entidad no proporciona a dicho tercero contraprestación a cambio o ésta es simbólica, una entidad aplicará los requerimientos de baja en cuentas de esta Norma, así como los párrafos ~~84 a 87 de la NICSP 23~~ GA155 a GA158 de la NICSP 47.

GA44. A veces los prestamistas renuncian a su derecho a cobrar una deuda incurrida por una entidad del sector público, por ejemplo, un gobierno nacional puede cancelar un préstamo adeudado por un gobierno local.

Esta condonación de la deuda constituirá una liberación legal de la deuda que el prestatario adeudaba al prestamista. Cuando se ha condonado las obligaciones de una entidad como parte de una transacción sin contraprestación se aplicarán los requerimientos de baja en cuentas de esta Norma, así como los párrafos ~~84 a 87 de la NICSP 23~~ GA155 a GA158 de la NICSP 47.

...

Medición

Transacciones de ingresos ~~sin contraprestación~~

GA114. El reconocimiento y medición inicial de los activos y pasivos procedentes de transacciones de ingresos ~~sin contraprestación~~ se trata en la ~~NICSP 23~~ NICSP 47. Los activos procedentes de transacciones de ingresos ~~sin contraprestación~~ pueden surgir de acuerdos contractuales y no contractuales (véanse los párrafos GA20 y GA 21 de la NICSP 28). Cuando estos activos surgen al margen de acuerdos contractuales y por lo demás cumplen con la definición de un instrumento financiero, son:

- (a) reconocidos inicialmente de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47;
- (b) medidos inicialmente:
 - (i) ~~A valor razonable por la contraprestación de la transacción~~ utilizando los principios de las ~~NICSP 23~~ NICSP 47; y
 - (ii) teniendo en cuenta los costos de la transacción que sean directamente atribuibles a la adquisición del activo financiero de acuerdo con el párrafo 57 de esta Norma, cuando el activo se mide posteriormente de forma diferente al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).

...

Medición inicial

Medición inicial de activos financieros y pasivos financieros (párrafos 57 a 59)

...

GA124. Una entidad primero evaluará si la sustancia del préstamo en condiciones favorables es de hecho un préstamo, una transacción sin contraprestación, una aportación de los propietarios o una combinación de estos, aplicando los principios de la NICSP 28 y los párrafos ~~42 a 58 de la NICSP 23~~ GA152 y GA153 de la NICSP 47. Si una entidad ha determinado que la transacción, o parte de la transacción, es un préstamo, evaluará si el precio de la transacción representa el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial. Una entidad determinará el valor razonable del préstamo utilizando los principios de GA144 a GA155. Cuando una entidad no pueda determinar el valor razonable por referencia a un mercado activo, utilizará una técnica de valoración. El valor razonable utilizando una técnica de valoración puede determinarse descontando todos los flujos de efectivo futuros utilizando una tasa de interés de mercado para préstamos similares (véase párrafo GA115).

GA125. Cualquier diferencia entre el valor razonable del préstamo y el precio de transacción (el importe del préstamo) se tratará como sigue:

- (a) cuando el préstamo es recibido por una entidad, la diferencia se contabiliza de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47.

...

Los Ejemplo Ilustrativos se proporcionan en los párrafos ~~GI54 de la NICSP 23~~, EI296 a EI299 de la NICSP 47 así como en los párrafos EI153 a EI 161 que acompañan a esta Norma.

...

Instrumentos de patrimonio que surgen de transacciones sin contraprestación

...

- GA129. En el reconocimiento inicial de estas transacciones, una entidad analizará la esencia del acuerdo y evaluará si el objetivo desde un principio es la provisión o recepción de recursos por medio de transacciones sin contraprestación. En la medida en que la transacción, o componente de la transacción, es una transacción sin contraprestación, los activos o ingresos que surgen de la transacción se contabilizarán de acuerdo con ~~la NICSP 23~~ NICSP 47. La entidad que proporciona los recursos reconocerá el importe como un gasto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el reconocimiento inicial.

...

Valoración de garantías financieras emitidas a través de una transacción sin contraprestación

...

- GA132. El párrafo 9 define un “contrato de garantía financiera” como un “contrato que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que se incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago conforme a las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.” Los requerimientos de esta Norma requieren que los contratos de garantía financiera, al igual que otros activos financieros y pasivos financieros, se reconozcan inicialmente al valor razonable. Los párrafos 66 a 68 de esta Norma, complementados con los párrafos GA144 a GA155 de la Guía de aplicación, proporcionan comentarios y guías para determinar el valor razonable. La medición posterior de un contrato de garantía financiera se realiza por el mayor entre el importe de la corrección de valor por pérdidas determinada de acuerdo con los párrafos 73 a 93 y el importe inicialmente reconocido menos, cuando proceda, ~~la amortización~~ el importe de ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con la ~~NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47.
- GA133. En el sector público, con frecuencia las garantías se otorgan a través de transacciones sin contraprestación, es decir, con una contraprestación nula o simbólica. Este tipo de garantía se otorga generalmente para favorecer los objetivos económicos y sociales de la entidad. Dichos propósitos incluyen apoyar proyectos de infraestructuras, apoyar a entidades empresariales en tiempos de crisis, garantizar emisiones de bonos de otros niveles del gobierno y los préstamos a los empleados para comprar vehículos que se utilizarán para llevar a cabo sus obligaciones como empleados. Cuando hay una contraprestación por una garantía financiera, la entidad determinará si la contraprestación surge de una transacción con contraprestación y si dicha contraprestación representa el valor razonable. Si la contraprestación representa el valor razonable, las entidades deben reconocer la garantía financiera por el importe de la contraprestación. La medición posterior debe ser por el mayor entre el importe de la corrección de valor por pérdidas determinado de acuerdo con el párrafo 73 a 93 y el importe inicialmente reconocido menos, cuando proceda, ~~la amortización~~ el importe de ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con la ~~NICSP 9~~ NICSP 47. Cuando la entidad establezca que la contraprestación no es su valor razonable, determinará el valor en libros en el reconocimiento inicial de la misma forma que si no se hubiese pagado una contraprestación.

...

Medición a costo amortizado**Método del interés efectivo**

...

- GA158. Entre las comisiones que no son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero y se contabilizan de acuerdo con la ~~NICSP 9~~ NICSP 47, se incluyen:

...

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Alcance

FC6. Los activos y pasivos pueden surgir de transacciones con ingresos sin contraprestación contractuales. En el momento en que se desarrolló esta Norma, el reconocimiento y medición inicial de los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación se ~~trata~~ trataba en la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. La NICSP 23 no proporcionaba requerimientos y guías para la medición posterior o baja en cuentas de dichos activos y pasivos. El IPSASB consideró la interrelación entre esta Norma y la NICSP 23 para los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación que cumplen la definición de activos financieros y pasivos financieros.

FC7. En el momento en que se desarrolló esta Norma, el IPSASB acordó que cuando un activo adquirido en una transacción sin contraprestación es un activo financiero, la entidad:

- reconocía inicialmente el activo utilizando la NICSP 23; y
- medía inicialmente el activo utilizando la NICSP 23, pero utilizará los requerimientos de esta Norma para determinar el tratamiento apropiado para cualquier costo de transacción en el que se incurra para adquirir el activo.

Como la NICSP 23 no establecía requerimientos para la medición posterior o baja en cuentas para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, se aplica esta Norma a dichos activos si son activos financieros.

FC8. Para los pasivos, el IPSASB acordó en el momento en que se desarrolló esta Norma, esos pasivos que surjan de las condiciones impuestas a una transferencia de recursos de acuerdo con la NICSP 23, se reconocerán y medirán inicialmente utilizando dicha NICSP, dado que dichos pasivos habitualmente no cumplen con la definición de pasivo financiero en el reconocimiento inicial (véase la NICSP 28). Después del reconocimiento inicial, si las circunstancias indican que el pasivo es un pasivo financiero, una entidad evaluará si debe darse de baja en cuentas el pasivo reconocido de acuerdo con la NICSP 23 y reconocerse un pasivo financiero de acuerdo con esta Norma.

FC9. En el momento en que se finalizó la NICSP 41, el IPSASB acordó que otros pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación, por ejemplo, la devolución de recursos basada en una restricción en el uso de un activo, se reconocerían y medirían inicialmente de acuerdo con esta Norma si cumplen la definición de pasivo financiero.

Medición inicial

FC10. Cuando el IPSASB desarrolló esta Norma, el IPSASB reconoció que existe una interrelación entre la NICSP 23 y esta Norma para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación que cumplen la definición de activo financiero. La NICSP 23 ~~requiere~~ requería medir inicialmente al valor razonable los activos adquiridos en transacciones con ingresos sin contraprestación. Esta Norma requiere medir inicialmente los activos financieros al valor razonable, más los costos de transacción, siempre que los activos posteriormente no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Los dos procedimientos de medición son ampliamente coherentes, excepto por el tratamiento de los costos de la transacción.

- FC11. En ese momento, el IPSASB concluyó que hubiese sido inapropiado que los activos financieros que surgen de transacciones sin contraprestación fuesen medidos de forma diferente a los que surgen de transacciones con contraprestación. En consecuencia, el IPSASB acordó que los activos adquiridos en transacciones sin contraprestación debían ser medidos inicialmente al valor razonable utilizando los criterios de la NICSP 23, pero que debe considerarse esta Norma cuando se incurra en costos de transacción para adquirir el activo.

Instrumentos de patrimonio que surgen de transacciones sin contraprestación

- FC12. En el sector público, los instrumentos de patrimonio son, en ocasiones, obtenidos con expectativas mínimas de flujos de efectivo como forma de proporcionar financiación a otra entidad de sector público para la prestación de un servicio. El IPSASB consideró la necesidad de guías adicionales similares a los préstamos en condiciones favorables para estos instrumentos financieros adquiridos en condiciones distintas a las de mercado. El IPSASB estuvo de acuerdo en que existen diferencias fundamentales entre la esencia económica de estos acuerdos en comparación con los préstamos en condiciones favorables. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, cuando se desarrolló esta Norma, las guías de la NICSP 23 y la Norma ~~abordan~~ abordaban suficientemente el reconocimiento y medición de estas transacciones, y se incluían guías adicionales para proporcionar claridad.

...

Análisis de la esencia de los instrumentos de patrimonio que surgen de transacciones sin contraprestación

- FC26. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró que los requerimientos y guías existentes en la NICSP 28 y NICSP 23 ya abordaban apropiadamente estos temas. La NICSP 28 define un instrumento de patrimonio y explica cómo determinar si un instrumento financiero es un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio. El párrafo 28 de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* ~~incluye~~ incluía ejemplos de aportaciones de los propietarios. No obstante, el IPSASB estuvo de acuerdo en desarrollar guías de implementación (párrafo G.4) para apoyar a los interesados al analizar la esencia de los instrumentos financieros que surgen de transacciones sin contraprestación.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Préstamos en condiciones favorables (párrafos GA118 a ~~GA126~~ GA127)

Ejemplo 20—Cobro de un préstamo en condiciones favorables (condiciones favorables del interés)

...

- EI154. La autoridad local ha recibido un préstamo en condiciones favorables de 5 millones de u.m., que será devuelto a una tasa de interés un 5 por ciento inferior a la actual tasa de mercado. La diferencia entre los importes del préstamo y el valor presente de los pagos contractuales de acuerdo a las condiciones del contrato de préstamo, descontados según la correspondiente tasa de interés de mercado, se reconocerá de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47, Ingresos.

- EI155. Los asientos del diario para contabilizar el préstamo en condiciones favorables serán de la siguiente manera:

1.	En el reconocimiento inicial, la entidad reconocerá lo siguiente:		
Dr	Banco	5.000.000	
	Cr	Préstamo (referido a la Tabla 2 de más adelante)	4.215.450
	Cr	Pasivo o ingreso ~~sin~~ <u>sin</u> ~~contraprestación~~	784.550

Reconocimiento de la recepción del préstamo por su valor razonable

En el reconocimiento tanto de un pasivo como de un ingreso por la parte del préstamo por debajo de mercado se considera en la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 El párrafo ~~EL 54~~ El 302 de dicha Norma muestra los asientos del diario para el reconocimiento y medición de la parte del préstamo por debajo de mercado que se va a considerar un ingreso ~~sin contraprestación~~.

...

...

Guía de implementación

...

Sección G Préstamos en condiciones favorables y transacciones de patrimonio sin contraprestación

G.1 Secuencia de "Únicamente pagos del principal e intereses" de un préstamo en condiciones favorables

¿Si una entidad emite un préstamo en condiciones favorables (activo financiero), cuándo evalúa la clasificación a efectos de mediciones posteriores?

Una entidad primero evaluará si la sustancia del préstamo en condiciones favorables es de hecho un préstamo, una ~~subvención~~ transferencia, una aportación de los propietarios o una combinación de estos, aplicando los principios de la NICSP 28 y los párrafos ~~42 a subvención 58 de la NICSP 23~~ GA152 y GA153 de la NICSP 47, Ingresos. Si una entidad ha determinado que la transacción, o parte de la transacción, es un préstamo, evaluará si el ~~precio~~ de la contraprestación transacción representa el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial. Una entidad determinará el valor razonable del préstamo utilizando los principios de GA144 a GA155.

...

Modificaciones a la NICSP 43, Arrendamientos

Se modifican los párrafos 18, 98, 99, 102 y 120 y se añade, el párrafo 103D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Identificación de un arrendamiento (véanse los párrafos GA10 a GA34)

...

Arrendador

18. Para un contrato que contenga un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento o no arrendamiento, el arrendador deberá asignar la contraprestación en el contrato aplicando la ~~NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes~~ NICSP 47, Ingresos.

...

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

...

Evaluación de si la transferencia del activo es una venta

98. Una entidad aplicará los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de ~~desempeño~~ cumplimiento de la ~~NIIF 15~~ NICSP 47, Ingresos para determinar si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

La transferencia del activo es una venta

99. Si la transferencia de un activo por el vendedor-arrendatario satisface los requerimientos de la ~~NIIF 15~~ NICSP 47, Ingresos para ser contabilizada como una venta del activo:

...

La transferencia del activo no es una venta

102. Si la transferencia de un activo por el vendedor-arrendatario no satisface los requerimientos de la ~~NIIF 15~~ NICSP 47, Ingresos para ser contabilizada como una venta del activo:

...

Transacciones de venta y arrendamiento posterior antes de la fecha de solicitud inicial

120. Una entidad no evaluará nuevamente las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas antes de la fecha de aplicación inicial para determinar si la transferencia del activo subyacente satisface los requerimientos de la ~~NIIF 15~~ NICSP 47, Ingresos para contabilizarse como una venta.

...

Fecha de vigencia

...

- 103D. Los párrafos 18, 98, 99, 102 y 120 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Referencia cruzada a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

...

- FC99. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB decidió hacer referencia a la NIIF 15 en lugar de a la norma de contabilidad nacional o internacional pertinente relativa a los ingresos procedentes de contratos con clientes, cuando proceda, porque es congruente con:

- (a) el enfoque basado en el control de la contabilidad del arrendatario en las NICSP 43; y
- (b) la NIIF 16 hace referencia a la NIIF 15 en los requerimientos correspondientes.

- FC100. Al tomar esta decisión, el IPSASB destacó que estas referencias a se actualizarán cuando se publique ~~una nueva NICSP~~ la nueva NICSP 47 Ingresos

...

Fecha de vigencia

...

- FC102. Al decidir la fecha de vigencia, el IPSASB consideró que:

...

- (c) proporciona tiempo suficiente para que el IPSASB finalice ~~una nueva NICSP~~ la nueva NICSP 47 y otras NICSP en desarrollo en el programa de trabajo del IPSASB, que pueden tener modificaciones consecuentes en la NICSP 43;

...

- FC103. El IPSASB decidió permitir la aplicación anticipada de la NICSP 43, en lugar de alentarla, porque, idealmente, la Norma debería aplicarse junto con ~~una nueva NICSP~~ la nueva NICSP 47 alineada con la NIIF 15. ~~Sin embargo, los principios de la NIIF 15 están siendo estudiados actualmente por el IPSASB.~~
- FC104. El IPSASB destacó durante su desarrollo de esta Norma que, para las entidades del sector público que opten por aplicar anticipadamente la NICSP 43, podría resultar más complejo analizar las transacciones de ingresos con arreglo a principios diferentes: algunas transacciones de arrendamiento se contabilizarían con arreglo a los principios de la NIIF 15, mientras que los ingresos procedentes de otras transacciones distintas del arrendamiento seguirían contabilizándose con arreglo a los principios de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, hasta que el IPSASB publique una nueva NICSP sobre Ingresos. Sin embargo, la referencia cruzada a la NIIF 15, cuando proceda para el reconocimiento de ingresos, proporciona una solución temporal que permite a las entidades del sector público prepararse para los futuros cambios que puedan requerirse cuando el IPSASB complete su proyecto sobre ingresos y emita la nueva NICSP 47.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Transacciones de venta con arrendamiento posterior (párrafos 97 a 102)

...

Ejemplo 24—Transacción de venta con arrendamiento posterior

Una entidad (arrendatario-vendedor) vende un edificio a otra entidad (arrendador-comprador) por 2.000.000 u.m. en efectivo. Inmediatamente antes de la transacción, el edificio estaba registrado por un costo de 1.000.000 u.m. Al mismo tiempo, el arrendatario-vendedor contrata con el arrendador-comprador el derecho a usar el edificio por 18 años, con pagos anuales de 120.000 u.m. pagaderos al final de cada año. Los términos y condiciones de la transacción son tales que la transferencia del edificio por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de ~~desempeño~~ cumplimiento según la ~~NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes~~ NICSP 47, Ingresos. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor y el arrendador-comprador contabilizan la transacción como una venta con arrendamiento posterior. El ejemplo ignora los costos directos iniciales.

...

Modificaciones a la NICSP 44, *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*

...

Guía de implementación

...

Presentación de operaciones discontinuadas y en el estado (o estados) del rendimiento financiero (párrafos 42)

...

Ejemplo 11

...

	20X2	20X1
Actividades continuadas		
Ingresos		
Impuestos	X	X
~~Tarifas, multas, sanciones y licencias~~ <u>Otras contribuciones y gravámenes obligatorios</u>	X	X
~~Ingresos por transacciones con contraprestación~~	X	X
~~Transferencias de otras entidades del gobierno~~ <u>sin acuerdo vinculante</u>	X	X
<u>Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante</u>	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	<u>X</u>	<u>X</u>

...

Modificaciones a la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 64, 67 y 68 y se añade, el párrafo 87A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Baja en cuentas

...

64. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). ~~Para determinar~~ La fecha en que se ha dispuesto de una partida ~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9~~ Ingresos de Transacciones con Contraprestación para el reconocimiento de ~~ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface un obligación de desempeño~~ cumplimiento de la NICSP 47 Ingresos y la NICSP 43 se aplica a la disposición de una venta con arrendamiento posterior.

...

67. El importe de la contraprestación ~~a cobrar por la disposición~~ a incluir en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que surge de la baja en cuentas de un de propiedades, planta y equipo es ~~reconoce inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago por recibir por el elemento, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar, determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en resultado (ahorro o desahorro) del periodo se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NICSP 47.~~

68. Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades, venta proporciona rutinariamente propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, deberá transferir esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe de la contraprestación producto obtenido por la venta disposición de esos activos se reconocerá como ingreso de acuerdo con la ~~NICSP 9~~ NICSP 47. La NICSP 44 no será de aplicación cuando los activos que se mantienen para la venta en el curso ordinario de sus operaciones se transfieran a inventarios.

...

Fecha de vigencia

...

- 87A. Los párrafos 64, 67 y 68 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 47, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. La NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* se emitió en diciembre de 2006 y se desarrolló para proporcionar una guía sobre cómo contabilizar los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación, que representan una gran proporción de los ingresos del sector público. La emisión de la NICSP 23 completó el conjunto de normas sobre ingresos, junto con la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, ambas emitidas en julio de 2001. Las NICSP 9 y 11 se basaron en la NIC 18, *Ingresos de Actividades Ordinarias*, y en la NIC 11, *Contratos de Construcción*, respectivamente, ambas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- FC2. Desde la entrada en vigor de la NICSP 23, el IPSASB tuvo conocimiento de las preocupaciones de los interesados con respecto a la aplicación de la Norma, en particular:
- (a) dificultad para hacer la distinción entre transacciones con y sin contraprestación;
 - (b) dificultad para hacer la distinción entre una condición y una restricción;
 - (c) falta de guía sobre los acuerdos de financiación plurianuales;
 - (d) falta de guía sobre la fiscalidad recibida antes del periodo en el que se pretende utilizar;
 - (e) falta de guía sobre la contabilidad de las subvenciones de capital; y
 - (f) falta de guía sobre la contabilización de los servicios en especie.
- FC3. En mayo de 2014, el IASB publicó la versión final de la NIIF 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, que proporciona un marco conceptual integral para el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos con clientes. La NIIF 15 sustituye a la NIC 11, NIC 18, CINIIF 13, *Contratos de Fidelización de Clientes* CINIIF 15, *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*, CINIIF 18, *Transferencias de Activos de Clientes* y SIC-31, *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad*.
- FC4. En 2015, el IPSASB comenzó a trabajar en un proyecto para actualizar las NICSP que trataban de la contabilización de los ingresos como parte del programa de alineación del IPSASB, cuyo objetivo es alinear las NICSP con las Normas NIIF®. En agosto de 2017, el IPSASB emitió el Documento de Consulta (DC), *Contabilización de Ingresos y Gastos sin Contraprestación*. Además de la posible alineación con la NIIF 15, el DC también dio al IPSASB la oportunidad de reevaluar y abordar algunos de los problemas de aplicación con la guía para las transacciones de ingresos sin contraprestación de la NICSP 23. En particular, el IPSASB consideró la cuestión de si los enfoques contables basados en si una transacción de ingresos es con o sin obligaciones de desempeño son más apropiados que distinguir entre transacciones con y sin contraprestación. Basándose en esta nueva concepción, el DC clasificó las transacciones de ingresos del sector público en las siguientes categorías:
- (a) transacciones sin obligaciones de desempeño o estipulaciones. Según el marco conceptual actual de la NICSP 23⁸, las transacciones de ingresos con estipulaciones implicaban la transferencia de activos

⁸ La NICSP 23 incluyó el concepto de estipulaciones, que son términos de leyes o regulaciones, o un acuerdo vinculante, que se imponen al uso de un activo transferido. Las estipulaciones pueden adoptar la forma de condiciones (estipulaciones que especifican que se requiere que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporados en el activo sean (1) consumidos por el receptor según lo especificado, o (2) devueltos al cedente), o de restricciones (estipulaciones que limitan o dirigen los fines para los que puede utilizarse un activo transferido, pero no especifican que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deben ser devueltos al transferidor si no hace el uso que se especifica).

a un receptor de recursos con la expectativa o el entendimiento de que se utilizarían de una manera determinada y, por lo tanto, de que la entidad receptora de recursos actuaría o desempeñaría sus funciones de una manera determinada;

- (b) las transacciones con estipulaciones, tal como se describen en la NICSP 23, que no cumplan todos los requerimientos de la NIIF 15; y
- (c) las transacciones que cumplen todos los requerimientos de la NIIF 15 que implican la transferencia de bienes o servicios comprometidos a los clientes y surgen de un contrato con un cliente que establece obligaciones de desempeño.

FC5. La mayoría de quienes respondieron al DC estuvieron de acuerdo en que existen diferentes tipos de ingresos en el sector público, y apoyaron un enfoque de clasificación basado en si la transacción de ingresos tiene obligaciones de desempeño. Además, quienes respondieron destacaron, y el IPSASB estuvo de acuerdo, que los conceptos de estipulaciones, que podían adoptar la forma de restricciones o condiciones, en el enfoque de con contraprestación/sin contraprestación de la NICSP 23 eran difíciles de aplicar en la práctica.

Desarrollo del Proyecto de Norma (PN) 70, Ingresos con Obligaciones de Desempeño, y del PN 71, Ingresos sin Obligaciones de Desempeño

FC6. Basándose en las respuestas al DC y en los análisis posteriores, el IPSASB decidió abandonar la distinción entre con contraprestación y sin contraprestación y desarrollar enfoques contables basados en si la transacción es con o sin obligaciones de desempeño.

FC7. Los enfoques contables se presentaron en dos Proyectos de Norma (PN) sobre ingresos, el PN 70, *Ingresos con Obligaciones de Desempeño* y el PN 71, *Ingresos sin Obligaciones de Desempeño*. La emisión de dos PN separados permitió al IPSASB demostrar explícitamente la alineación con las NIIF y mantener la asignación existente de guías para los distintos tipos de transacciones de ingresos:

- (a) el PN 70 presentó guías para las transacciones de tipo intercambio, similares a las del sector privado, y se basa en los requerimientos de la NIIF 15, modificados según proceda para las entidades del sector público y para reflejar los requerimientos de otras NICSP. El PN 70 sustituiría a las NICSP 9 y 11, que se basaban principalmente en la NIC 18 y la NIC 11, respectivamente; y
- (b) la PN 71 presentaba una guía para las transacciones sin contraprestación, que constituyen la mayoría de las transacciones en el sector público. La PN 71 sustituiría a la NICSP 23.

FC8. Al desarrollar las normas propuestas, el IPSASB:

- (a) consideró la guía sobre ingresos en el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 (MEFP 2014)* con el objetivo de evitar diferencias innecesarias;
- (b) consideró las guías desarrolladas por los emisores de normas nacionales y los organismos con responsabilidades de supervisión de las entidades del sector público al desarrollar ejemplos adicionales que ilustraban el entorno del sector público;
- (c) consideró los aspectos de las NICSP 9 y 11 que se habían desarrollado específicamente para abordar cuestiones o circunstancias del sector público que son más frecuentes en éste que en otros sectores. El IPSASB se centró en abordar estas cuestiones en la Norma;
- (d) introdujo cambios en aspectos de la NICSP 23 para abordar las preocupaciones destacadas por los interesados⁹;

⁹ Como resultado, se han incorporado los párrafos de Fundamentos de las Conclusiones de la NICSP 23 que se relacionan con el texto de la NICSP 23 conservado.

- (e) aplicó su *Proceso de Revisión y Modificación de los Documentos del IASB*. Las modificaciones a la NIIF 15 se realizaron en circunstancias en las que cuando se identificaban cuestiones del sector público se justificaba una desviación. Como parte de su proceso de desarrollo, el IPSASB debatió una serie de cuestiones y si estaba justificado apartarse de ellas; y
- (f) acordó mantener el texto existente de la NIIF 15 siempre que sea congruente con las NICSP existentes e introdujo las siguientes modificaciones:
 - (i) Cambios en las definiciones y la terminología de la NIIF 15 para garantizar la congruencia con El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual), la congruencia con las definiciones y la terminología de las NICSP existentes y para reflejar el sector público;
 - (ii) incorporación de guías de aplicación sobre cuestiones específicas del sector público o cuestiones que pueden ser más frecuentes en el sector público;
 - (iii) "Modificaciones a otras Normas" en la NIIF 15 se sustituyó por "Modificaciones a Otras NICSP" para reflejar la literatura de las NICSP. En su caso, las referencias a otras Normas NIIF específicas también se modificaron para reflejar las referencias a las NICSP correspondientes;
 - (iv) se eliminaron los ejemplos ilustrativos que tenían una aplicabilidad limitada o nula en el sector público; y
 - (v) la modificación de los ejemplos de la NIIF 15 para reflejar el contexto del sector público, así como la incorporación de ejemplos específicos del sector público para ayudar a la aplicación del PN 70.

FC9. En febrero de 2020, el IPSASB publicó el PN 70 y el PN 71, junto con el PN 72, *Gastos de Transferencia*. Los tres proyectos de norma se publicaron juntos para destacar los vínculos entre la contabilización de los ingresos y los gastos de transferencia.

Información recibida de los interesados sobre el PN 70 y el PN 71

- FC10. El IPSASB recibió un conjunto amplio y diverso de cartas de comentarios en respuesta al PN 70, el PN 71 y el PN 72, respectivamente. Durante su revisión de las respuestas al PN, el IPSASB destacó que, globalmente, los comentarios no apuntaban a preocupaciones sustanciales sobre los principios de contabilidad de ingresos; Más bien, las respuestas alentaban en general a que se aclararan los principios contables y se les diera una mayor incorporación, y a que se siguiera estudiando la estructura y el flujo de la guía, para apoyar su aplicación en la práctica.
- FC11. El IPSASB también destacó que los interesados seguían apoyando que existen diferentes tipos de ingresos en el sector público y que las diferentes transacciones pueden justificar principios contables separados. El IPSASB consideró conjuntamente la información recibida de los procesos de DC y PN y reconoció que, si bien la distinción entre con contraprestación y sin contraprestación se considera difícil de aplicar en la práctica a efectos de clasificar y contabilizar los ingresos, la distinción sigue existiendo como concepto económico subyacente. Dicho de otro modo, aunque el IPSASB decidió alejarse del uso de los términos con contraprestación/sin contraprestación como términos definidos para clasificar los ingresos, sigue siendo un concepto apropiado para describir la esencia económica de las transacciones en el sector público.
- FC12. Algunos de quienes respondieron al PN señalaron que les resultaba difícil determinar el PN aplicable a sus transacciones de ingresos, y pretendían que se aclarase la interrelación entre el PN 70 y el PN 71, así como la aplicación de las normas propuestas en la práctica. Parte de esta confusión se atribuyó a la distinción entre obligaciones de desempeño y obligaciones presentes, que están en el alcance del PN 70 o del PN 71, respectivamente.

Análisis con el Grupo Consultivo Asesor (GCA) del IPSASB

FC13. El IPSASB consultó al GCA en sus reuniones de diciembre de 2020 y junio de 2021 sobre cuestiones significativas destacadas por quienes respondieron. Los miembros del GCA proporcionaron inputs y asesoramiento que ayudaron al IPSASB a considerar y abordar las cuestiones.

Respuesta del IPSASB a la información recibida sobre el PN 70 y el PN 71

FC14. A la luz de las respuestas al PN 70 y al PN 71, el IPSASB decidió revisar sus decisiones sobre la estructura propuesta de la guía de ingresos y sobre cómo puede aclarar mejor los principios contables propuestos y los requerimientos de información a revelar relacionados para las transacciones de ingresos en el sector público. Los cambios clave, incluyen:

- (a) mantener el acuerdo vinculante como concepto fundamental para la contabilidad de ingresos, que dicta el modelo contable aplicable (párrafos FC15 a FC17);
- (b) la presentación de la guía contable para las transacciones de ingresos en una única NICSP, para comunicar con mayor claridad la prevalencia de los tipos de ingresos en el sector público y los conceptos fundamentales para la contabilidad de los ingresos (párrafos FC18 y FC19); y
- (c) el uso de un único concepto, la obligación de cumplimiento, para la obligación jurídicamente vinculante de una entidad derivada de un acuerdo vinculante (párrafos FC20 a FC30).

El concepto de acuerdo vinculante

FC15. La mayoría de quienes respondieron al PN 70 y al PN 71 apoyaron el uso y el concepto de acuerdos vinculantes en el sector público. Considerando los comentarios de los interesados, el IPSASB también destacó que, si bien los ingresos sin obligaciones de desempeño y los ingresos con obligaciones de desempeño difieren en esencia económica, se espera que estos últimos constituyan un subconjunto muy pequeño de las transacciones del sector público y que la existencia de un acuerdo vinculante sea de mayor importancia en la contabilidad de los ingresos. Así pues, el IPSASB decidió mantener el concepto de acuerdo vinculante como concepto fundamental para la contabilización de ingresos.

FC16. El IPSASB también confirmó que la exigibilidad es un componente integral de un acuerdo vinculante, y que los detalles específicos dentro de los acuerdos vinculantes especificarían claramente los derechos y obligaciones de cada parte (es decir, lo que cada parte debe satisfacer y cómo se le exigirán responsabilidades). La exigibilidad de los acuerdos vinculantes requiere diferencias en los principios contables para captar la naturaleza única y los riesgos de las transacciones con acuerdos vinculantes en comparación con las transacciones sin acuerdos vinculantes. El IPSASB también aclaró que la exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de hacer que las partes respondan de la satisfacción de sus obligaciones, imponiendo consecuencias a las partes que no satisfagan sus obligaciones.

FC17. La evaluación de la capacidad de hacer cumplir un acuerdo vinculante forma parte integrante del objetivo global de mejorar la gestión financiera pública. Desde la perspectiva más amplia de la gestión financiera pública, la finalidad y la intención de las transacciones exigibles, como los acuerdos vinculantes, es permitir que las partes del acuerdo alcancen objetivos específicos. La exigibilidad de estos acuerdos garantiza que una entidad rinda cuentas y sea capaz de exigir responsabilidades a otras partes comprometidas, facilitando así una sólida gestión financiera pública. Informar y revelar adecuadamente la información relacionada con estos acuerdos permite a las entidades del sector público ser transparentes ante los interesados.

Una NICSP de ingresos

FC18. Basándose en su examen de las preocupaciones de los interesados, los análisis sobre los conceptos y principios clave de la contabilidad de ingresos y el posterior análisis de las opciones de presentación, el IPSASB decidió reestructurar y presentar la guía de contabilidad, anteriormente propuesta en el PN 70 y el PN 71, como una única norma que:

- (a) se titula "*Ingresos*", con una estructura y referencias claras, que presenta una única fuente de guía para todos los ingresos del sector público;
- (b) requiere que una entidad considere de antemano si la transacción es sin o con acuerdo vinculante, basándose en su conclusión en FC15; y
- (c) tiene guías separadas para los ingresos sin acuerdos vinculantes y para los ingresos con acuerdos vinculantes.

FC19. El IPSASB concluyó que esta estructura y presentación revisadas reflejarían mejor la prevalencia de los ingresos del sector público, presentando en primer lugar la guía relacionada con la mayoría de los ingresos del sector público, y globalmente sería más apropiada desde la perspectiva del sector público.

Obligación de cumplimiento

FC20. El IPSASB destacó que la mayoría de quienes respondieron al PN 70 y al PN 71 reconocían que existen distintos tipos de ingresos en el sector público y, en general, estaban de acuerdo con la distinción entre "obligaciones de desempeño", tal como se definen en el PN 70, y "obligaciones presentes", tal como se describen en el PN 71. Sin embargo, algunos de quienes respondieron al PN indicaron que la distinción no estaba clara o era difícil de aplicar en la práctica y, en consecuencia, no estaba claro qué norma y conjunto de principios propuestos se aplicarían a una transacción concreta.

FC21. Como resultado de estos comentarios, el IPSASB:

- (a) reflexionó sobre las similitudes y las diferencias entre las "obligaciones presentes", tal como se proponen en el PN 71, y las "obligaciones de desempeño", tal como se proponen en el PN 70;
- (b) consideró si las diferencias justificaban unos principios contables diferentes para los ingresos con obligaciones presentes en comparación con los ingresos con obligaciones de desempeño; y
- (c) aclaró la guía propuesta para explicar mejor los conceptos según los principios.

Similitudes y diferencias

FC22. Durante su revisión de los comentarios de quienes respondieron, el IPSASB reconoció que tanto las obligaciones presentes como las obligaciones de desempeño:

- (a) surgen de transacciones con acuerdos vinculantes y, por lo tanto, son obligaciones jurídicamente vinculantes (es decir, exigibles por medios legales o equivalentes);
- (b) se describen con suficiente especificidad en el acuerdo vinculante para permitir que cada parte en el acuerdo vinculante responsabilice a la otra parte o partes de satisfacer sus respectivas obligaciones de una manera especificada, en cumplimiento de los términos y condiciones de dicho acuerdo vinculante; y
- (c) son unidades de cuenta para determinar componentes distintos en un acuerdo vinculante, que se utilizan como mecanismos para reconocer y medir los ingresos a medida que una entidad satisface sus obligaciones en ese acuerdo vinculante.

FC23. Reflexionando sobre las diferencias, el IPSASB aclaró que la idea de una obligación presente pretendía reflejar transacciones del sector público de tipo sin contraprestación derivadas de acuerdos vinculantes previamente

cubiertos por la NICSP 23, mientras que una obligación de desempeño pretendía reflejar transacciones del sector público de tipo con contraprestación previamente cubiertas por la NICSP 9 y la NICSP 11 (y comparables a transacciones comerciales en el sector privado, en el alcance de la NIIF 15). En congruencia con su decisión de reconocer la esencia económica de estas transacciones, pero de dejar de utilizar con contraprestación y sin contraprestación para clasificar los ingresos, el IPSASB consideró además cómo distinguir mejor los dos tipos de obligaciones en un acuerdo vinculante.

- FC24. Una obligación de desempeño tal como se presenta en el PN 70 es una obligación de la entidad que requiere una transferencia a una parte externa (es decir, de la entidad al suministrador de la transferencia (comprador) o a un tercero beneficiario identificado). Los resultados del uso de recursos por parte de la entidad en una obligación de desempeño, tal como se presentan en el PN 70, se transfieren fuera de la entidad en forma de bienes o servicios distintos a otra parte. Esto no captaría las transacciones de ingresos del sector público, como las transferencias de capital, en las que el compromiso de utilizar los recursos de una manera determinada, por sí solos o junto con otros recursos, se traduce en la utilización de los recursos para bienes o servicios específicos a nivel interno. Una obligación jurídicamente vinculante que requiera una transferencia fuera de la entidad a una parte externa requiere generalmente una mayor especificidad y acciones claramente identificables para que la entidad las realice, proporcionando así una identificación, reconocimiento y medición de los ingresos más objetiva y potencialmente más específica.

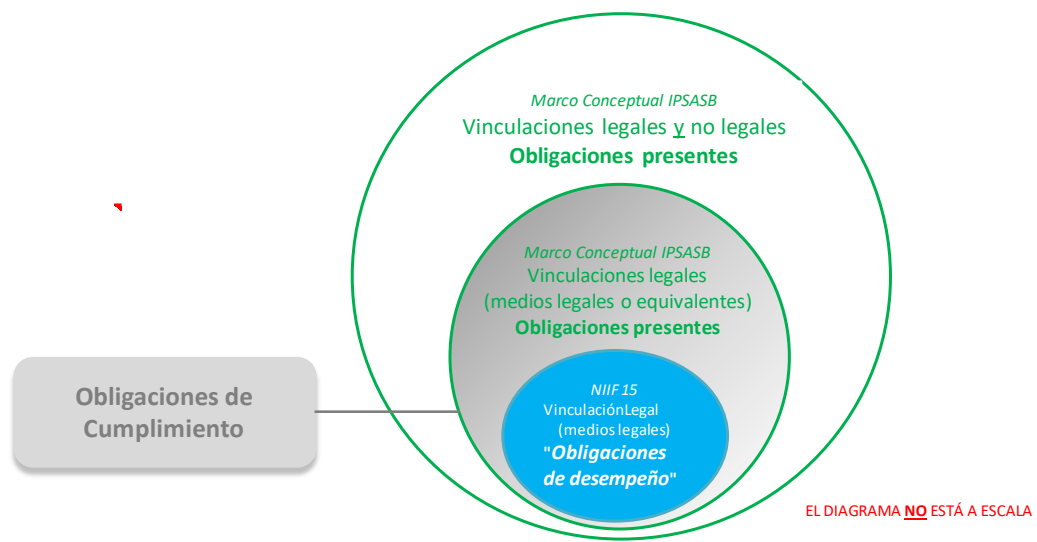
Impacto en los principios contables

- FC25. El IPSASB señaló que, si bien existen diferencias identificables entre estos dos tipos de ingresos y la parte que recibe los bienes o servicios distintos de la satisfacción de las obligaciones de la entidad en un acuerdo vinculante puede diferir, el concepto subyacente para las obligaciones presentes y las obligaciones de desempeño es el mismo: ambos requieren que la entidad utilice los recursos de una manera especificada. La exigibilidad del acuerdo vinculante del que surgen los ingresos es significativa, ya que esta exigibilidad informa los principios contables de reconocimiento y medición para reflejar adecuadamente la esencia económica de los ingresos de actividades ordinarias. Como tales, los principios contables clave son congruentes para ambos tipos de obligaciones en un acuerdo vinculante.

Presentación de la guía revisada

- FC26. La conclusión del IPSASB de que las obligaciones de desempeño en el PN 70 son un subconjunto de las obligaciones presentes en el PN 71 que comprenden una minoría de los ingresos del sector público, y de que los principios contables clave son congruentes para ambos tipos de obligaciones, fueron factores que contribuyeron a su decisión de combinar la guía sobre ingresos en una única NICSP.
- FC27. Al considerar cómo aclarar la guía contable, el IPSASB destacó que el concepto de "obligación presente" en el contexto de los ingresos es más restringido que en el Marco Conceptual. Una obligación presente es una unidad de cuenta en la contabilidad de ingresos, y es una obligación legalmente vinculante en un acuerdo vinculante para utilizar los recursos en cumplimiento de los términos del acuerdo vinculante. Las obligaciones presentes en el Marco Conceptual son obligaciones jurídicamente vinculantes o no, y se utilizan de forma más general para describir las obligaciones de una entidad. Un término distinto de "obligación presente" describiría y definiría más claramente el concepto a efectos de la contabilidad de ingresos.
- FC28. Puesto que las obligaciones de desempeño en el PN 70 son un subconjunto de las obligaciones presentes, y ambas representan la idea de un compromiso exigible o de un requerimiento que surge de una transacción con un acuerdo vinculante, el IPSASB decidió adoptar el nuevo término "obligación de cumplimiento" para describir todas las obligaciones que surgen de las transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes. Esta idea de cumplimiento está en relación con el cumplimiento de los términos y condiciones en el acuerdo vinculante de la entidad. Este término y concepto abarcaría las obligaciones de desempeño (tal como se indican en el PN 70 y en consonancia con la NIIF 15, para captar los ingresos procedentes de transacciones

que transfieren bienes o servicios distintos a una parte externa) y las obligaciones presentes (tal como se indican en el PN 71, y en congruencia con las obligaciones presentes legalmente vinculantes del Marco Conceptual, para captar también los ingresos procedentes de transacciones del sector público que no transfieren bienes o servicios distintos a una parte externa). El siguiente diagrama ilustra la relación entre la "obligación de cumplimiento" y los términos utilizados anteriormente:



- FC29. El IPSASB proporcionó una guía adicional para destacar cualquier consideración adicional para la entidad al aplicar los principios contables a las obligaciones de cumplimiento que requieren una transferencia de bienes o servicios específicos distintos a una parte externa. Tales obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios a una parte externa implican generalmente una descarga clara de la obligación de una entidad en el acuerdo vinculante. Estas consideraciones adicionales pretenden ayudar a la entidad a contabilizar el diferimiento y el reconocimiento de ingresos para reflejar mejor la naturaleza de sus obligaciones.
- FC30. La decisión del IPSASB de tener un único concepto para las obligaciones derivadas de las transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes, junto con la decisión de presentar la guía de ingresos en una única NICSP, también impulsó la eliminación de la guía redundante propuesta en los PN relacionados con las consideraciones sobre el alcance y la medición de las transacciones con componentes en las dos normas de ingresos propuestas.

Alcance (párrafo 3)

Modificación de la NIIF 15 para su aplicabilidad al sector público

- FC31. El IPSASB modificó los requerimientos de la NIIF 15 para abordar las transacciones específicas del sector público. Ello incluyó el uso del concepto de acuerdo vinculante, que es más amplio que un contrato, en la NICSP 47 para permitir jurisdicciones en las que el gobierno y las entidades del sector público no pueden celebrar contratos legales, pero sí acuerdos vinculantes que son en esencia lo mismo que contratos.
- FC32. El IPSASB modificó la exigibilidad para incluir mecanismos que están fuera del sistema legal que son equivalentes a los medios legales. Este cambio se hizo porque algunos acuerdos vinculantes en el sector público pueden surgir y hacerse exigibles a través del ejercicio de la autoridad ejecutiva, la autoridad legislativa, el gabinete o las directivas ministeriales, y estos acuerdos vinculantes no se considerarían "contratos". El

IPSASB también destacó que los medios legales o equivalentes son congruentes con la "obligación legal" descrita en el Capítulo 5 del Marco Conceptual, y no son una "obligación no legalmente vinculante".

FC33. Las transacciones del sector público pueden implicar a tres partes: el suministrador de recursos, que proporciona la contraprestación; la entidad, que recibe la contraprestación y es responsable del uso o la transferencia de bienes o servicios; y el tercero beneficiario, que puede ser una entidad, un individuo o un hogar, que recibe esos bienes o servicios. Aunque el material didáctico del IASB hace referencia a estos acuerdos tripartitos, la NIIF 15 no los destaca explícitamente. El concepto de tercero beneficiario se hizo más explícito en la NICSP 47, ya que se espera que las transacciones tripartitas sean mucho más frecuentes en el sector público.

Modificación de la NIIF 15 Ejemplos ilustrativos

FC34. Los Ejemplos ilustrativos son guías no normativas que ilustran los principios contables mediante el uso de hechos generales que prevalecen globalmente entre las entidades del sector público. El IPSASB adaptó los Ejemplos Ilustrativos de la NIIF 15 utilizando el siguiente enfoque para el PN 70 y el PN 71:

- (a) cuando los conceptos subyacentes ilustrados por un ejemplo son aplicables al sector público, el ejemplo se modificó para incorporar patrones de hechos realistas que pudieran aplicarse a entidades del sector público como los gobiernos y las organizaciones intergubernamentales;
- (b) cuando los conceptos subyacentes de un ejemplo solo tenían una aplicabilidad limitada o nula al sector público, se eliminó el ejemplo. Esto se aplicó a los ejemplos relativos a las concesiones de precios otorgadas por los proveedores a los distribuidores para preservar la relación de la cadena de suministro, los bienes o servicios adicionales en el sector de las telecomunicaciones, las "tarifas de asignación" pagadas por un proveedor a un minorista, las garantías, los derechos de franquicia y los costos incurridos en un escenario de licitación competitiva; y
- (c) desarrolló nuevos ejemplos específicos del sector público para ilustrar la guía de aplicación adicional sobre el alcance, los acuerdos tripartitos, la exigibilidad y los requerimientos adicionales de información a revelar.

FC35. Tras abordar los comentarios de quienes respondieron a los PN indicaron, el IPSASB revisó los Ejemplos ilustrativos propuestos y:

- (a) los ejemplos conservados que utilizan hechos de casos generales para ilustrar los principios que siguen siendo relevantes en los modelos contables de la Norma y la aplicación de principios complejos a transacciones que son relevantes y frecuentes en el sector público. Los ejemplos conservados se revisaron en la medida necesaria para reflejar mejor los principios contables de la NICSP 47;
- (b) se eliminaron los ejemplos que no cumplían los criterios de conservación en FC35(a); y
- (c) añadió ejemplos, utilizando hechos generales, para ilustrar la aplicación de los principios contables a las transferencias de capital.

FC36. El IPSASB reconoció que, aunque los Ejemplos Ilustrativos no son normativos, una entidad que aplique la NICSP 47 puede encontrar útiles los ejemplos que tratan de transacciones comerciales si es parte en tales transacciones. Aunque las transacciones comerciales pueden ser relevantes (es decir, pueden ocurrir) en el sector público, el IPSASB espera que tales situaciones sean menos frecuentes (es decir, poco comunes y, por tanto, con una aplicabilidad limitada) y decidió eliminar los ejemplos de transacciones relevantes pero no frecuentes para el sector público. El IPSASB destacó que si una entidad del sector público es parte en transacciones comerciales, puede referirse a la NIIF 15 para obtener ejemplos ilustrativos adicionales de cómo una entidad podría aplicar los requerimientos de la Norma.

Intercambios no monetarios entre entidades del mismo ramo de actividad

FC37. En el análisis de los intercambios no monetarios en el párrafo 3(h) de la NICSP 47, el IPSASB sustituyó el ejemplo de los intercambios no monetarios de petróleo entre entidades del mismo ramo de actividad para facilitar las ventas a clientes potenciales utilizado en la NIIF 15 por el intercambio de electricidad, porque es más relevante para el sector público.

Destacar la relación entre la NICSP 47, Ingresos y la NICSP 48, Gastos de Transferencia

FC38. El IPSASB consideró aclarar el alcance y la interacción entre la NICSP 47 y la NICSP 48, *Gastos de Transferencia*, definiendo el término "ingresos de transferencia" con el fin de reflejar la definición de "gastos de transferencia" en la NICSP 48. Específicamente, el IPSASB consideró definir los "Ingresos por transferencia" como una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad recibe un bien, servicio u otro activo de otra entidad sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

FC39. Aunque el IPSASB reconoció que la definición era precisa y que sería conceptualmente sólido destacar la relación de reflejo entre los ingresos y los gastos de transferencia, el IPSASB decidió finalmente no introducir este término como definición formal por las siguientes razones:

- (a) a varios miembros les preocupaba que la introducción de una nueva definición relativa a los ingresos pudiera confundir a los interesados; y
- (b) los ingresos por transferencias habrían sido un subconjunto de los ingresos en la NICSP 47. Definir por separado este término cuando su reconocimiento y medición habrían sido los mismos que los de otros tipos de ingresos parecía añadir un nivel innecesario de complejidad y duplicación de la guía.

Contratos de carácter oneroso

FC40. El IPSASB consideró si la NICSP 47 debería incluir guías explícitas para los acuerdos vinculantes que se convierten en onerosos y destacó que la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que se desarrolló sobre la base de la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, se aplica a los contratos onerosos. Aunque esta guía hace referencia a "contratos", el IPSASB destacó que la NICSP 19 seguiría siendo aplicable a los acuerdos vinculantes con obligaciones de cumplimiento que transfieran bienes o servicios a otra parte. Además, los acuerdos vinculantes con obligaciones de cumplimiento para utilizar recursos para bienes o servicios internamente no cumplirían la definición de contrato oneroso porque no hay intercambio de activos o servicios. Por lo tanto, el IPSASB concluyó que la exclusión del alcance en el párrafo 3 de la NICSP 47 y el párrafo 1(c) de la NICSP 19 son suficientes, e incorporó una referencia específica a la NICSP 19 en el párrafo 79.

Cotizaciones y gravámenes obligatorios a la Seguridad Social y otros regímenes

FC41. Existe una gran variedad de acuerdos diferentes para la financiación de los regímenes de seguridad social en las distintas jurisdicciones. Los interesados comentaron que la NICSP 23 no abordaba la contabilización de estos acuerdos de financiación. El IPSASB consideró la cuestión al desarrollar la NICSP 42, *Beneficios sociales*.

FC42. El IPSASB concluyó que tales contribuciones son transacciones de ingresos sin acuerdos vinculantes, y deben contabilizarse de acuerdo con esta norma. La única excepción a esto es cuando una entidad opta por contabilizar un régimen de prestaciones sociales utilizando el enfoque del seguro de la NICSP 42. El enfoque de seguro tiene en cuenta las entradas de efectivo y las salidas de efectivo, y, por ello, las aportaciones a un plan de beneficios sociales contabilizado según el enfoque de seguro no se contabilizan como ingresos según esta Norma.

FC43. Al desarrollar la NICSP 42, el IPSASB también destacó que algunos programas de gobierno que no cumplen la definición de beneficio social de dicha Norma (por ejemplo, las prestaciones sanitarias en algunas jurisdicciones) también pueden implicar contribuciones o gravámenes obligatorios. El IPSASB concluyó que se aplicaban a estas transacciones los mismos principios de reconocimiento de ingresos que se aplican a las cotizaciones para prestaciones sociales y a los impuestos. El IPSASB acordó ampliar el requerimiento de reconocimiento de ingresos por impuestos para cubrir otras contribuciones y gravámenes obligatorios, tanto si proceden de prestaciones sociales como de otros programas del gobierno. Los requerimientos modificados se incorporaron a esta norma.

Definiciones (párrafos 4 a 8)

Alineación general con la terminología del sector público

FC44. Al adaptar la NIIF 15 para su uso en el sector público, el IPSASB modificó los siguientes términos de la NICSP 47 para alinearlos mejor con la terminología utilizada en el sector público:

- (a) Todas las referencias a "vender" o "vendido" se sustituyeron por los términos "proporcionar" y "proporcionado", respectivamente. Además de la alineación general con la terminología del sector público, este cambio también tiene en cuenta el hecho de que en los acuerdos de ingresos tripartitos, los bienes o servicios son proporcionados, en lugar de vendidos, por una entidad a un tercero beneficiario;
- (b) "Precio de venta independiente" se sustituyó por "valor independiente";
- (c) "Prácticas comerciales habituales" se sustituyó por "prácticas habituales" de una entidad;
- (d) "sector industrial" se sustituyó por "sector"; y
- (e) se introdujeron cambios de redacción en la definición de "contraprestación de la transacción".

Se añadieron otros cambios en la terminología y nuevas definiciones por motivos específicos del sector público. Estos cambios e incorporaciones se explican en los párrafos FC45 a FC62.

Acuerdos vinculantes

FC45. El IPSASB sustituyó todas las referencias a "contratos" en la NIIF 15 por referencias al término "acuerdos vinculantes". Este cambio reconoce que, en algunas jurisdicciones, las entidades pueden no tener la facultad de celebrar contratos legales pero, sin embargo, pueden tener la autoridad para celebrar acuerdos vinculantes. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los acuerdos vinculantes, a efectos de la NICSP 47, deben abarcar los derechos que surgen de la autoridad legislativa o ejecutiva, del gabinete o de las directivas ministeriales. Para mayor claridad, el IPSASB también decidió especificar explícitamente en la definición que un acuerdo vinculante confiere tanto derechos exigibles como obligaciones exigibles a las partes del acuerdo. Para ayudar con el concepto ampliado de acuerdos vinculantes, se añadió una guía de aplicación a la NICSP 47 en los párrafos GA10 a GA31. Como el concepto de contrato puede seguir siendo aplicable en el sector público, el IPSASB especificó en la definición de acuerdo vinculante que un contrato es un tipo de acuerdo vinculante. La definición de "contrato" se encuentra en la NICSP 43, *Arrendamientos*, que fue aprobada con anterioridad a la NICSP 47.

FC46. Considerando los comentarios de los interesados que respondieron a la PN indicaron sobre el concepto y la definición de acuerdo vinculante, el IPSASB:

- (a) Reconoció que los acuerdos con múltiples partes, en los que más de dos partes en el acuerdo tienen cada una sus propios derechos exigibles y sus obligaciones exigibles, son comunes en el sector público. El IPSASB revisó la definición de un acuerdo vinculante para reflejar mejor que al menos dos

partes deben tener cada una sus propios derechos exigibles y obligaciones ejecutables, confiriendo así al menos una exigibilidad bidireccional; y

- (b) reconfirmó su decisión de que un acuerdo vinculante incluye tanto derechos como obligaciones, y que el derecho exigible y la obligación exigible de cada parte son interdependientes e inseparables

FC47. El IPSASB concluyó que el uso y la definición del término "acuerdo vinculante" en la NICSP 47 es conceptualmente congruente con las NICSP existentes y que las diferencias en la redacción son congruentes a efectos de la NICSP 47. Se mantuvo la definición, con revisiones menores de la redacción para aclarar el concepto y la aplicación en la NICSP 47.

FC48. Puesto que un acuerdo vinculante es, por definición, exigible, e incluye tanto derechos como obligaciones para las partes, el IPSASB concluyó que todos los acuerdos vinculantes incluirán al menos una obligación de cumplimiento. En otras palabras, un acuerdo vinculante siempre incluye al menos una obligación de cumplimiento porque la exigibilidad de los acuerdos vinculantes proporciona a cada parte la capacidad de hacer cumplir las obligaciones acordadas en ese acuerdo vinculante.

Transacciones no exigibles

FC49. El IPSASB analizó cómo contabilizar las transacciones que no surgen de un acuerdo vinculante pero que llevan implícito un requerimiento sobre cómo deben utilizarse esos recursos (por ejemplo, las limitaciones en el uso de los impuestos sobre las propiedades). El IPSASB concluyó que un requerimiento implícito necesitaba ser exigible por el suministrador de recursos. Por ejemplo, los contribuyentes no tienen normalmente derechos exigibles, y los requerimientos implícitos pueden dar lugar a obligaciones exigibles del receptor de los recursos.

FC50. El IPSASB también destacó que las transacciones que no son acuerdos vinculantes no son automáticamente no exigibles. Por ejemplo, ciertas multas e impuestos no son acuerdos vinculantes porque carecen de exigibilidad bidireccional, pero estas transacciones siguen siendo exigibles por la autoridad que impone las multas o los impuestos.

Aplicaciones presupuestarias

FC51. El IPSASB destacó que, en algunas jurisdicciones, una transacción de ingresos podría estar sujeta a la autorización de una aplicación de créditos. El IPSASB consideró si tal limitación debería afectar al reconocimiento de los ingresos. El IPSASB concluyó que el impacto de tal limitación dependería de si la limitación tenía esencia. El IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando la limitación tiene esencia, la entidad no tiene ningún derecho exigible y no debe reconocer un activo antes de que se autorice la aplicación del crédito. El IPSASB también acordó incluir una guía sobre la determinación de si la limitación tiene esencia.

Obligación de cumplimiento

FC52. Como se describe en FC26 a FC28, el IPSASB decidió adoptar el nuevo término "obligación de cumplimiento" para describir todas las obligaciones derivadas de transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes. La definición de "obligación de cumplimiento" refleja que la obligación de una entidad en un acuerdo vinculante requiere que la entidad utilice recursos internamente para un bien o servicio distinto o transfiera un bien o servicio distinto a una parte externa (comprador o tercero beneficiario). Esta definición pretende englobar el concepto presentado en la NIIF 15 (y propuesto en el PN 70 como "obligaciones de desempeño"), pero revisado para captar mejor las transacciones del sector público derivadas de acuerdos vinculantes en los que una entidad no transfiere bienes o servicios distintos a una parte externa (propuesto en los PN 71 como "obligaciones presentes").

Activo por acuerdos vinculantes y pasivo por acuerdos vinculantes

FC53. Como consecuencia de la sustitución de todas las referencias a "contrato" por referencias a "acuerdo vinculante", el IPSASB también sustituyó los términos "activo por contrato" y "pasivo por contrato" por "activo por acuerdo vinculante" y "pasivo por acuerdo vinculante", respectivamente.

Suministrador de recursos

FC54. Para describir más claramente a la otra parte en una transacción de ingresos, el IPSASB introdujo el término "suministrador de recursos" como parte de su decisión de presentar una guía para todas las transacciones de ingresos del sector público en una única norma. Esta parte proporciona un recurso, que engloba diversos bienes, servicios y activos, incluso en forma de transferencias, a la entidad que aplica la NICSP 47. Un suministrador de recursos puede o no ser la parte que recibe bienes o servicios de la entidad que informa.

FC55. Esta norma hace referencia a la parte que proporciona recursos en una transacción de ingresos como el "suministrador de recursos", mientras que la NICSP 48 hace referencia a la parte que proporciona recursos en una transacción de gastos de transferencia como el "suministrador de transferencias". El IPSASB consideró si debía utilizarse el mismo término en ambas Normas y decidió que, dado que el alcance de la NICSP 47 es más amplio y abarca los ingresos procedentes de transferencias y otras transacciones, debía utilizarse un término más genérico (suministrador de recursos) para los ingresos.

Comprador y tercero beneficiario.

FC56. El IPSASB sustituyó el término "cliente" por "comprador", porque el uso del término "comprador" está muy extendido en la literatura de las NICSP y es un término más amplio que se adapta mejor a las transacciones que implican la transferencia de bienes o servicios al comprador o a un tercero beneficiario acordado. El IPSASB revisó la definición de "comprador" para aclarar que se trata de un suministrador de recursos que recibe bienes o servicios de la entidad. Dado que el término "cliente" puede seguir siendo aplicable en determinadas circunstancias en el sector público, el IPSASB también mantuvo la definición de cliente, pero aclaró que un cliente es un tipo de comprador.

FC57. El IPSASB añadió el término "tercero beneficiario" a continuación del término "comprador", en su caso, para describir la transferencia de bienes o servicios en acuerdos tripartitos, que son comunes en el sector público. El término "tercero beneficiario" se definió de modo que su significado pueda aplicarse de forma congruente tanto a la NICSP 47 como a la NICSP 48.

Ingresos y clientes

FC58. La definición de ingreso del IASB se refiere a los ingresos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, y los ingresos abarcan tanto los ingresos como las ganancias. La definición de "cliente" del IASB también se refiere a la obtención de bienes o servicios que son un resultado de las actividades ordinarias de la entidad. Para ser congruente con la NICSP 1, el IPSASB decidió no adoptar la definición de ingresos del IASB. El resultado es que la NICSP 47 da el uso de la definición de "ingresos" de la NICSP 1 y no hace referencia a los "ingresos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad".

FC59. Como no se adoptó la definición de "ingresos" del IASB, que hace referencia a las "actividades ordinarias", el IPSASB sustituyó las referencias a las "actividades ordinarias" en la definición de "cliente" por referencias a las "actividades" para garantizar la congruencia con el marco conceptual. La literatura actual sobre las NICSP no distingue entre actividades ordinarias y actividades fuera del curso ordinario de las operaciones, principalmente debido a la naturaleza multifuncional de muchas entidades del sector público.

FC60. El IPSASB decidió sustituir el término "esencia comercial" por "esencia económica", que engloba la esencia comercial. Las entidades del sector público que aplican las NICSP no suelen tener objetivos comerciales. Por

lo tanto, el término "esencia comercial" se consideró inadecuado. Como consecuencia de este cambio, el IPSASB añadió una guía de aplicación sobre la esencia económica en los párrafos GA32 a GA34.

Combinación de acuerdos vinculantes

FC61. Al considerar los criterios para cuando una entidad debe combinar dos o más acuerdos vinculantes, el IPSASB consideró sustituir el término "objetivo comercial", por "objetivo económico", porque el término "objetivo comercial" se refiere al objetivo de obtener beneficios, mientras que el objetivo principal de la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios al público. Sin embargo, el IPSASB decidió sustituir simplemente el término "objetivo comercial" por "objetivo" porque el término "objetivo económico" podría tener una connotación diferente para el sector público que el objetivo de prestar servicios al público.

Beneficios económicos y potencial de servicio de los distintos bienes o servicios

FC62. Según el Marco Conceptual, un recurso proporciona beneficios en forma de potencial de servicio o de capacidad para generar beneficios económicos. El IPSASB reconoció que la explicación de un recurso debería incluir tanto los términos "potencial de servicio" como "beneficios económicos". Este enfoque admite que el principal objetivo de la mayoría de las entidades del sector público es la prestación de servicios, pero también que las entidades del sector público pueden llevar a cabo actividades con el único objetivo de generar entradas netas de efectivo. Por ello, el IPSASB sustituyó el término "beneficios" por "beneficios económicos o potencial de servicio" en la NICSP 47.

Terminología y definiciones retenidas

FC63. El IPSASB consideró si se requería alguna modificación de los siguientes términos y definiciones, pero finalmente decidió mantenerlos sin modificación, ya que no había ninguna razón específica del sector público para modificarlos:

- (a) bienes o servicios;
- (b) contraprestación;
- (c) intercambio;
- (d) distinción; y
- (e) valor razonable.

Identificación de la transacción de ingresos (párrafos 9 a 16)

FC64. En respuesta a los comentarios de los interesados en respuesta a los PN, descritos en los párrafos FC14 a FC17, el IPSASB reestructuró la guía de la NICSP 47 para requerir que una entidad considere por adelantado si la transacción es sin o con un acuerdo vinculante. La exigibilidad de un acuerdo vinculante requiere principios contables diferentes para captar la naturaleza y los riesgos de tales transacciones (en comparación con las transacciones sin acuerdos vinculantes). El IPSASB también añadió una guía de aplicación para apoyar los principios contables presentados en el texto normativo, ya que se trata de un área importante y compleja de la guía de ingresos.

Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes (párrafos 17 a 55)

FC65. La definición de un acuerdo vinculante requiere específicamente que cada parte del acuerdo tenga tanto un derecho exigible como una obligación exigible. Si uno de estos componentes no está presente en el acuerdo, entonces no se trata de un acuerdo vinculante. Esto significa que varias transacciones deben contabilizarse como ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes, cuando la entidad los tenga:

- (a) un derecho exigible, y una obligación no exigible;
- (b) un derecho no exigible, y una obligación exigible; o
- (c) un derecho no exigible y una obligación no exigible.

- FC66. El IPSASB ha incluido una guía más explícita para instar a una entidad a considerar si alguno de sus derechos u obligaciones en la transacción puede cumplir la definición de activo o pasivo, respectivamente, de acuerdo con el Marco Conceptual. Esta guía adicional es congruente con los principios contables existentes, y se incluye para equilibrar mejor el modelo contable de ingresos sin acuerdos vinculantes y, globalmente, garantiza que los dos modelos contables sean integrales e independientes para los usuarios de esta Norma.
- FC67. Esta Norma tampoco establece requerimientos de reconocimiento diferentes con respecto a los ingresos recibidos o por cobrar como activos monetarios y los ingresos recibidos o por cobrar como activos no monetarios. El IPSASB opina que, aunque los activos no monetarios plantean problemas de medición adicionales, no justifican por sí mismos un punto de reconocimiento diferente.

Cuentas de entidades bancarias

- FC68. Esta Norma supone el requerimiento de que todo el dinero depositado en una cuenta bancaria de una entidad satisface la definición de activo y cumple los criterios para el reconocimiento de un activo de la entidad. El IPSASB establece este principio en los párrafos 1.2.6 y 1.2.7 de la NICSP de Base de Efectivo, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*. La Norma también requiere el reconocimiento de un pasivo con respecto a cualquier importe que la entidad que haya obtenido y depositado en su propia cuenta bancaria, actuando como agente de otra entidad.

Medición de activos y pasivos

- FC69. Esta Norma requiere que los activos adquiridos en transacciones de ingresos se midan inicialmente a su contraprestación de transacción en la fecha de adquisición. El IPSASB opinó que esto es adecuado para reflejar la esencia de la transacción y sus consecuencias para la entidad. El costo de adquisición suele medir el valor razonable del activo adquirido. Sin embargo, la contraprestación proporcionada por la adquisición de un activo puede no ser igual al valor razonable del activo adquirido. La contraprestación de la transacción representa más fielmente el valor real que la entidad obtiene como resultado de la transacción. La medición inicial de los activos no monetarios adquiridos a su contraprestación de transacción, que es el valor actual para los activos no monetarios, es congruente con el enfoque adoptado en la NICSP 16, *Propiedades de Inversión* para los activos adquiridos sin costo o por un costo simbólico. El IPSASB introdujo las modificaciones consiguientes en la NICSP 12, *Inventarios*, y en la NICSP 16 para alinear plenamente esas NICSP con los requerimientos de esta Norma.
- FC70. Como parte del desarrollo de la NICSP 46, *Medición*, el IPSASB decidió que, en el caso de activos no monetarios en el alcance de la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, mantenidos por su capacidad operativa, el costo atribuido debe aclararse para incluir el valor operativo actual. El IPSASB estuvo de acuerdo en requerir el uso del valor operativo actual en la medición inicial cuando el precio de transacción no refleje fielmente la esencia de la transacción para las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad operativa. Mientras que el valor razonable sigue representando fielmente el valor para la entidad del sector público de las propiedades, planta y equipo mantenidas por su capacidad financiera, el valor operativo actual representa fielmente el valor de las mantenidas por su capacidad operativa.
- FC71. Esta Norma requiere que cuando una entidad reconozca un pasivo con respecto a una entrada de recursos, ese pasivo se medirá inicialmente como la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación en la fecha de presentación. Este criterio de medición es congruente con la NICSP 19. El IPSASB también estaba al corriente de las modificaciones propuestas para la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y*

Activos Contingentes (que se retitulará *Pasivos no Financieros*), en la que se basa la NICSP 19, y supervisará, y a su debido tiempo considerará, su respuesta a cualquier modificación de la NIC 37.

Hecho imponible

FC72. Esta Norma define un hecho imponible como el hecho pasado que el gobierno, órgano legislativo, u otra autoridad haya determinado que esté sujeto a imposición. Esta Norma destaca que este es el primer momento posible para reconocer activos e ingresos que surgen de una transacción impositiva, y es el punto en que ocurre el hecho pasado que da lugar al control del activo. El IPSASB consideró una opinión alternativa de que una entidad solo obtiene el control de los recursos que surgen de la imposición cuando esos recursos son recibidos. A pesar de reconocer que puede haber dificultades para medir con fiabilidad ciertas corrientes impositivas, el IPSASB rechazó dicho enfoque como inapropiado para la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera.

Cobros de impuestos por anticipado

FC73. Esta Norma requiere que una entidad que recibe recursos con antelación al hecho imponible, o un acuerdo de transferencia sea de obligado cumplimiento, reconozca un activo y un pasivo por un importe equivalente. Esto es congruente con los principios de la base contable de acumulación (o devengo), para reconocer ingresos en el periodo en que ocurre el hecho subyacente que da lugar a los mismos. En caso de que no se produzca el hecho imponible, o de que el acuerdo no sea exigible, la entidad puede necesitar devolver parte o la totalidad de los recursos. Un punto de vista común es que, cuando los recursos se reciben con antelación al hecho imponible, la entidad solo debe reconocer un pasivo cuando considere probable que se produzca una transferencia posterior de recursos. El IPSASB apoyó la opinión de que los ingresos no deben reconocerse hasta que se produzca el hecho imponible, y extiende el principio a las transferencias, de modo que cuando los recursos se reciben antes de que un acuerdo sea vinculante, la entidad reconoce un activo y un pasivo por el ingreso anticipado.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

FC74. Esta Norma requiere que los gastos pagados a través del sistema impositivo se diferencien de los desembolsos por impuestos, y que los primeros deban reconocerse separadamente de los ingresos en los estados financieros con propósito general. Esto es porque, según se define en esta Norma, los gastos pagados a través del sistema impositivo cumplen la definición de gastos y, de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 1, no está permitida la compensación de gastos contra ingresos. Según se define en esta Norma, los desembolsos por impuestos son uno de los muchos factores utilizados para determinar el importe de los ingresos por impuestos recibidos o por recibir y no son reconocidos separadamente de los ingresos. El IPSASB concluyó que este tratamiento es congruente con los principios establecidos en esta Norma.

FC75. El tratamiento establecido en esta Norma para gastos pagados a través del sistema impositivo es diferente al actualmente establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para datos estadísticos de los países miembros. Actualmente, la OCDE requiere que los ingresos por impuestos se muestren netos de gastos pagados a través del sistema impositivo (o créditos impositivos depurados), al extremo que en el caso de que el pasivo por impuestos de un contribuyente individual se reduzca a cero, los pagos a un contribuyente se muestren como gastos.¹⁰ El IPSASB destacó que el tratamiento actual de la OCDE no es conforme a los principios conceptuales subyacentes de las NICSP y el requerimiento de la NICSP 1 de no compensar partidas de ingresos y gastos.

¹⁰OCDE, Revenue Statistics (Paris: OCDE, 2000): p. 267, §20-21.

La brecha fiscal

- FC76. Para algunos impuestos, las entidades gubernamentales serán conscientes de que el importe que el gobierno tiene derecho a recaudar según la normativa fiscal es mayor que el importe que será recaudado, pero no será capaz de medir con fiabilidad el importe de esta diferencia. El importe recaudado es menor debido a la economía sumergida (o mercado negro), fraude, evasión, no cumplimiento de la normativa fiscal, y errores. La diferencia entre lo que es legalmente debido según la normativa y lo que el gobierno será capaz de recaudar se denomina brecha fiscal. Los importes previamente incluidos en los ingresos por impuestos que se determinan como no recaudables no constituyen parte de la brecha fiscal.
- FC77. El IPSASB concluyó que la brecha fiscal no cumple la definición de un activo, por cuanto no se espera que los recursos fluyan al gobierno con respecto a esos importes. En consecuencia, no se reconocerán activos, pasivos, ingresos o gastos con respecto a la brecha fiscal.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos 56 a 161)*Contabilización del acuerdo vinculante*

- FC78. El IPSASB indicó que el título y la estructura del Paso 1 del modelo de cinco pasos propuesto en el PN 70, anteriormente titulado "Identificación del acuerdo vinculante", causaba confusión a algunos interesados. Los criterios del párrafo 56 no pretenden identificar si un acuerdo es vinculante; una entidad debe identificar un acuerdo vinculante evaluando si un acuerdo cumple la definición de acuerdo vinculante. Más bien, una entidad debe considerar los criterios del párrafo 56 cuando determine si los ingresos de un acuerdo vinculante deben contabilizarse utilizando el modelo contable en cinco pasos de la NICSP 47. El IPSASB decidió reordenar la guía normativa sobre acuerdos vinculantes y aclarar cuándo debe considerarse el modelo contable en cinco pasos al contabilizar las transacciones de ingresos procedentes de acuerdos vinculantes.

Probabilidad de recaudación de la contraprestación a la que tiene derecho una entidad [párrafo 56(e)]

- FC79. El párrafo 56(e) forma parte de los criterios que deben cumplirse antes de que una entidad pueda aplicar el modelo contable en cinco pasos de la NICSP 47. El párrafo 56(e) requiere que la recaudación de la contraprestación a la que tiene derecho una entidad sea probable.
- FC80. Una de las asunciones subyacentes en la NIIF 15 es que la recaudación de la contraprestación de los clientes es probable en el sector privado porque:
- (a) por lo general, las entidades solo celebran contratos en los que es probable que la entidad recaude el importe al que tiene derecho; y
 - (b) a menos que existan penalizaciones significativas por salirse de un contrato, la mayoría de las entidades no continuarían en un contrato con un cliente en el que existiera un riesgo crediticio significativo asociado a ese cliente sin una protección económica adecuada que garantizara la recaudación de la contraprestación.
- FC81. El IPSASB reconoció que el criterio de probabilidad para determinados acuerdos vinculantes con suministradores de recursos es un problema para el sector público en algunas jurisdicciones. Algunas entidades del sector público están obligadas a celebrar acuerdos vinculantes para proporcionar determinados bienes o servicios (como agua y electricidad) a todos los ciudadanos de acuerdo con su mandato legislativo, independientemente de la capacidad o finalidad de pago del suministrador de recursos. Como consecuencia, las entidades del sector público pueden suscribir algunos acuerdos vinculantes en los que la recaudación de la contraprestación no es probable.
- FC82. Cuando el cobro de la contraprestación no es probable, (lo que puede ocurrir cuando una entidad se ve obligada a entregar un bien o prestar un servicio), la aplicación del párrafo 56(e) sin modificaciones podría dar

lugar a que no se reconocieran los ingresos hasta que se haya recaudado la contraprestación y se cumplan las condiciones del párrafo 58 de la NICSP 47.

FC83. El IPSASB decidió mantener el párrafo 56(e) porque:

- (a) las transacciones en las que la recaudación de la contraprestación no es probable no cumplen las definiciones de ingresos del párrafo 4 de la NICSP 47, del párrafo 7 de la NICSP 1 y del párrafo 5.29 del Marco Conceptual; y
- (b) el criterio de probabilidad se alinea con los requerimientos de la NIIF 15 y evita que las entidades reconozcan ingresos y grandes pérdidas por deterioro de valor al mismo tiempo.

FC84. El IPSASB reconoció que los acuerdos en los que una entidad se ve obligada a entrar, en los que la posibilidad de recaudación de la contraprestación está en cuestión, podrían ser frecuentes y materiales en ciertas jurisdicciones. El IPSASB destacó que existe valor informativo en revelar en las notas a los estados financieros los importes facturados por tales acuerdos obligatorios en los que la recaudación de la contraprestación no es probable o solo se considera probable después de aceptar una concesión de precio como se describe en el párrafo GA37 (véase el párrafo FC110).

FC85. Para ayudar en la aplicación del párrafo 56(e), el IPSASB añadió el párrafo GA37, que señala que cuando una entidad está proporcionando bienes o servicios y acepta un menor importe de contraprestación, la aceptación del menor importe de contraprestación se considera generalmente una concesión de precio implícita. Esta guía se basa en los conceptos ilustrados en los Ejemplos ilustrativos 2 y 3 de la NIIF 15, y el IPSASB decidió que sería apropiado elevar el concepto de estos ejemplos debido a la prevalencia potencial de transacciones con riesgo de recaudación en el sector público. Una vez que una entidad ha llegado a la conclusión de que ha proporcionado una concesión de precio, el acuerdo vinculante con la contraprestación de transacción rebajada puede cumplir el criterio de cobrabilidad del párrafo 56(e) y la entidad aplicaría el modelo contable en cinco pasos al acuerdo vinculante. El IPSASB también mejoró el párrafo GA37 para abordar los comentarios de quienes respondieron a la PN indicaron sobre cómo una entidad debe considerar las concesiones de precios implícitas en la evaluación de la cobrabilidad, y utilizar su mejor estimación de los riesgos asociados con el suministrador de recursos al inicio del acuerdo vinculante.

Reconocimiento de la contraprestación recibida como ingreso cuando no se cumplen los criterios del párrafo 56 (modificación del párrafo 58)

FC86. En la NIIF 15, si una transacción no cumple todos los criterios para el reconocimiento de ingresos utilizando el modelo contable en cinco pasos y la entidad recibe una contraprestación de un cliente, la contraprestación se reconocerá como ingreso cuando:

- (a) la entidad no tiene ninguna obligación restante de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente ha sido recibida por la entidad y no es reembolsable; o
- (b) el contrato se ha rescindido y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable.

FC87. En el sector público, dado que una entidad puede verse obligada a seguir suministrando bienes o servicios a partes que no pueden pagarlos, al IPSASB le preocupaba que la aplicación del párrafo 15 de la NIIF 15 pudiera dar lugar a situaciones en las que nunca se reconocieran los ingresos, incluso si una entidad ha cobrado una parte de la contraprestación comprometida y los importes cobrados no son reembolsables. Para abordar esta preocupación, el IPSASB aclaró en el párrafo 58(a) de la NICSP 47 que una entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingreso cuando la entidad haya satisfecho plenamente las obligaciones de cumplimiento relacionadas con la contraprestación recibida, y la contraprestación recibida no sea reembolsable.

Impacto global de la aplicación de los párrafos 56(e), 58, y GA37

FC88. El IPSASB destacó que la aplicación de los párrafos 56(e), 58, y GA37 conduciría a los siguientes resultados posibles, y consideró las implicaciones contables y de información a revelar de los resultados cuando se apliquen los requerimientos de esta Norma:

- (a) Se cumple el criterio 56(e) y no hay problemas de recaudación - En este escenario, el acuerdo vinculante se contabilizará utilizando el modelo contable en cinco pasos y no se requerirá información a revelar específica sobre las transacciones obligadas. Como requiere el párrafo 57, si los hechos y circunstancias han cambiado significativamente desde la evaluación inicial, se requiere que la entidad vuelva a evaluar si el acuerdo vinculante sigue cumpliendo todos los criterios del párrafo 56.
- (b) El criterio 56(e) se cumple, pero solo después de que la contraprestación de la transacción se haya reducido por la concesión implícita del precio, como se destaca en el párrafo GA37 — En este escenario, el acuerdo vinculante se contabilizará utilizando el modelo contable en cinco pasos, pero con la contraprestación de la transacción reducida. El párrafo 171 requerirá requerimientos específicos de información sobre las transacciones obligatorias (véase el párrafo FC110 siguiente). De forma similar al escenario del párrafo FC88(a), si los hechos y circunstancias han cambiado significativamente desde la evaluación inicial, la entidad está requerida por el párrafo 57 a volver a evaluar si el acuerdo vinculante continúa cumpliendo todos los criterios del párrafo 56.
- (c) No se cumple el criterio 56(e), y la entidad ha recaudado una parte de la contraprestación —Este escenario puede surgir cuando no hay suficiente información para formular una expectativa de los importes a recaudar o cuando no hay un patrón discernible de recaudación basado en la historia pasada. En este escenario, el párrafo 58 requiere que la entidad continúe reevaluando si el acuerdo vinculante cumple todos los criterios del párrafo 56. Cualquier contraprestación recibida está sujeta a los criterios de reconocimiento de ingresos de los párrafos 58 y 86. El párrafo 171, exigirá requerimientos específicos de información sobre las transacciones obligatorias.
- (d) No se cumple el criterio 56(e) y no se ha recaudado la contraprestación — En este escenario, el 58 requiere que la entidad continúe reevaluando si el acuerdo vinculante cumple todos los criterios del párrafo 56. El párrafo 171, exigirá requerimientos específicos de información sobre las transacciones obligatorias.

Basándose en lo anterior, el IPSASB quedó satisfecho de que los párrafos 58, 171, FC87GA37, y abordan las preocupaciones analizadas en los párrafos FC84, FC87, y FC110.

Infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante

FC89. El IPSASB consideró las consecuencias contables derivadas de la infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante. El IPSASB concluyó que la guía de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, debe considerarse para determinar si la infracción dio lugar a un error según se define en la NICSP 3. Cuando las circunstancias de la infracción sean tales que la guía de la NICSP 3 no sea aplicable, deberá aplicarse la guía incluida en esta Norma.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante

FC90. Además de sus análisis descritos en los párrafos FC20 a FC29, el IPSASB confirmó que un acuerdo vinculante tiene al menos una obligación de cumplimiento, y cada obligación de cumplimiento es una unidad de cuenta para determinar un componente distinto dentro del acuerdo vinculante y es un mecanismo para el reconocimiento y medición de los ingresos. Puesto que un acuerdo vinculante de una entidad puede tener múltiples obligaciones de cumplimiento, el IPSASB decidió revisar la guía existente para ayudar a las entidades a identificar y contabilizar cada una de sus obligaciones en un acuerdo vinculante por separado, de acuerdo

con la naturaleza de cada obligación distinta, y añadió una guía de aplicación para apoyar los principios presentados en el texto normativo. El IPSASB también confirmó que los principios de esta norma son congruentes con la guía sobre la unidad de cuenta propuesta en el Capítulo 5, *Elementos de los Estados Financieros del Marco Conceptual*.

Existencia y reconocimiento de un pasivo

- FC91. Algunos de quienes respondieron a la PN 71 proporcionaron comentarios relacionados con la existencia de un pasivo en un acuerdo vinculante: por ejemplo, qué da lugar a un pasivo en un acuerdo vinculante, si se reconoce un pasivo y cuándo, y si ese pasivo surge solo cuando existe una obligación de devolución (es decir, de reembolso), como se presentó anteriormente en la NICSP 23. El IPSASB consideró estos comentarios junto con la guía propuesta en el Capítulo 5, *Elementos de los Estados Financieros del Marco Conceptual*.
- FC92. A través de sus análisis, el IPSASB confirmó que la exigibilidad de un acuerdo vinculante es un elemento clave que puede dar lugar a un pasivo (específicamente, ingresos diferidos) para la entidad, en la medida en que los términos del acuerdo no estén todavía satisfechos. Una entidad reconoce un pasivo (ingresos diferidos) en su transacción con un acuerdo vinculante cuando ha recibido recursos antes de satisfacer su(s) obligación(es) de cumplimiento, y el suministrador de recursos puede hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante, en concreto, hacer valer su derecho y requerir a la entidad que transfiera recursos a otra parte si no satisface sus obligaciones de cumplimiento. Si no se cumple el criterio del párrafo 82(b), puede indicar que el acuerdo no es un acuerdo vinculante y la entidad debe reconsiderar su análisis.
- FC93. El IPSASB también confirmó que, tras el reconocimiento inicial, el pasivo (ingresos diferidos) se reduce con el tiempo a medida que (o se extingue totalmente en un momento dado cuando) la entidad satisface las obligaciones de cumplimiento asociadas a los recursos recibidos previamente y obtiene ingresos.

Reconocimiento de transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes

- FC94. El IPSASB confirmó que para las transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes, no hay reconocimiento inicial cuando ninguna de las partes ha comenzado a satisfacer sus obligaciones en virtud del acuerdo vinculante, a menos que el acuerdo vinculante sea oneroso, ya que el derecho y la obligación combinados constituyen un único activo o pasivo en el estado de situación financiera. La contabilización comienza cuando el acuerdo vinculante se satisface al menos parcialmente (es decir, cuando al menos una de las partes comienza a satisfacer una o varias de sus obligaciones).
- FC95. En el PN 71, el IPSASB indicó que las obligaciones presentes en las transacciones exigibles serían o bien una actividad especificada, o bien un requerimiento de incurrir en desembolsos admisibles. Ni una actividad especificada ni un desembolso admisible requieren que la entidad transfiera un bien o un servicio al suministrador de la transferencia o a un tercero beneficiario. La entidad reconocería un activo y un pasivo cuando tuviera el control o el derecho sobre el recurso transferido y los ingresos se reconocerían (y el pasivo disminuiría) cuando (o a medida que) se satisficiera la obligación presente.
- FC96. Algunos de quienes respondieron al PN 71 no estaban de acuerdo con que las actividades especificadas y los desembolsos admisibles fueran obligaciones presentes y dieran lugar a pasivos tal como se definen en el Marco Conceptual. Tras reflexionar sobre ello, el IPSASB reconoció que la finalidad no era que las actividades especificadas o los desembolsos admisibles dieran lugar por sí mismos a una obligación presente [de cumplimiento], sino que se tratara de acciones o desembolsos de una entidad para satisfacer un compromiso específico a la que se comprometió por voluntad propia al suscribir un acuerdo vinculante. Las actividades ordinarias y los desembolsos admisibles son ejemplos de formas en que una entidad puede satisfacer sus obligaciones en un acuerdo vinculante de conformidad con los requerimientos de dicho acuerdo vinculante, informando así el reconocimiento de los ingresos acumulados (o devengados). Una entidad debe aplicar la guía de los párrafos 98 a 104 del modelo contable para los acuerdos vinculantes para determinar qué método

es apropiado para medir su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de cumplimiento. El IPSASB también añadió una guía de aplicación para apoyar los principios presentados en el texto normativo.

Determinación de la contraprestación de la transacción

- FC97. En respuesta a las preocupaciones de los interesados en relación con la medición del valor razonable de las cuentas por cobrar cuando el importe cobrable es incierto, el IPSASB incorporó una restricción que requiere la medición de los ingresos y las cuentas por cobrar asociadas solo en la medida en que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados reconocidos.
- FC98. Los interesados señalaron que hay una serie de transacciones de ingresos dentro del alcance de la NICSP 47 que son difíciles de valorar a su valor razonable debido a la incertidumbre en el calendario y el importe de los flujos de efectivo. En general, esta incertidumbre está asociada a transacciones de larga duración cuyos importes se determinarán en una fecha posterior. Por ejemplo, el tiempo necesario tras un fallecimiento (el momento fiscal) para identificar todos los activos sujetos a un impuesto de sucesiones puede ser considerable cuando el patrimonio del fallecido es complejo. En consecuencia, el importe del impuesto sobre sucesiones al que tiene derecho la autoridad fiscal es incierto en la fecha de presentación de la información, aunque exista certeza en el cobro.
- FC99. El IPSASB estuvo de acuerdo en que estas transacciones presentaban retos de medición. La incorporación de una restricción que limita la medición a los casos en que es altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe de los ingresos reconocidos satisface los objetivos del IPSASB al limitar la onerosa tarea de estimar los flujos de efectivo futuros inciertos hasta que sean ciertos, lo que responde a las preocupaciones planteadas por los interesados.

Asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento

- FC100. La NIIF 15 establece que una entidad debe asignar el precio de la transacción (contraprestación) a todas las obligaciones de desempeño en proporción a los precios de venta independientes de los bienes o servicios. La mejor prueba de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad suministra ese bien o servicio por separado en circunstancias similares y a clientes similares. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, la entidad estimará el precio de venta independiente utilizando el:
- (a) **enfoque de evaluación del mercado ajustado** —una entidad podría evaluar el mercado en el que vende bienes o servicios y estimar el precio que un cliente en ese mercado estaría dispuesto a pagar por esos bienes o servicios;
 - (b) **enfoque del costo esperado más un margen**— una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio; o
 - (c) **enfoque residual**— entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.
- FC101. El IPSASB mantuvo los métodos de determinación de un valor independiente en la NICSP 47, ya que eran apropiados para las transacciones que se cubrirían en la Norma y añadió la Guía de Implementación para proporcionar orientación adicional sobre la aplicación en el sector público. Sin embargo, el IPSASB sustituyó el término "enfoque del costo esperado más un margen", por el término "enfoque del costo esperado", porque ciertos bienes o servicios son adquiridos o producidos por entidades del sector público sin cargo o por un cargo simbólico ("recuperación de costos" o "base no comercial"). El IPSASB destacó que el enfoque del costo previsto es probablemente más pertinente en el sector público para las transacciones sin contraprestación,

mientras que el enfoque de la evaluación ajustada del mercado es probablemente más pertinente para las transacciones con contraprestación.

FC102. Estos métodos se utilizan para estimar el valor independiente con el fin de asignar la contraprestación de la transacción a cada obligación de cumplimiento.

Consideración de los cambios en el acuerdo de ingresos de una entidad

FC103. Aunque una entidad tenga la capacidad de exigir el cumplimiento de su acuerdo vinculante, un cambio en los factores internos o externos, como la decisión de la entidad de ejercer parcial o totalmente su capacidad de exigir el cumplimiento, puede tener implicaciones contables. Estos factores pueden variar en función de la relación con la otra parte o partes en el acuerdo vinculante, consideraciones jurisdiccionales, circunstancias específicas posteriores a la suscripción inicial del acuerdo vinculante u otras consideraciones.

FC104. El IPSASB destacó la importancia de evaluar adecuadamente las implicaciones de los cambios en los factores internos y externos desde la perspectiva de la gestión de las finanzas públicas. Informar y revelar adecuadamente la información relacionada con estos acuerdos permite a las entidades del sector público ser transparentes ante sus interesados. Los cambios que no afectan a la sustancia económica del acuerdo (es decir, si la entidad tiene un acuerdo vinculante o no) informarían de la nueva medición posterior de los derechos de cobro o de los activos del acuerdo vinculante. Esta evaluación requiere un juicio profesional y la consideración de todos los elementos de la transacción para determinar si los factores influyen en la medición posterior y de qué manera. El IPSASB también añadió una Guía de implementación para apoyar los principios presentados en el texto normativo.

Medición posterior de las cuentas por cobrar no contractuales

FC105. Las cuentas por cobrar derivadas de acuerdos contractuales entrarían en el ámbito de aplicación de las normas sobre instrumentos financieros. Sin embargo, es posible que las cuentas por cobrar surjan de otros acuerdos de ingresos (en concreto, ingresos procedentes de acuerdos vinculantes que no son contratos, o acuerdos que no son vinculantes), que quedarían fuera del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*. Para abordar la falta de guías para la medición posterior de estas cuentas a cobrar, el IPSASB propuso guías en el PN 70 y el PN 71 que una entidad debería medir inicialmente estas cuentas a cobrar a la contraprestación de la transacción, tal como se requiere en los párrafos 57 a 60 y GA115 a GA117 de la NICSP 41.

FC106. Aunque la mayoría de los que respondieron al PN 70 y al PN 71 estuvieron de acuerdo con la medición propuesta de las cuentas por cobrar, algunos señalaron que la aplicación de la NICSP 41 para medir posteriormente las cuentas por cobrar no contractuales era confusa y potencialmente difícil en la práctica. El IPSASB reconoció que, aunque una cuenta por cobrar no contractual no cumpliría estrictamente la definición de activo financiero, la sustancia y los riesgos son congruentes con los de las cuentas por cobrar contractuales, y estas cuentas por cobrar deberían contabilizarse con un conjunto congruente de principios. El IPSASB reafirmó que la congruencia en la contabilización de transacciones con la misma esencia es necesaria desde una perspectiva de gestión financiera pública más sólida, y destacó que los interesados no cuestionaron la conclusión del IPSASB de que no existen razones específicas del sector público que justifiquen un tratamiento contable diferente para la medición posterior de las cuentas por cobrar no contractuales en comparación con las contractuales. El IPSASB también reafirmó que, como habían expresado anteriormente quienes respondieron al cuestionario del DC, en general se espera que estas cuentas por cobrar se clasifiquen y midan al costo amortizado, ya que es probable que el modelo de gestión de la entidad mantenga activos financieros para recaudar flujos de efectivo (contraprestación debida en el acuerdo de ingresos) y no para vender activos financieros, y los flujos de efectivo son únicamente pagos del principal y cualquier interés pendiente.

FC107. Algunos de los interesados también solicitaron un enfoque simplificado o una solución práctica para las cuentas por cobrar no contractuales, a fin de abordar las posibles dificultades para aplicar la NICSP 41 en la práctica.

El IPSASB reconoció que la disponibilidad de cierta información puede plantear algunas dificultades a la hora de aplicar el costo de amortización, que pueden no verse suficientemente aliviadas por el uso del enfoque simplificado para las cuentas por cobrar de los párrafos 87 a 89 de la NICSP 41. Sin embargo, las cuentas por cobrar no contractuales, por la naturaleza de los acuerdos de ingresos de los que surgen, se mantienen normalmente para recaudar los flujos de efectivo esperados relacionados con la transacción de ingresos (en lugar de para vender y negociar), y tienen periodos de vencimiento más cortos (es decir, cuando la contraprestación se hace exigible por parte del suministrador de recursos), similares a las cuentas por cobrar a corto plazo, y las estimaciones requeridas no abarcarían un largo periodo de tiempo incierto. La consideración del valor temporal del dinero y las pérdidas crediticias esperadas son necesarias para reflejar adecuadamente la esencia económica de las cuentas por cobrar contractuales y no contractuales. El IPSASB concluyó que otro enfoque simplificado o una solución práctica no serían apropiados, ya que una aplicación incongruente de los principios contables para transacciones de la misma esencia y riesgos no reflejaría la esencia económica de estas transacciones.

FC108. Basándose en su análisis, el IPSASB añadió una Guía de implementación para apoyar los principios presentados en el texto normativo, y abordar los comentarios de los interesados y aclarar cómo pueden aplicarse por analogía los principios de la NICSP 41 para medir posteriormente las cuentas por cobrar no contractuales.

Presentación (párrafos 162 a 193)

Enfoque de los requerimientos de información a revelar

FC109. El IPSASB destacó que el objetivo de los requerimientos de información a revelar es proporcionar información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos y de los flujos de efectivo. Como todos los conceptos de la NIIF 15 sobre el reconocimiento y la medición de los ingresos se mantuvieron en el PN 70, el IPSASB decidió que no había ninguna razón específica del sector público para eliminar ninguno de los requerimientos de información a revelar de la NIIF 15, y también se incorporaron en el PN 71 para la información a revelar congruente de los ingresos con obligaciones presentes. El IPSASB reconoció que la conservación de todos los requerimientos de información a revelar de la NIIF 15 dará lugar a requerimientos significativamente mayores que los requeridos en la NICSP 23 existente.

FC110. En respuesta a las preocupaciones señaladas en el párrafo FC84 en relación con la pérdida potencial de información sobre transacciones en las que una entidad se ve obligada a realizar una transacción por la legislación u otras decisiones de política gubernamental, y en las que la recaudación de la contraprestación no es probable o solo se evalúa como probable después de aceptar una concesión de precio como se señala en el párrafo GA37, el IPSASB decidió requerir información a revelar (en la NICSP 47 como párrafo 171). El IPSASB destacó que esta información a revelar adicional proporcionará a los usuarios de los estados financieros detalles sobre por qué una entidad se vio obligada a entrar en tales transacciones, así como el nivel de bienes o servicios que fueron proporcionados por la entidad en tales transacciones para las que no se reconocieron ingresos.

FC111. Como parte de los proyectos de norma, el IPSASB solicitó respuestas de los interesados sobre si estaban de acuerdo con la incorporación de requerimientos de información a revelar alineados con la NIIF 15, y un requerimiento de información a revelar específico del sector público para las transacciones en las que una entidad se ve obligada a entrar por la legislación u otras decisiones de política gubernamental.

FC112. La mayoría de quienes respondieron al PN 70 y al PN 71 se mostraron en general de acuerdo con la información a revelar propuesta y con la afirmación de que no había ninguna razón específica del sector público para desviarse de la alineación con la NIIF 15 en el caso de transacciones con la misma esencia. Al mismo tiempo, el IPSASB reconoció la información recibida de quienes respondieron sobre el volumen de información

a revelar en los dos PN, y decidió adoptar un enfoque basado en principios a la hora de volver a evaluar los requerimientos de información a revelar, centrándose en la naturaleza de las transacciones y sus riesgos. Con este enfoque en mente, el IPSASB destacó que sus decisiones desde la emisión del PN 70 y el PN 71, en particular la de presentar la guía de ingresos en una única norma con un orden revisado, responden en parte a los comentarios de los interesados, ya que se ha reducido el volumen global de información a revelar y ha dado lugar a un conjunto de información a revelar más sucinto y claro.

FC113. El IPSASB destacó que el propósito clave de la información a revelar, tal como se presenta en el Marco Conceptual del IPSASB, es proporcionar información financiera que apoye la rendición de cuentas y sea útil para la toma de decisiones. En el contexto de los ingresos, la información a revelar por una entidad debe proporcionar información que sea útil para comprender la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos de la entidad para las transacciones de ingresos materiales o con importancia relativa, y los requerimientos de información a revelar deben instar a las entidades a revelar (o considerar revelar) dicha información sobre sus transacciones de ingresos. Esto significa que, de forma similar a otras NICSP, no todos los requerimientos de información a revelar de la NICSP 47 pueden ser aplicables para una entidad en su preparación de la información a revelar en las notas de los estados financieros. En la práctica, es probable que una entidad no revele todo el rango posible de información a revelar.

FC114. Además, según un enfoque basado en principios, la información a revelar debe ajustarse a los principios contables establecidos por el IPSASB dentro de los respectivos modelos contables.

- (a) Se espera que las transacciones que surjan sin acuerdos vinculantes constituyan la mayor parte de los ingresos del sector público. Las informaciones a revelar de la NICSP 23 (todas ellas incluidas en el PN 71) siguen siendo pertinentes, útiles y apropiadas para los ingresos del sector público que surgen sin acuerdos vinculantes; y
- (b) las transacciones que surgen con acuerdos vinculantes se contabilizan con arreglo al mismo modelo porque la exigibilidad de los acuerdos vinculantes impulsa los principios contables para captar la esencia y los riesgos de los ingresos con acuerdos vinculantes. Para mantener un enfoque basado en principios, todas las transacciones contabilizadas según el modelo de acuerdos vinculantes deben estar sujetas al mismo conjunto de requerimientos contables. Las informaciones propuestas, basadas en la NIIF 15 y adaptadas al sector público, son congruentes con los conceptos y principios del modelo contable de acuerdos vinculantes que pueden aplicarse a las transacciones de ingresos del sector público con acuerdos vinculantes. Por lo tanto, siguen siendo relevantes, útiles y apropiados para los ingresos del sector público procedentes de acuerdos vinculantes. relevante, útil y adecuada para la toma de decisiones.

FC115. Basándose en su análisis, el IPSASB decidió mantener la información a revelar propuesta anteriormente en el PN 70 y el PN 71, ya que cumple el objetivo de información a revelar y sigue siendo apropiada y congruente con los principios de los respectivos modelos contables. La entidad puede aplicar todos los requerimientos de información a revelar si son relevantes para alguna transacción específica, pero no necesita requerir ningún requerimiento que no sea relevante. Esto es congruente con la aplicación de los propios modelos contables, en los que una entidad puede aplicar los principios y guías de cada modelo contable a cualquier transacción de ingresos, pero no necesita aplicar los que no sean relevantes para una transacción específica. Una entidad del sector público necesitará considerar y determinar qué requerimientos de información a revelar se aplican a sus transacciones de ingresos.

FC116. El IPSASB reconoció que algunos de quienes respondieron solicitaron requerimientos específicos de información a revelar adicionales y destacó que los requerimientos de información a revelar de las NICSP no prohíben a las entidades revelar cualquier información no requerida formalmente en ninguna NICSP. Una entidad puede optar por proporcionar información a revelar adicional a su propia discreción, por ejemplo, si

considera que la información cumpliría el objetivo global de los requerimientos de información a revelar y proporcionaría información relevante, útil y adecuada para la toma de decisiones.

FC117. El IPSASB destacó que algunas entidades que proporcionan bienes, servicios u otros activos a terceros beneficiarios desearían revelar información en sus estados financieros sobre sus programas. Como consecuencia, el IPSASB decidió revisar el párrafo GA207, que proporciona sugerencias sobre las categorías utilizadas para desagregar la información a revelar sobre ingresos, para incluir una categoría para los ingresos obtenidos por el suministro de bienes o servicios a terceros beneficiarios.

Guía de aplicación (párrafos GA1 a GA207)

Exclusiones del alcance

FC118. Esta Norma identifica ejemplos de algunos tipos de documentación que podrían evidenciar contribuciones de los propietarios en el sector público (párrafo AG7). Muchas entidades del sector público reciben entradas de recursos de entidades que las controlan, las poseen o de las que son miembros. En ciertas circunstancias la entrada de recursos será designada como una contribución de los propietarios. Sin tener en cuenta la documentación que evidencia la forma de la entrada de recursos o su designación por una entidad controladora, esta Norma refleja la opinión de que para que una entrada de recursos se clasifique como una contribución de los propietarios, la esencia de la transacción debe ser congruente con esa clasificación.

Exigibilidad

Evaluación de la exigibilidad

FC119. Algunos de quienes respondieron al PN 70 y al PN 71 destacaron que la guía contable mencionaba varios mecanismos o factores de exigibilidad, pero no tenían claro si ciertos factores se consideran más demostrativos que otros. El IPSASB consideró estos comentarios y debatió si la presencia o ausencia de factores específicos, tales como el historial de exigibilidad, demuestra la exigibilidad de un acuerdo vinculante. El IPSASB concluyó que el impacto de los factores específicos en la evaluación de la exigibilidad será específico de cada jurisdicción y del acuerdo vinculante respectivo. En otras palabras, el principio relacionado con la exigibilidad de un acuerdo vinculante sigue siendo apropiado, pero la aplicación de este principio en la práctica puede variar en función de los mecanismos pertinentes para la entidad.

FC120. El IPSASB también confirmó que la evaluación de la exigibilidad se basa en la capacidad de ejecución. Esta evaluación debe completarse cuando la entidad suscribe el acuerdo por primera vez y cuando un cambio significativo en los factores externos o internos indica que puede haber un cambio en la exigibilidad de ese acuerdo vinculante (es decir, un cambio en la esencia del acuerdo).

FC121. asándose en estos análisis, el IPSASB decidió revisar la guía para enfatizar que una entidad debe evaluar todos los factores relevantes en la fecha de la transacción para determinar si las partes del acuerdo tienen la capacidad de hacer cumplir los derechos y obligaciones del acuerdo. Se requiere juicio para determinar qué factores de exigibilidad son más demostrativos en la jurisdicción y el acuerdo vinculante respectivos. El IPSASB decidió proporcionar una guía normativa adicional sobre el concepto de exigibilidad en un acuerdo vinculante.

Exigibilidad por medios equivalentes

FC122. El IPSASB destacó que algunos acuerdos vinculantes en el sector público son exigibles no por medios legales sino por medios equivalentes (es decir, "como legales") a través de otros mecanismos de exigibilidad. Los medios equivalentes de exigibilidad son legalmente vinculantes, como se describe en el Marco Conceptual, y tienen por objeto captar las formas en que las entidades que no pueden suscribir acuerdos legales pueden, no obstante, exigir su cumplimiento de forma similar a la fuerza de la ley. El DC propuso los siguientes como posibles mecanismos de exigibilidad por medios equivalentes:

- (a) legislación;
- (b) decisiones ministeriales y gabinete; y
- (c) reducción de la financiación futura.

FC123. El IPSASB estuvo de acuerdo en que las decisiones del gabinete y ministeriales, incluida la autoridad ejecutiva, pueden ser subconjuntos de la legislación y en algunas circunstancias pueden ser mecanismos de exigibilidad válidos. Los párrafos GA18 a GA23 de esta Norma analizan los mecanismos de exigibilidad equivalentes.

FC124. En general, los interesados lo apoyaron, pero cuestionaron la validez de una reducción de la financiación futura como mecanismo de exigibilidad. El IPSASB decidió que una reducción de la financiación futura solo podía utilizarse para hacer cumplir un acuerdo vinculante si el suministrador de recursos tenía la obligación de cumplimiento de proporcionar financiación futura en otro acuerdo vinculante. Sin este acuerdo vinculante y su obligación de cumplimiento, la amenaza de una reducción de la financiación futura no es un mecanismo de exigibilidad válido, ya que no hay financiación futura que pueda reducirse.

FC125. El IPSASB también analizó los derechos soberanos y estuvo de acuerdo en que, por sí mismos, los derechos soberanos no establecen un mecanismo de exigibilidad válido. Sin embargo, si en el acuerdo vinculante se incluyeran detalles sobre cómo se utilizarían los derechos soberanos para hacer cumplir un acuerdo, entonces esto podría crear un mecanismo de exigibilidad válido.

FC126. El IPSASB analizó, además, si la coacción económica o la necesidad política podrían constituir un mecanismo de exigibilidad válido. El IPSASB destacó que el párrafo 5.17D del Marco Conceptual señala que "la coacción económica, la necesidad política u otras circunstancias pueden dar lugar a situaciones en las que, aunque la entidad del sector público no esté legalmente obligada a incurrir en una transferencia de recursos, las consecuencias económicas o políticas de negarse a hacerlo son tales que la entidad puede tener pocas o ninguna alternativa realista para evitar una transferencia de recursos. La coacción económica, la necesidad política u otras circunstancias pueden dar lugar a un pasivo derivado de una obligación no vinculante jurídicamente".

FC127. Sin embargo, el IPSASB opinó que un pasivo derivado de una obligación jurídicamente no vinculante no es equivalente a un acuerdo vinculante a efectos de la NICSP 47 porque una obligación jurídicamente no vinculante, tal como se cita en el Marco Conceptual, es vinculante solo para la parte con la que existe la obligación, mientras que un acuerdo vinculante, tal como se utiliza en la NICSP 47, requiere que ambas partes estén de acuerdo tanto con los derechos exigibles como con las obligaciones dentro de ese acuerdo.

FC128. El IPSASB también analizó si una declaración hecha por un gobierno para gastar dinero o utilizar los activos de una manera particular (por ejemplo, una declaración de política general o un anuncio tras un desastre natural) crearía un acuerdo vinculante para un potencial receptor de recursos. El IPSASB decidió que un anuncio de este tipo no crea derechos y obligaciones exigibles a las partes, ya que no existe un acuerdo con otras partes y, por lo tanto, no existe un acuerdo vinculante. Tal anuncio puede ser contabilizado por el gobierno con arreglo a la NICSP 19.

Determinación del valor independiente

FC129. La determinación del precio de venta independiente en la NIIF 15 se basa en gran medida en el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido por separado a un cliente. El IPSASB destacó que, en el sector público, la determinación del valor independiente puede ser un reto en situaciones en las que una entidad está proporcionando bienes o servicios a terceros beneficiarios sin contraprestación, y algunos pueden interpretar que los requerimientos para la determinación del valor independiente solo consideran los importes recibidos directamente de la parte que recibe los bienes o servicios. Para abordar la cuestión, el IPSASB añadió una guía en el párrafo GA110, que señala que el valor independiente en tales situaciones se estimará sobre la base del importe que el suministrador de recursos necesitaría pagar en términos de mercado para adquirir los

beneficios económicos o el potencial de servicio de los bienes o servicios proporcionados. Cuando no se disponga de información de mercado, el valor independiente se basará en una estimación utilizando el enfoque de los costos esperados.

Transferencias de capital

- FC130. El DC destacó que había poca guía en la NICSP 23 sobre la contabilización de las subvenciones de capital (ahora denominadas transferencias de capital). El DC dio una opinión preliminar del IPSASB de que la contabilidad de las transferencias de capital debería tratarse explícitamente dentro de las NICSP, lo que apoyaron quienes respondieron al DC. Esta norma incluye una guía sobre la contabilización de las transferencias de capital. El IPSASB destacó que la contabilización de las transferencias de capital, que por definición surgen de acuerdos vinculantes, sería la misma que para cualquier otra transacción de ingresos procedente de un acuerdo vinculante: los ingresos procedentes de las transferencias de capital se reconocerían a medida que se satisfacen las obligaciones de cumplimiento.
- FC131. Al desarrollar el enfoque anterior, el IPSASB decidió no adoptar los requerimientos contables de la NIC 20, *Contabilización de las Subvenciones Gubernamentales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas* para las transferencias de capital. Este enfoque proporciona una contabilidad para las "subvenciones relacionadas con activos" que se define como: "Subvenciones gubernamentales cuya condición principal es que una entidad que cumpla los requisitos para recibir las compre, construya o adquiera de otro modo activos a largo plazo. También pueden imponerse condiciones subsidiarias que restrinjan el tipo o la ubicación de los activos o los periodos durante los cuales deben adquirirse o mantenerse".
- FC132. La NIC 20 requiere que las subvenciones gubernamentales se reconozcan en resultados de forma sistemática a lo largo del periodo en el que la entidad reconoce como gastos los costos relacionados que las subvenciones pretenden compensar. Según la NIC 20, las subvenciones relacionadas con activos pueden presentarse como ingresos diferidos o como una reducción del importe en libros del activo correspondiente. La subvención solo se reconoce en el resultado del periodo a medida que se amortiza el ingreso diferido o a medida que se deprecia el activo relacionado.
- FC133. El IPSASB estuvo de acuerdo en que este enfoque no proporcionaba información útil ni fiel a la representación para los usuarios. La entidad obtiene ingresos de una transferencia de capital mediante la adquisición o construcción de un activo no financiero, tal como se especifica en el acuerdo vinculante del que surge. En otras palabras, la naturaleza de los ingresos en la transferencia de capital está directamente asociada con la adquisición o construcción, más que con el uso posterior y la depreciación, del activo no financiero. Por lo tanto, el IPSASB decidió desarrollar un enfoque contable para las transferencias de capital que reconociera los ingresos a medida que el activo no financiero (activo de capital) se adquiere o se construye según lo especificado en el acuerdo vinculante.
- FC134. Como el IPSASB revisó la guía sobre los ingresos en respuesta a los comentarios de los interesados sobre el PN 70 y el PN 71, el IPSASB evaluó si los principios contables del modelo de acuerdo vinculante siguen siendo apropiados para las transferencias de capital. El IPSASB concluyó que los principios contables siguen siendo apropiados, y que los ingresos deben reconocerse a medida que se satisfaga la obligación de cumplimiento de adquirir o construir el activo no financiero. La entidad que aplique la guía también tendrá que considerar si cualquier requerimiento de operar el activo no financiero es una obligación de cumplimiento individual que debe contabilizarse por separado. El IPSASB revisó y mejoró los Ejemplos ilustrativos para ayudar a explicar la aplicación de los principios contables.
- FC135. El IPSASB consideró que algunas transferencias de capital pueden incluir múltiples obligaciones de cumplimiento, siendo una la adquisición o construcción de un activo de capital y otra la operación del activo de capital de una forma particular durante un periodo de tiempo especificado. En estas circunstancias, el IPSASB

decidió que la contabilización de cada obligación de cumplimiento debería considerarse por separado de acuerdo con la naturaleza de cada obligación.

Servicios en especie

FC136. Esta Norma permite, pero no requiere, el reconocimiento de los servicios en especie. Esta Norma adopta la opinión de que muchos servicios en especie cumplen la definición de activo y deben, en principio, ser reconocidos. En tales casos puede haber, sin embargo, dificultades para obtener mediciones fiables. En otros casos, los servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad no tiene suficiente control sobre los servicios proporcionados. El IPSASB concluyó que debido a dificultades relativas a la medición y control, el reconocimiento de servicios en especie debe permitirse, pero no requerirse.

FC137. Sin embargo, el IPSASB anima a las entidades a revelar información cualitativa sobre los servicios en especie recibidos, particularmente si esos servicios fueron parte integral de las operaciones de la entidad.

Información a revelar: Materialidad o importancia relativa y agregación

FC138. El IPSASB también requirió analizar la necesidad de que las entidades apliquen el concepto de materialidad o importancia relativa al suministrar la información a revelar requerida por la NICSP 47. Basándose en la información recibida de los interesados sobre las NICSP emitidas anteriormente y en respuesta al PN 70 y al PN 71, el IPSASB destacó que sería útil incluir una referencia explícita a la guía sobre materialidad o importancia relativa y agregación de los párrafos 45 a 47 de la NICSP 1. Esta referencia se añadió al párrafo GA204 de la NICSP 47.

Consideración de la nueva exposición

FC139. El IPSASB consideró si se había producido un cambio sustancial en los PN de forma que pudiera ser necesaria una nueva exposición:

- (a) El IPSASB analizó las diferencias entre la NICSP 47, y el PN 70 y el PN 71 emitidos en 2020. En particular, el IPSASB destacó que las diferencias clave incluyen la estructura revisada de la guía, basada en si existe un acuerdo vinculante, y el uso del término "obligación de cumplimiento" para la unidad de cuenta para la contabilidad de ingresos, como se resume en FC14 a FC30. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los cambios realizados desde el proceso del proyecto de norma abordaban cuestiones planteadas por los interesados y daban lugar a una Norma más clara que mantiene los principios establecidos en los PN. Así, el IPSASB fue de la opinión de que no había cambios sustanciales en la esencia de la guía o los principios en los PN originales.
- (b) El IPSASB destacó que la emisión de la NICSP 47 abordaría las cuestiones identificadas por los interesados con el conjunto existente de NICSP sobre ingresos. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, desde una perspectiva de interés público, los costos esperados de la nueva exposición, incluido el retraso en la implementación de la Norma que los interesados están pretendiendo activamente, superan los beneficios potenciales de la nueva exposición.

FC140. Basándose en su evaluación, el IPSASB decidió aprobar la NICSP 47 sin volver a exponerla, ya que no había cambios sustanciales, y finalizar y emitir la Norma, ya que era de interés público.

Revisión de la NICSP 47 como resultado de los *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos* (modificaciones de la NICSP 43, la NICSP 47 y la NICSP 48) emitidas en octubre de 2024.

Introducción

- FC141. En enero de 2021, el IPSASB emitió la Solicitud de Información, *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos Similares a los Arrendamientos*. La Solicitud de Información incluía un conjunto de acuerdos similares a los arrendamientos que son habituales en el sector público¹¹.
- FC142. Basándose en la información recibida de quienes respondieron a la solicitud de información, en enero de 2023, el IPSASB publicó el Proyecto de Norma (PN) 84, *Arrendamientos en Concesión y Activos por Derecho de uso en Especie* (Modificaciones a las NICSP 43 e NICSP 23). El PN 84 proponía nuevos requerimientos contables específicos para el sector público para dos de los seis tipos de acuerdos identificados en la Solicitud de Información. En cuanto a los acuerdos restantes de la Solicitud de Información, el IPSASB fue de la opinión de que las NICSP aplicables en el momento de la publicación del PN 84 ya proporcionaban los principios sobre cómo contabilizar esos acuerdos.
- FC143. Durante la revisión de las respuestas al PN 84, el IPSASB señaló que algunos de los que respondieron plantearon cuestiones relacionadas con acuerdos que no cumplen la definición de arrendamiento o activo por derecho de uso en especie. El IPSASB también señaló que esto podría estar relacionado con el hecho de que el PN 84 no proponía contabilizar los demás tipos de acuerdos incluidos en la Solicitud de Información que no cumplen con la definición de arrendamiento o activo por derecho de uso en especie. Por lo tanto, quienes respondieron no tenían una visión integral sobre la contabilización de este tipo de acuerdos que transmiten derechos sobre los activos.
- FC144. En mayo de 2023, el IPSASB publicó la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*¹², la NICSP 46, *Medición*, la NICSP 47, *Ingresos*¹³, y la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*. Dado que la NICSP 47 sustituye a la NICSP 23, las propuestas de modificación de la NICSP 23 contenidas en el PN 84 dejarán de ser aplicables a partir de 2026.
- FC145. En marzo de 2024, el IPSASB publicó el PN 88, *Acuerdos que Otorgan Derechos sobre Activos* (Modificaciones a las NICSP 47 e NICSP 48), con guía normativa y guía no normativa propuesta para la concesión en arrendamientos en concesión para un arrendatario en la NICSP 47, con el fin de actualizar las propuestas del PN 84 relacionadas con la NICSP 23, así como propuestas no normativas para actualizar la NICSP 48 con guía sobre otros acuerdos que otorgan un derecho sobre activos.
- FC146. En estos Fundamentos de las Conclusiones se exponen las principales consideraciones y decisiones del IPSASB al elaborar el documento *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos* (Modificaciones a las NICSP 43, NICSP 47 e NICSP 48), en lo que respecta a las modificaciones de la NICSP 48, que incluyen los comentarios de quienes respondieron al PNB 88.

Contabilización de la concesión en arrendamientos en concesión y activos por derecho de uso en especie

- FC147. El IPSASB indicó que la NICSP 47 ya incluía guías sobre la contabilización de concesiones en prestamos en condiciones favorables. El IPSASB decidió desarrollar guías similares en la NICSP 47 para ayudar a los

¹¹ La Solicitud de Información incluía seis tipos de acuerdos, a saber: (i) arrendamientos en concesión, (ii) arrendamientos por contraprestación nula o simbólica, (iii) derechos de acceso (o derechos de acceso a las propiedades o terrenos), (iv) acuerdos que permiten el derecho de uso, (v) acuerdos de alquiler de viviendas sociales y (vi) propiedades compartidas con o sin un acuerdo de arrendamiento vigente.

¹² La NICSP 45 entrará en vigor el 1 de enero de 2025 y sustituye a la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

¹³ La NICSP 47 entrará en vigor el 1 de enero de 2026 y sustituye a la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, y la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación* (Impuestos y Transferencias)

preparadores a contabilizar la concesión en arrendamientos de concesión y activo por derecho de uso aplicando los principios de la NICSP 47 de forma congruente.

FC148. El IPSASB indicó que algunos de los que respondieron a la Solicitud de Información habían identificado en sus jurisdicciones acuerdos que transmiten el derecho de uso de un activo subyacente por una contraprestación nula. Como este tipo de acuerdo no cumple la definición de un arrendamiento porque no tiene contraprestación, y con la aprobación de la NICSP 43, el IPSASB decidió crear un nuevo tipo de activo -el activo por derecho de uso en especie- que no existía en el momento de la aprobación de la NICSP 47, y modificar la NICSP 47 para proporcionar guías sobre la contabilización de este tipo de acuerdo.

FC149. El IPSASB decidió que la contabilización de activo por derecho de uso en especie debía seguir los mismos principios que para los derechos de uso de activos adquiridos a través de arrendamientos de concesión porque ambos tienen tipos de contraprestación no monetaria.

FC150. El IPSASB indicó que el reconocimiento de servicios en especie es opcional y no un requerimiento. El IPSASB consideró si permitir la opcionalidad en el reconocimiento de activos por derecho de uso en especie. El IPSASB decidió requerir el reconocimiento de activo por derecho de uso en especie para alinearse con la contabilización tanto de los activos por derecho de uso en arrendamientos en concesión y activos donados.

FC151. El IPSASB también decidió añadir guían no normativas en los derechos de acceso, acuerdos que permiten el derecho a utilizar un activos y propiedades compartidas para que los preparadores dispusieran de una guía completa sobre los tipos de acuerdos que implicar derechos sobre activos en el sector público.

Respuestas al PN 88, *Acuerdos que Otorgan Derechos sobre Activos*

FC152. La mayoría de los que respondieron apoyaban las propuestas del PN 88 sobre la contabilización de concesiones en arrendamientos en concesión y activo por derecho de uso en especie, mientras que una minora de los que respondieron estaban en desacuerdo con las propuestas del PN 88.

FC153. Los que respondieron que estaban en desacuerdo con las propuestas del PN 88 para las modificaciones de la NICSP 47 argumentaron mayoritariamente las mismas razones que para estar en desacuerdo con las modificaciones a las NICSP 43 en el PN 84 (véanse los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 43).

FC154. Algunos de los que respondieron solicitaron guías adicionales o aclaraciones sobre:

- (a) la medición posterior de los activos por derecho de uso en especie en el caso de la aparición de nueva información que haga posible reconocerlos;
- (b) alcance de los acuerdos que otorgan los activos por derecho de uso en especie; y
- (c) el hecho de que, en los arrendamientos en concesión, no se requiere a los arrendadores reconocer la concesión, pero en otros acuerdos que otorgan derechos sobre activos con concesión los transferidores tienen que reconocer una concesión.

FC155. El IPSASB decidió proporcionar aclaración en estos Fundamentos de las conclusiones y no proporcionar más guía en la NICSP 47 y la NICSP 48, sobre estos temas por las siguientes razones:

- (a) la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* ya proporciona guías sobre los cambios en estimaciones contables cuando aparece nueva información;
- (b) la nueva guía sobre activos por derecho de uso en especie solo está relacionada con contratos y acuerdos que son contratos en esencia;
- (c) tanto los arrendadores en los arrendamientos en concesión como los transferidores en otros acuerdos otorgan derechos sobre activos según la NICSP 48;

- (i) la transferencia de activos por derecho de uso en especie es una transacción similar al arrendamiento, excepto porque no hay pago del arrendamiento contractual en la misma;
- (ii) no hay contabilización separada para la concesión al inicio del acuerdo porque:
 - a. en un arrendamiento financiero en concesión, el arrendador pierde el control de los recursos transferidos que implican un gasto en el momento de su baja en cuentas;
 - b. en un arrendamiento operativo en concesión, el arrendador retiene el control del activo subyacente, y se consume por el arrendador conforme este utiliza el activo; y
- (d) requieren revelar los costos del activo transferido.

FC156. Algunos de los que respondieron sugirieron añadir más información en los ejemplos ilustrativos sobre cómo se utilizarían los activos. El IPSASB decidió no añadir más información en los ejemplos ilustrativos sobre como se utilizarían los activos porque no proporcionaría información adicional sobre la contabilización de los ejemplos ilustrativos.

FC157. El IPSAB también consideró sugerencias de añadir un ejemplo ilustrativo sobre los arrendamientos financieros en concesión para arrendadores y guías sobre activos donados y decidió no proceder con estas sugerencias porque la contabilización de estos acuerdos es la misma que para arrendamientos financieros y estaba fuera del alcance del PN 88 proporcionar ejemplos ilustrativos sobre activos donados.

Fecha de vigencia

FC158. El IPSASB consideró la fecha de vigencia de las modificaciones a la NICSP 47 en el contexto de las fechas de vigencia de las NICSP 43 y NICSP 49.

FC159. El IPSASB decidió que la fecha de vigencia de las modificaciones de la NICSP 43 debe ser el 1 de enero de 2027, con la aplicación anticipada permitida, porque:

- (a) es congruente en términos generales con el periodo de tres años de aplicación de la NICSP 43 con la que se relacionan las modificaciones a la NICSP 47;
- (b) no sobrecarga a los preparadores con más cambios que tengan que estar vigentes al mismo tiempo que las NICSP 43 y NICSP 49; y
- (c) permite a los preparadores un año adicional para planificar e implementar las modificaciones en las NICSP 43 y NICSP 47 después de implementar las NICSP 43 y NICSP 49 en los años previos.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 47, pero no es parte de la misma.

Sección A: Definiciones

A.1 Transferencias de capital

¿Cuándo una transferencia de un activo físico es una "transferencia de capital"?

Depende. Las entidades del sector público reciben recursos a través de varios tipos de transacciones de transferencia, en forma de efectivo u otro activo, y que pueden surgir con o sin un acuerdo vinculante. La entidad debe considerar si existen especificaciones relacionadas con la transferencia del activo físico para determinar si cumple la definición de "transferencia de capital" del párrafo 4 de esta norma.

Una transferencia de un activo físico es una "transferencia de capital" si la entidad recibió esta transferencia dentro de un acuerdo vinculante y está requerida por el acuerdo vinculante a utilizar ese activo físico para adquirir o construir otro activo no financiero que será controlado por la entidad. Una transferencia de un activo físico que solo tenga el requerimiento de ser utilizado u operado de una manera específica no cumpliría la definición de "transferencia de capital"; más bien, dicha transferencia de un activo físico constituiría un "traspaso" tal y como se define en el párrafo 4. Una entidad debe considerar claramente los términos específicos dentro del acuerdo vinculante.

Sección B: Identificación de la transacción de ingresos

B.1 Identificar si existe un acuerdo vinculante

¿Influye en la contabilidad la forma en que una entidad realiza transacciones con otros?

Sí. Las entidades del sector público pueden realizar transacciones de distintas maneras. Éstas pueden variar en su forma, incluir múltiples partes, conferir derechos u obligaciones a una o varias de las partes del acuerdo y tener diversos grados de exigibilidad, lo que determina globalmente la esencia económica de la transacción. Los acuerdos vinculantes, en particular, confieren tanto derechos exigibles como obligaciones exigibles a las partes del acuerdo a través de medios legales o equivalentes. La exigibilidad de los acuerdos vinculantes requiere diferencias en los principios contables para captar la naturaleza única y los riesgos de dichas transacciones (en comparación con las transacciones sin acuerdos vinculantes), informando así el reconocimiento y la medición de los ingresos para garantizar una presentación razonable de dichas transacciones.

Es importante identificar correctamente si la transacción de ingresos procede de un acuerdo vinculante. La entidad está obligada a determinar qué tipo de acuerdo ha suscrito, considerando los términos de su transacción de ingresos y todos los hechos y circunstancias pertinentes, para aplicar los principios contables apropiados que reflejen el fondo económico de la transacción (véanse los párrafos 11 a 16).

B.2 Exigibilidad

¿Qué debe considerar una entidad al evaluar la exigibilidad?

La determinación de si un acuerdo, y los derechos y obligaciones de cada parte en ese acuerdo, son exigibles puede ser compleja y requiere un juicio profesional. Esta evaluación es esencial para identificar si una entidad tiene un acuerdo vinculante (es decir, con derechos exigibles y obligaciones exigibles), solo derechos exigibles, o solo obligaciones exigibles, a través de medios legales o equivalentes. En los casos en que una entidad no tenga un acuerdo vinculante, aún puede tener un derecho exigible, o una obligación exigible, que debe contabilizarse adecuadamente. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo

o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de responsabilizar a las partes del cumplimiento de sus obligaciones de conformidad con los términos del acuerdo.

Al inicio, una entidad utilizará su juicio y evaluará objetivamente todos los factores y detalles relevantes para determinar si tiene derechos u obligaciones exigibles (es decir, qué es lo que se hace cumplir), y las consecuencias implícitas o explícitas de no satisfacer esos derechos u obligaciones (es decir, cómo se hace cumplir). Los factores relevantes incluyen, pero no están limitados a:

- (a) la esencia, más que la forma, del acuerdo;
- (b) los términos escritos, orales o implícitos en las prácticas habituales de una entidad;
- (c) si es legalmente vinculante a través de medios legales (por ejemplo, por el sistema legal, exigible a través de los tribunales, sentencias judiciales y precedentes jurisprudenciales), o su cumplimiento a través de medios equivalentes (por ejemplo, por la legislación, la autoridad ejecutiva, el gabinete o las directivas ministeriales);
- (d) Consecuencias implícitas o explícitas del incumplimiento de sus obligaciones en el acuerdo;
- (e) la jurisdicción específica, el sector y el entorno de operación específicos; y
- (f) la experiencia pasada con las otras partes del acuerdo.

Algunos mecanismos (por ejemplo, los derechos soberanos o las reducciones de financiación futura) pueden constituir un mecanismo válido de exigibilidad. Una entidad debería aplicar su criterio y considerar todos los hechos y circunstancias de forma objetiva, dentro del contexto de su jurisdicción, sector y entorno de operaciones, a la hora de realizar esta evaluación. Los párrafos GA14 a GA24 proporcionan una guía adicional sobre la evaluación de la exigibilidad a través de medios legales o equivalentes.

B.3 La exigibilidad: Ingresos sujetos a créditos

¿Cómo debe considerar una entidad el impacto de los créditos en sus transacciones de ingresos?

Un crédito se define en la NICSP 24, *Presentación de la Información Presupuestaria en los Estados Financieros*, como una autorización concedida por un órgano legislativo (es decir, la autoridad habilitadora) para asignar fondos a fines especificados por el poder legislativo o una autoridad similar. Los créditos pueden adoptar distintas formas y variar según la jurisdicción, por ejemplo, como importes de financiación limitados, o como herramienta para rescindir la financiación a discreción del suministrador de recursos (lo que sería similar en esencia a una cláusula de rescisión unilateral sin penalización).

Los créditos por sí solos no prueban ni refutan la existencia de exigibilidad dentro de un acuerdo. La entidad deberá considerar cualquier cláusula de asignación de crédito como uno de los factores relevantes en su evaluación global de la exigibilidad, en el contexto de su jurisdicción específica y de los términos y condiciones únicos de cada acuerdo.

Un acuerdo vinculante puede especificar que los recursos a transferir están sujetos a la finalización de un proceso de asignación del crédito como término o condición explícita (ya sea por escrito, oralmente o implícita a través de las prácticas habituales). En tales circunstancias, una entidad considera si, en esencia, el acuerdo es exigible porque los mecanismos de exigibilidad permiten a la entidad requerir al suministrador de recursos que transfiera los recursos o, si el suministrador de recursos no lo hace, imponerle consecuencias, antes de la finalización del proceso de asignación del crédito. La exigibilidad (que los recursos a transferir estén sujetos a la finalización del proceso del crédito) no tiene esencia cuando la entidad puede establecer un derecho exigible sobre esos recursos, antes de que finalice el proceso de asignación del crédito. En tales casos, el acuerdo es exigible y puede ser un acuerdo vinculante.

En algunas jurisdicciones, la autorización de una transferencia de recursos puede pasar por un proceso de múltiples pasos. Por ejemplo:

- (a) existe la autoridad habilitante para proporcionar una transferencia, que se transmite a través de la legislación aprobada, las regulaciones o las leyes de un suministrador de recursos;
- (b) se ha producido el ejercicio de dicha autoridad. En esencia, el suministrador de recursos ha tomado una decisión en virtud de la autoridad habilitadora aprobada que demuestra claramente que ha perdido su discrecionalidad para no proceder a la transferencia, por ejemplo, suscribiendo un acuerdo vinculante; y
- (c) la autoridad para pagar se evidencia mediante la finalización de un proceso asignación del crédito.

La autoridad habilitadora, junto con el ejercicio de esa autoridad, puede ser suficiente para que una entidad concluya que tiene un derecho exigible sobre los recursos del acuerdo para requerir al suministrador de recursos que transfiera los recursos o, si el suministrador de recursos no lo hace, para imponer consecuencias al suministrador de recursos antes de la finalización del proceso asignación del crédito. En tal circunstancia, la limitación (que la futura transferencia esté sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito) no tiene esencia.

En otros casos, la finalización del proceso asignación del crédito puede determinar cuándo un suministrador de recursos ha perdido su discrecionalidad para no proceder a la transferencia de recursos. En tal circunstancia, la limitación (que la futura transferencia esté sujeta a que se complete el proceso asignación del crédito) tiene esencia.

B.4 Cambios en los factores relacionados con la exigibilidad de un acuerdo vinculante

Un cambio en los factores internos o externos, después del inicio de un acuerdo vinculante, ¿tiene implicaciones contables?

Al inicio, una entidad considera los términos y condiciones de un acuerdo para determinar si cumple la definición de acuerdo vinculante del párrafo 4. Si cumple la definición, la entidad contabiliza los ingresos derivados del acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 56 a 147.

Después del inicio, una entidad debe evaluar si cualquier cambio en los factores internos o externos afecta a la exigibilidad del acuerdo vinculante (es decir, la esencia del acuerdo), o la probabilidad de hacer cumplir el acuerdo vinculante (es decir, la medición posterior de cualquier activo o pasivo asociado con los derechos y obligaciones de la entidad en el acuerdo vinculante). Ejemplos de estos factores incluyen, pero no solo se limitan a:

- (a) cambios en el marco conceptual que afecten a la capacidad de la entidad, o de otra parte o partes del acuerdo, para hacer valer sus respectivos derechos por medios legales o equivalentes; y
- (b) cambios en la evaluación por parte de la entidad de la opción de cualquiera de las partes de ejercer parcial o totalmente su capacidad para hacer valer sus derechos en el acuerdo vinculante.

La implicación en la medición posterior del activo o pasivo respectivo depende de si no es probable que el impacto revierta y debe contabilizarse de conformidad con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*. Por ejemplo, una entidad que haya satisfecho por completo su obligación de cumplimiento y tenga un derecho incondicional de contraprestación, deterioraría parcialmente y daría de baja su activo por cobrar si solo pretende hacer valer una parte de su derecho (y no espera revertir esta decisión), pero deterioraría por completo y daría de baja el activo si pierde por completo la capacidad de hacer valer su derecho debido a cambios legislativos. La respectiva pérdida por deterioro de valor se reconocería de acuerdo con la NICSP 41.

Sección C: Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes

C.1 Reconocimiento de ingresos procedentes de diversos tipos de impuestos

¿Cuál es el evento imponible que desencadena el reconocimiento de ingresos procedentes de diversos tipos de gravámenes recaudados en una jurisdicción?

Una entidad reconoce los ingresos procedentes de una transacción sin acuerdos vinculantes cuando recibe o tiene derecho a recibir una entrada de recursos que se ajusta a la definición de activo (párrafos 18 a 25), y no existen obligaciones exigibles insatisfechas asociadas a esos recursos (párrafo 29).

Los recursos procedentes de impuestos que la entidad controla en la actualidad como resultado de eventos pasados cumplen la definición de activo. La entidad debe evaluar la legislación fiscal de su propia jurisdicción para determinar el evento pasado de estas transacciones (es decir, el hecho imponible), y considerar todos los hechos y circunstancias relevantes para determinar cuándo deben reconocerse los ingresos de impuestos. La siguiente tabla proporciona una lista no exhaustiva de ejemplos de ingresos, y el hecho imponible probable (a menos que se especifique lo contrario en leyes o regulaciones):

Tipo de ingresos	Hecho imponible probable
Impuesto sobre los ingresos personales obtenidos dentro de una jurisdicción.	La obtención de ingresos imponibles por parte de los contribuyentes en el periodo actual sobre el que se informa.
Impuesto aplicado a los negocios por el valor añadido de las ventas de bienes o servicios.	La venta de bienes o servicios con valor añadido (es decir, la realización de una actividad imponible) durante el periodo sobre el que se informa.
Impuesto que grava las ventas de bienes o servicios.	La venta de bienes o servicios imponibles durante el periodo sobre el que se informa.
Derecho sobre las importaciones de bienes específicos para garantizar que los bienes de producción nacional sean más baratos en el mercado minorista.	El movimiento de mercancías sujetas a derechos a través de la frontera aduanera durante el periodo sobre el que se informa.
Derecho sobre las propiedades imponibles.	El fallecimiento de la persona propietaria de las propiedades imponibles.
El impuesto sobre las propiedades evaluadas dentro de una jurisdicción.	El vencimiento de la fecha en la que se recaudan los impuestos o el periodo para el que se recaudan (si el impuesto se recauda de forma periódica).

C.2 Medición de los ingresos procedentes de diversos tipos de impuestos

¿Cómo mide una entidad el importe de los ingresos que ha obtenido de sus transacciones fiscales sin acuerdos vinculantes?

En muchas circunstancias, el periodo impositivo no coincidirá con el periodo sobre el que informa la entidad. La entidad también puede recibir pagos de impuestos estimados a plazos de forma periódica antes de que el importe imponible sea definitivo, lo que puede requerir que se adeuden impuestos adicionales o que se reembolse al contribuyente cualquier exceso. La entidad reconocerá la entrada de recursos (o el derecho a una entrada de recursos) como un activo, y reconocerá los ingresos obtenidos en el periodo corriente sobre el que se informa, en la medida en que puedan medirse con fiabilidad. La mejor estimación es congruente con el importe más probable (véase párrafos 45 y 50).

Para medir con fiabilidad el activo y los ingresos, la entidad debe considerar todos los datos pertinentes procedentes de diversas fuentes para llegar a su mejor estimación. El párrafo 46 describe los factores que una entidad debe tener en cuenta en sus modelos de estimación. Las fuentes de datos e inputs relevantes para el modelo de estimación de una entidad incluyen, pero no se limitan a: datos históricos (por ejemplo, el historial de recaudación y otras estadísticas fiscales), fenómenos observables y de otro tipo (por ejemplo, previsiones, estadísticas económicas y bancarias, cuotas) y el uso de expertos.

Las estimaciones de los ingresos para el periodo sobre el que se informa pueden revisarse en un periodo posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen prospectivamente de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Sección D: Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes

D.1 Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante

Los acuerdos vinculantes en el sector público varían sustancialmente. Algunos acuerdos vinculantes pueden requerir que la entidad, como destinataria de los recursos, alcance un objetivo de servicio holístico específico, aunque otros acuerdos vinculantes pueden imponer requerimientos relacionados con bienes y servicios concretos. ¿Cómo determina una entidad las obligaciones de cumplimiento individuales en un acuerdo vinculante para aplicar adecuadamente el modelo contable a las transacciones con acuerdos vinculantes?

Un acuerdo vinculante tiene al menos una obligación de cumplimiento. Una obligación de cumplimiento, tal y como se define en el párrafo 4, es una unidad de cuenta para determinar los distintos componentes o elementos dentro de un acuerdo vinculante. La identificación de una unidad de cuenta significativa es fundamental para reconocer y medir adecuadamente los ingresos. La entidad debe aplicar su juicio profesional al aplicar los párrafos 68 a 77 para determinar las obligaciones de cumplimiento individuales en su acuerdo vinculante.

La entidad debe identificar en primer lugar todos los compromisos en su acuerdo vinculante de utilizar recursos de una manera especificada. Los compromisos son bienes o servicios comprometidos en un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos, y pueden ser explícitos o implícitos en el acuerdo vinculante. Un compromiso puede requerir que la entidad utilice recursos internamente para un bien o servicio, o que transfiera un bien o servicio a una parte o partes externas (es decir, el comprador o un tercero beneficiario). Es necesaria una evaluación exhaustiva para identificar todos los compromisos de bienes o servicios en el acuerdo vinculante (párrafos 71 y 72).

Una entidad considera entonces cada compromiso identificado para determinar si un compromiso es en sí mismo una obligación de cumplimiento, o si debe agruparse con otros compromisos para ser una obligación de cumplimiento. En otras palabras, una obligación de cumplimiento es una unidad de cuenta que representa un compromiso distinto o un grupo distinto de compromisos a los que se aplican criterios de reconocimiento y conceptos de medición (párrafo 73). Un bien o servicio (o un conjunto de bienes o servicios) comprometido en un acuerdo vinculante es distinto si se cumplen ambos criterios:

- (a) el bien o servicio comprometido (o un conjunto de bienes o servicios) *puede ser distinto*; y
- (b) el compromiso es *distinto en el contexto del acuerdo vinculante*.

La determinación de si un bien o servicio *puede ser distinto* se basa generalmente en las características del bien o servicio (véase el párrafo 75 para una guía adicional). Sin embargo, la determinación de si el compromiso es *distinto dentro del contexto del acuerdo vinculante* requerirá juicio para garantizar que la agrupación de compromisos, y por tanto la identificación de las obligaciones de cumplimiento individuales, representará de forma significativa la naturaleza de la transacción de la entidad con el suministrador de recursos y proporcionará una descripción útil del desempeño de la entidad (véase el párrafo 76 para obtener orientación adicional).

Cualquier compromiso distinto, o grupo distinto de compromisos, identificado por la entidad a través de este análisis sería una obligación de cumplimiento individual.

En los casos en que varias partes estén implicadas en el acuerdo, la entidad también tendrá que considerar si la naturaleza de su compromiso en una obligación de cumplimiento indica que la entidad es un principal o un agente (de conformidad con los párrafos GA117 a GA125).

D.2 Satisfacción de las obligaciones de cumplimiento: Métodos para medir el progreso

Cuando una entidad satisface una obligación de cumplimiento a lo largo del tiempo, ¿cómo determina una medida del progreso que represente el desempeño de la entidad para satisfacer su obligación de cumplimiento?

Los métodos para medir el progreso incluyen métodos de productos y métodos de recursos (véase párrafos GA86 a GA95). Después de que la entidad identifique sus obligaciones de cumplimiento en su acuerdo vinculante, una entidad deberá considerar la naturaleza del compromiso de la entidad y los términos específicos del acuerdo vinculante para determinar el método apropiado para medir el progreso.

Una entidad puede considerar en primer lugar toda la información observable y disponible asociada a la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento. Esta información sería útil para que todas las partes del acuerdo vinculante confirmen si se están cumpliendo los términos del acuerdo vinculante, y puede requerirse explícitamente en el acuerdo vinculante. La información observable y disponible incluye, pero no está limitada a:

- (a) el desempeño de las actividades especificadas;
- (b) la realización de desembolsos subvencionables;
- (c) el requerimiento de realizar un seguimiento de los avances hacia la consecución de los hitos descritos;
- (d) la producción o entrega de cantidades específicas de bienes o servicios; y
- (e) el volumen de recursos consumidos (por ejemplo, mano de obra, materiales, horas de máquina, etc.).

Algunos tipos de información son métodos de productos (ya que se basan en los productos y resultados de la entidad para satisfacer las obligaciones de cumplimiento), mientras que otros tipos de información son métodos de recursos (ya que se basan en los esfuerzos o inputs de la entidad para satisfacer las obligaciones de cumplimiento).

La entidad debe utilizar su juicio profesional para determinar qué información, y por lo tanto qué método de medición del progreso, representa más fielmente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Al realizar esta evaluación, la entidad también debe considerar qué método de medición del progreso:

- (a) refleja mejor la naturaleza y finalidad del compromiso de la entidad en el acuerdo vinculante;
- (b) capta más claramente la relación con, y comunica el progreso hacia, la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento;
- (c) utiliza información más fiable y directamente observable;
- (d) refleja todo el desempeño relevante asociado con la satisfacción de la obligación de cumplimiento; y
- (e) proporciona beneficios que compensan los costos de obtención y seguimiento de la información necesaria.

Puede haber situaciones en el sector público en las que los recursos pasen por una serie de entidades antes de ser recibidos por el destinatario final de los recursos. En estas situaciones, en las que la entidad es una de las múltiples partes implicadas en el acuerdo, la entidad tendrá que considerar si la naturaleza de su compromiso y

la satisfacción de su obligación de cumplimiento dependen de la satisfacción por otras partes en el acuerdo vinculante, informando así el reconocimiento de ingresos como principal o agente.

D.3 Satisfacción de las obligaciones de cumplimiento: Medición del progreso de las transferencias de capital

Las entidades del sector público reciben a menudo transferencias de capital para proyectos de capital plurianuales. Estos proyectos suelen incluir múltiples etapas de realización y entregables. ¿Se requieren principios diferentes para medir el progreso de una entidad en las transferencias de capital?

No. Las transferencias de capital, que surgen de transacciones con acuerdos vinculantes, suelen incluir detalles sustanciales sobre las distintas etapas del proyecto (por ejemplo, concepción y planificación, diseño, adquisición, construcción, etc.). Como tales, estos acuerdos vinculantes suelen conllevar un amplio rango de información disponible relacionada con los inputs y los resultados de la transacción. Por ejemplo, el acuerdo vinculante puede incluir actividades específicas detalladas relacionadas con la construcción, como el desbroce del terreno, la construcción de los cimientos y el entramado, y el vertido del hormigón. Sin embargo, la aplicación de los principios contables para las transferencias de capital es congruente con la contabilidad de otras transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes. La entidad debe primero identificar las obligaciones de cumplimiento individuales en el acuerdo vinculante, y determinar cuidadosamente la medida de progreso apropiada para cada obligación de cumplimiento. La entidad aplicará la guía contable de los párrafos 98 a 104 y párrafos GA86 a GA95 para considerar toda la información observable y disponible. El uso del juicio profesional es crucial a la hora de determinar qué información, y por tanto qué método de medición del progreso, representa más fielmente el progreso de la entidad para satisfacer plenamente las obligaciones de cumplimiento. La entidad también debe considerar el reconocimiento de ingresos independientemente del momento en que reciba los recursos del suministrador de recursos.

D.4 Asignación basada en valores independientes

La entidad está obligada a asignar la contraprestación de la transacción a cada una de las obligaciones de cumplimiento sobre la base de un valor independiente relativo. Sin embargo, el valor independiente no siempre es directamente observable, por lo que debe estimarse. ¿Cómo debe determinar una entidad del sector público el método adecuado para estimar el valor independiente de un bien o servicio?

Para estimar el valor independiente, una entidad deberá considerar en primer lugar toda la información razonablemente disponible (incluidos, pero no limitados a, los puntos de datos razonablemente disponibles, los factores específicos de la entidad, la información sobre el suministrador de recursos o la clase de suministrador de recursos, y los efectos de las consideraciones de mercado cuando sean pertinentes).

Basándose en la información razonablemente disponible, una entidad determinará qué método para estimar el valor independiente representa más fielmente el valor de los bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante. El párrafo 139 incluye ejemplos de métodos adecuados para estimar el valor independiente y no es una lista prescriptiva.

El método más adecuado dependerá de la calidad y el tipo de información de que disponga la entidad. Por ejemplo, el enfoque de la evaluación ajustada al mercado puede ser más adecuado cuando el acuerdo vinculante compromete bienes o servicios que están fácilmente disponibles en el mercado, ya que el precio que otras entidades en el mercado estarían dispuestas a pagar puede proporcionar una aproximación al valor de esos bienes o servicios en el acuerdo vinculante. Sin embargo, el enfoque del costo esperado puede ser más adecuado cuando el acuerdo vinculante compromete bienes o servicios que son exclusivos de la entidad o del acuerdo vinculante, o que no están fácilmente disponibles en el mercado. En tales casos, los costos esperados de la entidad para satisfacer una obligación de cumplimiento pueden proporcionar una estimación más útil del valor de los bienes o servicios del acuerdo vinculante.

La entidad deberá ser integral en su evaluación para maximizar el uso de los inputs observables y ser congruente en su aplicación de los métodos de estimación a circunstancias similares.

El párrafo 139 también destaca que la entidad puede incorporar un margen en su enfoque de estimación, si procede. Esto puede ocurrir si la entidad del sector público se ha comprometido en una transacción de ingresos de naturaleza cambiaria.

Sección E: Acuerdos plurianuales

E.1 Contabilización de los acuerdos plurianuales

¿Se requieren principios diferentes para contabilizar y reconocer los ingresos de los acuerdos plurianuales?

Los acuerdos plurianuales, que pueden surgir de transacciones con acuerdos vinculantes, implican generalmente la provisión de recursos a lo largo de varios años para un fin específico (por ejemplo, la publicación de los resultados de una investigación sobre un tema concreto). La provisión de recursos (es decir, la financiación) puede producirse en múltiples fechas a lo largo de un año o a lo largo de múltiples años.

Aunque estos acuerdos son a más largo plazo, la aplicación de los principios contables es congruente con la contabilización de otras transacciones de ingresos. La entidad considerará si el acuerdo plurianual es un acuerdo vinculante y aplicará los principios del modelo contable aplicable para reflejar la esencia de la transacción. La entidad considerará si una entrada de recursos, o un derecho a una entrada futura, da lugar a un activo de conformidad con los párrafos 18 a 25, y considerará cuidadosamente el reconocimiento de ingresos independientemente del momento de la financiación al aplicar el párrafo 29 (si no existe un acuerdo vinculante) o los párrafos 87 a 104 (si existe un acuerdo vinculante). La entidad puede necesitar considerar si cualquier entrada de recursos esperada en años posteriores cumple la definición de activo, y si es interdependiente e inseparable de cualquier obligación insatisfecha asociada de acuerdo con el párrafo GA57.

Sección F: Medición posterior

F.1 Medición posterior de las cuentas por cobrar no contractuales

¿Cómo debe contabilizar posteriormente una entidad las cuentas por cobrar procedentes de transacciones de ingresos que surjan al margen de contratos?

La entidad puede reconocer una cuenta por cobrar contractual (es decir, un activo por cobrar que surge de un contrato) o una cuenta por cobrar no contractual. Una cuenta por cobrar no contractual es un activo por cobrar que no surge de un contrato, como un acuerdo vinculante que no es un contrato o una transacción de ingresos que no es un acuerdo vinculante (por ejemplo, impuestos y otras cuentas por cobrar legales).

Tras el reconocimiento inicial, una cuenta por cobrar contractual, que cumple la definición de activo financiero según la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, se mide posteriormente aplicando la NICSP 41.

Una cuenta por cobrar no contractual no cumple estrictamente la definición de activo financiero porque no surge de un contrato. Aunque las cuentas por cobrar no contractuales y las contractuales surgen de diferentes tipos de acuerdos, son congruentes en cuanto a la esencia y la exposición al riesgo, y las cuentas por cobrar no contractuales deben medirse posteriormente aplicando la NICSP 41 por analogía para garantizar que las transacciones con la misma esencia se contabilizan utilizando principios congruentes. Al aplicar los principios de la NICSP 41 por analogía, una entidad debe usar su juicio para considerar la esencia de la cuenta por cobrar, y todos los datos relevantes y fácilmente disponibles, para formar la base del "contrato por analogía" de ingresos por el que tiene una cuenta por cobrar (por ejemplo, legislación, condiciones de pago, etc.). Para determinar si su cuenta por cobrar no contractual cumple los criterios del párrafo 40 de la NICSP 41 para ser medida posteriormente al costo amortizado, la entidad debe considerar si mantiene la cuenta por cobrar para cobrar los

flujos de efectivo previstos (en lugar de los flujos de efectivo contractuales) que representan su derecho a contraprestación en la transacción. En caso afirmativo, la entidad deberá considerar los inputs de su análisis de deterioro de valor conforme a la NICSP 41 para asegurarse de que refleja adecuadamente la esencia económica de la cuenta por cobrar, incluyendo, pero no limitado a, el paso del tiempo antes de que la contraprestación sea cobrable (es decir, el periodo de vencimiento) y cualquier importe de la cuenta por cobrar que la entidad ya no espere recaudar (es decir, las pérdidas crediticias esperadas). Si no se cumplen los criterios del párrafo 40 de la NICSP 41, la entidad medirá posteriormente la cuenta por cobrar no contractual por su valor razonable de conformidad con el párrafo 31 de esta Norma.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 47, pero no son parte de la misma.

EI1. Estos ejemplos describen situaciones hipotéticas que ilustran cómo una entidad podría aplicar los requerimientos de la NICSP 47, *Ingresos*, a transacciones particulares de ingresos sobre la base de los limitados hechos presentados. El análisis de cada ejemplo no pretende representar la única manera en que podrían aplicarse los requerimientos, ni los ejemplos pretenden aplicarse solo al sector específico ilustrado. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden presentarse en patrones de hechos reales, todos los hechos y circunstancias relevantes de un patrón de hechos particular necesitarían ser evaluados al aplicar la NICSP 47.

Alcance

EI1A. Los Ejemplos 0A a 0C ilustran los requerimientos del párrafo 3(d) de la NICSP 47 para evaluar si el acuerdo entra dentro del alcance de la NICSP 47 en lugar del alcance de la NICSP 43, *Arrendamientos*.

Ejemplo 0A- Derechos de acceso

EI1B. *Una agencia gubernamental (Entidad) celebra un acuerdo con una entidad del sector público (Cliente) para otorgar el derecho de acceso a una tierra de bosque y a unas pequeñas cabañas para el uso por parte de los empleados del Cliente en el curso de sus operaciones por un periodo de cinco años. El Cliente usa la tierra para dar de comer a ovejas y vacas que serán vendidas en el curso de sus operaciones. De estación a estación, la Entidad tiene la discreción para cambiar la parte de tierra y las pequeñas cabañas que pueden utilizarse por el Cliente dependiendo de otras actividades de la Entidad que tengan lugar en esa tierra. El Cliente para la contraprestación de la transacción por adelantado a la Entidad por el uso de la tierra y las pequeñas cabañas.*

EI1C. La Entidad ha determinado que este acuerdo no es un arrendamiento porque no hay activos identificados dado que los activos pueden ser determinados por la Entidad.

EI1D. De acuerdo con el párrafo 3(d) de la NICSP 47, la Entidad determina que este acuerdo es una transacción de ingreso dentro del alcance de la NICSP 47. La Entidad confirma que el acuerdo es un acuerdo vinculante porque tiene una obligación exigible de proporcionar acceso a la tierra y las pequeñas cabañas (según pueda determinar la Entidad), a cambio de un derecho exigible de recibir un pago del Cliente. Por ello, la Entidad contabilizaría el acuerdo aplicando los párrafos 56 a 147 de la NICSP 47.

Ejemplo 0B- Acuerdos que permiten el derecho de uso de un activo

EI1E. *El Municipio A (Entidad) celebra un acuerdo para proporcionar a la Agencia gubernamental X (Cliente) el derecho de utilizar las propiedades de la Entidad, que están específicamente diseñadas para prestar servicios de educación, como parte de un programa nacional para certificar las cualificaciones de la fuerza laboral, a cambio de la contraprestación de la transacción que se paga mensualmente. El acuerdo es por un periodo de siete años. A lo largo del periodo de siete años, la Entidad puede y cambiará los edificios donde tienen lugar las certificaciones de acuerdo con sus necesidades, siempre que avise al Cliente con 30 días de antelación para la planificación del Cliente.*

EI1F. La Entidad ha determinado que este acuerdo no es un arrendamiento porque la Entidad tiene derechos sustantivos de sustitución.

EI1G. De acuerdo con el párrafo 3(d) de la NICSP 47, la Entidad determina que este acuerdo es una transacción de ingreso dentro del alcance de la NICSP 47. La Entidad confirma que el acuerdo es un acuerdo vinculante porque tienen una obligación exigible de proporcionar el derecho de uso de propiedades al Cliente para

prestar servicios de educación a cambio de un derecho exigible de recibir pagos del Cliente. Por ello, la Entidad contabilizaría el acuerdo aplicando los párrafos 56 a 147 de la NICSP 47.

Ejemplo 0C- Propiedades compartidas

- EIH. *El Municipio A (Entidad) celebra un acuerdo con la Agencia gubernamental B (Cliente) de compartir el uso de un piso de un edificio de oficinas durante tres años. La Entidad continuará utilizando ese piso la mayor parte del tiempo y coordinará con el Cliente las fechas que cada uno lo usa para sus propias actividades. El Cliente paga la contraprestación de la transacción por adelantado a la Entidad cada mes, basándose en el número de días que planea utilizar el espacio de la oficina.*
- EI1I. La Entidad ha determinado que este acuerdo no es un arrendamiento porque la Entidad no ha transferido al Cliente el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio por utilizar el piso.
- EI1J. De acuerdo con el párrafo 3(d) de la NICSP 47, la Entidad determina que este acuerdo es una transacción de ingreso dentro del alcance de la NICSP 47. La Entidad confirma que el acuerdo es un acuerdo vinculante porque tiene una obligación exigible de compartir el uso de un espacio de oficina con el Cliente, a cambio de un derecho exigible de pago por el Cliente. Por ello, la Entidad contabilizaría el acuerdo aplicando los párrafos 56 a 147 de la NICSP 47.

Identificación de la transacción de ingresos

- EI2. Los ejemplos 1 y 2 ilustran los requerimientos de los párrafos 9 a 16 de la NICSP 47 sobre la determinación de si una entidad ha suscrito una transacción de ingresos con o sin acuerdo vinculante.

Ejemplo 1 - Transacción derivada de un acuerdo no vinculante

Caso A - Sin obligaciones, sin periodo de tiempo especificado y sin informar al gobierno

- EI3. Una entidad de desarrollo social (la Entidad) recibe una financiación de 5 millones de u.m.¹⁴ de un organismo gubernamental (el Gobierno) para financiar sus programas de empleo. El acuerdo requiere que la financiación se gaste en programas con el objetivo de mejorar el empleo en la región. Si la Entidad incurre en desembolsos para mejorar el empleo en la región, puede hacer valer su derecho a recibir financiación del Gobierno. El acuerdo no especifica el periodo de tiempo en el que deben gastarse los fondos, ningún requerimiento para financiar programas de empleo específicos, ni cómo recibirá o verificará el Gobierno la información sobre cómo se gastaron los fondos.
- EI4. La Entidad concluye que el acuerdo de financiación no es un acuerdo vinculante de acuerdo con el párrafo 4 de la NICSP 47. Aunque la Entidad tiene un derecho exigible a los recursos del Gobierno si incurre en gastos elegibles, no tiene una obligación exigible porque el Gobierno no tiene la capacidad de hacer cumplir la forma en que la Entidad utiliza los fondos de una manera específica (por ejemplo, programas específicos) o dentro de un periodo de tiempo específico. El Gobierno tampoco tiene una forma realista de requerir que se gasten todos los fondos. En consecuencia, la entidad aplicará los principios contables de los párrafos 18 a 55 para contabilizar estos ingresos procedentes de una transacción sin acuerdo vinculante.

Caso B — Periodo de tiempo especificado para gastar los fondos

- EI5. Los mismos hechos que en el Caso A se aplican al Caso B, excepto que el acuerdo especifica que los fondos deben gastarse en un periodo de cinco años. En este escenario, el requerimiento de gastar los 5 millones de u.m. en un plazo de cinco años no cambia la conclusión de la entidad de que tiene un derecho exigible en el acuerdo de financiación, pero no tiene una obligación exigible. Esto se debe a que el Gobierno no puede confirmar si la Entidad gasta los fondos y cuándo lo hace, tal y como se señala en el acuerdo. Como

¹⁴ En estos ejemplos, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias" (u.m.).

consecuencia, este acuerdo no es vinculante y la entidad deberá aplicar los principios contables de los párrafos 18 a 55 para contabilizar estos ingresos.

Caso C - Periodo de tiempo especificado para gastar los fondos y se requiere informar específicamente al Gobierno

- EI6. Los mismos hechos que en el caso B se aplican al Caso C, Excepto que el acuerdo también especifica cómo la entidad debe informar de sus gastos al Gobierno, y que cualquier fondo mal utilizado o no utilizado debe ser devuelto al Gobierno. La Entidad sigue teniendo plena discreción sobre el uso de los fondos, siempre que éstos se gasten en un plazo de cinco años en actividades que estén razonablemente relacionadas con la mejora del empleo en la región. La Entidad concluye que tiene tanto un derecho exigible como una obligación exigible. Esto se debe a que el Gobierno puede confirmar y hacer cumplir su exigibilidad de que la Entidad gaste los fondos en la mejora del empleo en la región dentro del periodo de cinco años. La Entidad aplicará los principios contables de los párrafos 56 a 147 para contabilizar estos ingresos procedentes de una transacción con un acuerdo vinculante.

Ejemplo 2 - Subvención de investigación derivada de un acuerdo vinculante

- EI7. Un laboratorio de investigación (el Laboratorio) suscribe un acuerdo y recibe 10 millones de u.m. de un gobierno local (el Gobierno) para llevar a cabo una investigación sobre la posible cura de una enfermedad muy extendida. Se espera que este proyecto de investigación dé lugar al desarrollo de las propiedades intelectuales que consisten en la fórmula de un medicamento y los conocimientos técnicos de fabricación. El acuerdo contiene hitos específicos y medibles que deben ser cumplidos por el Laboratorio; Si no se cumplen estos hitos, el Laboratorio está obligado a devolver la totalidad, o una parte, de los fondos al Gobierno. Una vez finalizada la investigación, no se requiere en el acuerdo que el Laboratorio transfiera los hallazgos o cualquier propiedad intelectual resultante al Gobierno. El Laboratorio también puede garantizar que el Gobierno le pague por el trabajo de investigación que haya previsto o completado.
- EI8. Sobre la base de estos términos, el Laboratorio ha concluido que el acuerdo es un acuerdo vinculante de conformidad con el párrafo 4 de la NICSP 47, ya que tiene la obligación exigible de llevar a cabo el proyecto de investigación de acuerdo con los hitos especificados con el fin de retener los fondos, y el derecho exigible a una contraprestación por la realización de este proyecto de investigación. El Laboratorio aplicará los principios contables de los párrafos 56 a 147 para contabilizar estos ingresos procedentes de una transacción con un acuerdo vinculante.

Exigibilidad

- EI9. Los ejemplos 3 a 7 ilustran los requerimientos de los párrafos GA14 a GA25 de la NICSP 47 sobre exigibilidad, que complementan los requerimientos de los párrafos 11 a 14.

Ejemplo 3 - La exigibilidad por medios legales

- EI10. De conformidad con una directiva ministerial, un gobierno estatal (el Gobierno) firmó un memorándum de acuerdo con el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas), para que Obras Públicas recibiera fondos para construir un edificio de oficinas gubernamentales. El memorando no es vinculante ante los tribunales, no impone a Obras Públicas la obligación de reembolso en caso de que no cumpla los términos estipulados en el memorando, ni hace referencia a ningún otro mecanismo de exigibilidad. Aunque el memorando no es jurídicamente vinculante, el Gobierno y Obras Públicas se basaron en él durante sus negociaciones contractuales. Obras Públicas comenzó a proporcionar servicios de construcción de acuerdo con los términos del memorando de entendimiento. Además, Obras Públicas ha informado al Gobierno sobre su primer mes de trabajo, y el Gobierno ha aceptado el trabajo presentado hasta la fecha.
- EI11. Las partes se han basado en el memorando de entendimiento, como se indica a continuación:

- (a) Obras Públicas ha desempeñado los servicios de construcción de acuerdo con los términos del memorando; y
- (b) el trabajo desempeñado hasta la fecha ha sido informado y aceptado por el Gobierno.

EI12. Por lo tanto, el memorando es exigible por ley en la jurisdicción de las partes basándose en el concepto de impedimento promisorio. Es decir, el Gobierno tiene derecho a recurrir a sus tribunales para asegurarse de que Obras Públicas satisface los compromisos del memorando o a pretender una reparación en caso de que no se satisfagan. Del mismo modo, Obras Públicas tiene derecho a utilizar el tribunal de justicia para exigir la recepción de fondos del Gobierno por el trabajo desempeñado hasta la fecha. En consecuencia, el memorándum se considera exigible por vía judicial de conformidad con los párrafos GA14 a GA18 de la NICSP 47.

Ejemplo 4 - El acuerdo no incluye una obligación exigible

- EI13. El gobierno nacional (el Gobierno) transfiere 200 hectáreas de terreno en una ciudad importante a una universidad (la Universidad) para establecer un campus universitario. El acuerdo especifica que el terreno debe utilizarse para un campus, pero no especifica que el terreno deba devolverse si no se utiliza para un campus o incurrir en otra forma de compensación.
- EI14. La Universidad reconoce el terreno como un activo en el estado de situación financiera del periodo sobre el que informa en el que obtiene el control de dicho terreno. La Universidad considera los párrafos GA14 a GA25 de la NICSP 47 y concluye que el acuerdo no incluye una obligación exigible porque no existe ningún mecanismo que garantice que la Universidad utilice el terreno para un campus y, por lo tanto, no se trata de un acuerdo vinculante. La Universidad reconoce los ingresos cuando reconoce el terreno como activo de conformidad con la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.

Ejemplo 5 - Derecho exigible a percibir ingresos de una agencia de ayuda

Caso A - El derecho a recibir recursos no es exigible

- EI15. La Agencia de Ayuda Verde (Agencia) es una organización intergubernamental que depende de la financiación anual de un grupo de gobiernos para llevar a cabo sus iniciativas. La Agencia tiene un acuerdo firmado con el gobierno de un Estado soberano (Estado) en el que se señala el porcentaje del presupuesto aprobado de la Agencia que el Estado financiará en 20X2. El acuerdo indica que los fondos recibidos del Estado solo pueden utilizarse para incurrir en desembolsos subvencionables, según el presupuesto aprobado para 20X2. Si los fondos no se utilizan para incurrir en gastos elegibles (por ejemplo, si se emplean mal o no se utilizan), dichos fondos deberán ser reembolsados al Estado al final de su ejercicio financiero, el 31 de diciembre de 20X2. El presupuesto de la Agencia se aprueba en el mes de octubre anterior.
- EI16. Como resultado de los términos y condiciones del acuerdo firmado, el Estado puede exigir el uso apropiado y cualquier reembolso de los fondos proporcionados a la Agencia. Por lo tanto, la Agencia tiene la obligación exigible de utilizar los recursos recibidos del Estado para los desembolsos admisibles aprobados en el ejercicio presupuestario, lo que se ajusta a la definición de pasivo.
- EI17. Basándose en la experiencia pasada, es muy poco probable que el Estado pague lo que debe, ya sea durante el ejercicio o en cualquier momento futuro, y la Agencia no puede obligar al Estado a pagar ningún importe adeudado. Por lo tanto, la Agencia no tiene un derecho exigible a recibir una entrada de recursos del Estado y el acuerdo no es vinculante. La Agencia solo reconocerá un activo cuando reciba y controle la entrada de recursos del Estado.

Caso B - El derecho a recibir recursos es exigible

- EI18. Los mismos hechos que en el Caso A se aplican al Caso B, excepto que la Agencia puede impedir que el Estado participe en los procesos de votación de la Agencia si no transfiere los recursos de conformidad con el

acuerdo firmado una vez aprobado el presupuesto. En este escenario, la Agencia tiene la capacidad de hacer valer su derecho a recibir recursos (es decir, un derecho exigible). Como resultado, cada parte del acuerdo tiene tanto un derecho exigible como una obligación exigible, y el acuerdo es por tanto un acuerdo vinculante.

Ejemplo 6 - La exigibilidad de la obligación en un acuerdo sobre ingresos no es en esencia exigible

- EI19. El Departamento de Parques Nacionales del País A (el Departamento) suscribe un acuerdo y recibe una transferencia de 500.000 u.m. de la Agencia de Ayuda Bilateral del País B (la Agencia). El acuerdo especifica que se requiere que los recursos transferidos se utilicen para rehabilitar las zonas deforestadas de las reservas naturales existentes del País A, y que se devuelvan a la Agencia si el dinero no se utiliza para el fin señalado. Los términos del acuerdo son exigibles en los tribunales del País A y en los tribunales internacionales de justicia. Este es el decimotercer año que el Departamento recibe una transferencia de este tipo de esta Agencia. En años anteriores, los recursos transferidos no se han utilizado según lo especificado; más bien, se han utilizado para adquirir terrenos adicionales adyacentes a los parques nacionales con fines de ampliación. El Departamento no ha llevado a cabo ninguna rehabilitación de áreas deforestadas en los últimos trece años. La Agencia es consciente de las infracciones anteriores de los términos del acuerdo.
- EI20. El Departamento analiza la transacción y concluye que, aunque los términos del acuerdo son exigibles, dichos términos no responsabilizan en esencia al Departamento del uso de la transferencia según lo especificado. Esto se debe a que la Agencia no ha requerido anteriormente el cumplimiento de los requerimientos de sus transferencias, y no ha dado indicios de que alguna vez lo vaya a hacer. Por lo tanto, el acuerdo incluye la forma, pero no la esencia de una obligación exigible (véase el párrafo GA25), y el acuerdo no sería un acuerdo vinculante. Por lo tanto, el Departamento reconoce un incremento en un activo (por la transferencia recibida) e ingresos.

Ejemplo 7 - Ingresos sujetos a la finalización del proceso asignación del crédito

- EI21. Un gobierno nacional (Gobierno N) y un gobierno local (Gobierno L) tienen ambos un ejercicio financiero que finaliza el 31 de diciembre. El 15 de marzo de 20X2, el Gobierno N suscribe un acuerdo de dos años con el Gobierno L para transferir 15 millones de u.m. (10 millones de u.m. en 20X2 y 5 millones de u.m. en 20X3) al Gobierno L, que se utilizarán para reducir la contaminación atmosférica de acuerdo con la política del Gobierno N. El acuerdo incluye la condición de que esté sujeto a la finalización del proceso asignación del crédito.
- EI22. El Parlamento completa el proceso asignación del crédito por 10 millones de u.m. el 31 de marzo de 20X2 y transfiere los recursos el 15 de abril de 20X2. La asignación del crédito por 5 millones de u.m. no se completa en marzo de 20X2, sino que se considera en una fecha posterior como parte del proceso asignación del crédito para 20X3. Una vez transferidos los recursos, el Gobierno L está obligado a utilizarlos para reducir la contaminación atmosférica o se le requerirá por ley que los reembolse, lo que constituye una obligación exigible.

Caso A - El requerimiento de completar el proceso asignación del crédito tiene esencia

- EI23. La reducción de la contaminación atmosférica es responsabilidad del gobierno local, y no existe ninguna legislación que lo autorice y que requiera que el Gobierno N financie tales iniciativas. El acuerdo deja claro que la financiación está sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito, lo que no es seguro, y que el importe puede reducirse. El Gobierno L aplica los párrafos GA14 a GA25 de la NICSP 47 para determinar si su derecho es exigible, dado el término del acuerdo según el cual la financiación está sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito.
- EI24. El Gobierno L considera la esencia sobre la forma para determinar la vigencia de este término. El Gobierno L concluye que no puede requerir al Gobierno N que transfiera recursos ni imponer consecuencias por no hacerlo. En consecuencia, el término tiene esencia, y el Gobierno L no tiene un derecho exigible a los recursos hasta que se complete el proceso asignación del crédito para el importe de cada año. El derecho exigible a los

recursos cumpliría la definición de activo el 31 de marzo de 20X2, cuando se complete el proceso asignación del crédito, y el acuerdo cumple ahora la definición de acuerdo vinculante. Sin embargo, el Gobierno L no reconocería un activo o un pasivo en su estado de situación financiera a 31 de marzo de 20X2 porque el acuerdo vinculante está totalmente insatisfecho.

- EI25. El 15 de abril de 20X2, el Gobierno L reconoce un activo de 10 millones de u.m., y un pasivo equivalente, cuando recibe los recursos. No reconoce un activo por los 5 millones de u.m., ya que el proceso asignación del crédito para el importe de 20X3 no ha finalizado. El Gobierno L considera si revelar los 5 millones de u.m. como activo contingente de acuerdo con el párrafo 24 de las notas de 20X2 a sus estados financieros de propósito general. El Gobierno L evaluará las implicaciones contables del proceso de autorización en 20X3 para los 5 millones de u.m. restantes.

Caso B - El requerimiento de completar el proceso asignación del crédito no tiene esencia

- EI26. La legislación que autoriza requiere que el Gobierno N invierta en medidas para reducir la contaminación atmosférica, y el acuerdo es un compromiso firme del Gobierno N de cumplir sus obligaciones legislativas invirtiendo en medidas específicas, establecidas en el acuerdo, que serán emprendidas por el Gobierno L. El Gobierno L aplica los párrafos GA14 a GA25 de la NICSP 47 para determinar si su derecho es exigible, dado el término en el acuerdo de que la financiación está sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito.
- EI27. El Gobierno L considera la esencia sobre la forma para determinar la vigencia de este término. El Gobierno L concluye que tiene un derecho exigible antes de la finalización del proceso asignación del crédito porque la legislación para invertir en medidas para reducir la contaminación atmosférica proporciona exigibilidad a través de medios equivalentes. En consecuencia, el término no tiene esencia. Así, el Gobierno L tiene un derecho exigible a recursos el 15 de marzo de 20X2, que cumpliría la definición de activo y el acuerdo cumple la definición de acuerdo vinculante. Sin embargo, el Gobierno L no reconocería un activo o un pasivo en su estado de situación financiera a 15 de marzo de 20X2 porque el acuerdo vinculante está totalmente insatisfecho.
- EI28. El 15 de abril de 20X2, el Gobierno L reconoce un activo de 10 millones de u.m. y un pasivo equivalente. No reconoce un activo por los 5 millones de u.m. El Gobierno L evaluará las implicaciones contables del proceso de autorización en 20X3 para los 5 millones de u.m. restantes.

Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes

Ejemplo 8 - Ingresos anticipados del impuesto a las ganancias

- EI29. El Gobierno grava con el impuesto a las ganancias a todos los residentes dentro de su jurisdicción. El periodo fiscal y el periodo sobre el que se informa van del 1 de enero al 31 de diciembre. Se requiere que los contribuyentes que trabajan por cuenta propia paguen una estimación de su impuesto a las ganancias anual antes del 24 de diciembre del ejercicio inmediatamente precedente al inicio del año fiscal. La ley fiscal establece la estimación como el importe debido de la declaración más recientemente completada más un décimo, a menos que el contribuyente proporcione una justificación de un importe inferior antes del 24 de diciembre (se aplican multas si se prueba que la declaración del contribuyente es materialmente inferior que el importe final debido). Después del final del periodo fiscal, los contribuyentes que trabajan por cuenta propia completan sus declaraciones fiscales y reciben devoluciones o pagan impuestos adicionales al gobierno.
- EI30. Los recursos recibidos de los contribuyentes autónomos antes del 24 de diciembre son recibos anticipados contra los impuestos adeudados para el año siguiente porque el hecho imponible es la obtención de ingresos durante el periodo impositivo, que no ha comenzado. El Gobierno reconoce un aumento de un activo (efectivo en banco) y un aumento de un pasivo (ingresos anticipados) de acuerdo con el párrafo 44 de la NICSP 47.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes

Criterios para aplicar el modelo de acuerdo vinculante

- EI31. Los ejemplos 9 a 12 ilustran los requerimientos de los párrafos 56 a 61 de la NICSP 47 sobre el uso del modelo de acuerdo vinculante. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:
- (a) la interacción del párrafo 146 de la NICSP 47 con los párrafos 109 y 115 la NICSP 47 sobre la estimación de la contraprestación variable (Ejemplos 10 y 11); y
 - (b) el párrafo de la NICSP 47 sobre la contraprestación en forma de regalías basadas en las ventas o en el uso sobre las licencias de propiedad intelectual (Ejemplo 12).

Ejemplo 9 - Cobrabilidad de la contraprestación

- EI32. Un gobierno local (el Gobierno) tiene una cartera de propiedades que se alquilan a precios inferiores a los del mercado a residentes que reúnen los requisitos (Residentes). Después de varios años, un Residente puede comprar la unidad como parte de un programa de viviendas de alquiler con opción a compra. El precio de la unidad se basará en el valor de mercado vigente en ese momento menos el alquiler acumulado pagado hasta la fecha por el Residente. El programa permite a los Residentes pagar el precio a lo largo de un periodo de 20 años, pero los pagos pueden cesar una vez que los Residentes hayan alcanzado la edad para empezar a recaudar su jubilación, y los pagos futuros dependerán del nivel de ingresos del Residente en ese momento. Al inicio del acuerdo vinculante para comprar la unidad, se requiere que el Residente pague un depósito no reembolsable de 5.000 u.m. y suscriba un acuerdo de financiación a largo plazo con el Gobierno por el saldo restante de la contraprestación comprometida.
- EI33. Como parte de este programa de alquiler con opción a compra, el Gobierno suscribe un acuerdo vinculante con un Residente para la venta de una unidad residencial con un precio de mercado de 400.000 u.m. Hasta el momento de la compra, el Residente había pagado acumulativamente 150.000 u.m. de alquiler al Gobierno, por lo que el precio de compra de la unidad era de 250.000 u.m. El Residente paga el depósito no reembolsable de 5.000 u.m. al inicio del acuerdo vinculante y suscribe un acuerdo de financiación a largo plazo con el Gobierno por las 245.000 u.m. restantes de la contraprestación comprometida. Sin embargo, se espera que el Residente solo pague 180.000 u.m. (incluido el depósito de 5.000 u.m.) hasta que empiece a recaudar su jubilación y, en ese momento, su nivel de ingresos previsto dará lugar al cese de los pagos. El Residente obtiene el control de la unidad al inicio del acuerdo vinculante y el pago de las 5.000 u.m. de depósito.
- EI34. Al evaluar si el acuerdo vinculante cumple los criterios del párrafo 56 la NICSP 47, el Gobierno concluye que el criterio del párrafo 56(e) la NICSP 47 no se cumple para la totalidad de las 250.000 u.m. porque no es probable que vaya a recaudar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de la transferencia del edificio. Al llegar a esta conclusión, el Gobierno observa que el Residente solo puede pagar hasta 180.000 u.m. según las condiciones del programa.
- EI35. Dado que no se cumplen todos los criterios del párrafo 56 de la NICSP 47, el Gobierno aplica los párrafos 58 y 81 a 86 de la NICSP 47 para determinar la contabilización del depósito no reembolsable de 5.000 u.m. El Gobierno observa que los eventos descritos en el párrafo 58(a) han ocurrido— es decir, el Gobierno ha transferido el control del edificio al Residente, y el Gobierno no tiene ninguna obligación de transferir bienes o servicios adicionales por el pago de 5.000 u.m. recibido, y el pago no es reembolsable. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 58, el Gobierno reconoce el pago no reembolsable de 5.000 u.m. como ingreso en el momento de su recepción.

Ejemplo 10 - La contraprestación no es el precio establecido-Rebaja de precio implícita

- EI36. Una agencia farmacéutica gubernamental (la Agencia) proporciona 1.000 unidades de un medicamento de prescripción a un hospital por una contraprestación comprometida de 1 millón de u.m. El precio de los

medicamentos está regulado, por lo que la Agencia no tiene poder discrecional sobre la fijación de precios. La Agencia prevé que no podrá recaudar del hospital el importe total de la contraprestación comprometida debido a una crisis médica que se está produciendo en la región y que está desviando los recursos del hospital.

- EI37. Al evaluar si se cumple el criterio del párrafo 56(e) de la NICSP 47, la Agencia también considera los párrafos 109 y 115(b) de la NICSP 47. Basándose en la evaluación de los hechos y las circunstancias, la Agencia determina que espera proporcionar una rebaja de precios y aceptar un menor importe de contraprestación del hospital. En consecuencia, la Agencia concluye que la contraprestación de la transacción no asciende a 1 millón de u.m. y que la contraprestación comprometida es variable. La Agencia estima la contraprestación variable y determina que espera tener derecho a 400.000 u.m.
- EI38. La Agencia considera la capacidad y la finalidad del hospital de pagar la contraprestación y concluye que, aunque la región atraviesa dificultades económicas, es probable que recaude 400.000 u.m. del hospital. En consecuencia, la Agencia concluye que se cumple el criterio del párrafo 56(e) de la NICSP 47 sobre la base de una estimación de la contraprestación variable de 400.000 u.m. Además, sobre la base de una evaluación de las condiciones del acuerdo vinculante y de otros hechos y circunstancias, la Agencia concluye que también se cumplen los demás criterios del párrafo 56 de la NICSP 47. En consecuencia, la Agencia contabiliza el acuerdo vinculante con el hospital, con una contraprestación por transacción de 400.000 u.m., de conformidad con los párrafos 56 a 147 de la NICSP 47.

Ejemplo 11 - Transacción de ingresos obligatorios-Rebaja de precio implícita

- EI39. Un hospital del Gobierno (el Hospital) proporciona servicios médicos a un paciente sin seguro en la sala de urgencias. El Hospital está obligado por ley a proporcionar servicios médicos a todos los pacientes de urgencias, y los pacientes están obligados a pagar, y la llegada de un paciente a urgencias constituye el inicio de un acuerdo vinculante. Debido al estado del paciente a su llegada al Hospital, éste se vio obligado por la legislación a prestar los servicios inmediatamente y, por lo tanto, antes de que el Hospital pueda determinar si el paciente se compromete a satisfacer su obligación de pagar por los servicios recibidos a cambio de los servicios médicos proporcionados. En consecuencia, el acuerdo vinculante no cumple todos los criterios del párrafo 56 de la NICSP 47 y, de acuerdo con el párrafo 58 de la NICSP 47, el Hospital seguirá evaluando su conclusión basándose en hechos y circunstancias actualizados.
- EI40. Después de proporcionar los servicios, el Hospital obtiene información adicional sobre el paciente, incluyendo una revisión de los servicios proporcionados, las tasas estándar para dichos servicios y la capacidad y finalidad del paciente de pagar al Hospital por los servicios proporcionados. Durante la revisión, el Hospital destaca que su tasa estándar para los servicios proporcionados en urgencias es de 10.000 u.m. El Hospital también revisa la información del paciente y, de forma congruente con sus políticas, designa al paciente a una clase de comprador basándose en la evaluación del Hospital de la capacidad y la finalidad de pago del paciente.
- EI41. El Hospital considera los párrafos 109 y 115(b) de la NICSP 47. Aunque la tasa estándar por los servicios es de 10.000 u.m. (que puede ser el importe facturado al paciente), el Hospital espera aceptar un importe inferior de contraprestación a cambio de los servicios. En consecuencia, el Hospital concluye que la contraprestación de la transacción no es de 10.000 u.m. y, por tanto, la contraprestación comprometida es variable. El Hospital revisa sus recaudaciones históricas de efectivo de esta clase de compradores y otra información relevante sobre el paciente. El Hospital estima la contraprestación variable y determina que espera recaudar 1.000 u.m.
- EI42. De acuerdo con el párrafo 56(e) de la NICSP 47, el Hospital evalúa la capacidad y la finalidad de pago del paciente (es decir, el riesgo crediticio del paciente). Sobre la base de su historial de recaudación de los pacientes de esta clase de compradores, el Hospital concluye que es probable que recaude 1.000 u.m. (la estimación de la contraprestación variable). Además, sobre la base de una evaluación de las condiciones del acuerdo vinculante y de otros hechos y circunstancias, el Hospital concluye que también se cumplen los demás criterios del párrafo 56 de la NICSP 47. En consecuencia, el Hospital contabiliza el acuerdo vinculante con el

paciente, a una contraprestación de transacción de 1.000 u.m., de conformidad con los requerimientos de la NICSP 47.

Ejemplo 12 - Nueva evaluación de los criterios para aplicar el modelo de acuerdo vinculante

- EI43. El Departamento de Recursos Naturales (el Departamento) expide un permiso para extraer minerales a una Compañía minera del sector privado (la Compañía) a cambio de un canon basado en el importe de los minerales extraídos. Al inicio, el acuerdo vinculante cumple todos los criterios del párrafo 56 de la NICSP 47 y el Departamento contabiliza el acuerdo vinculante con la Compañía de acuerdo con los párrafos 56 a 147 de la NICSP 47. El Departamento reconoce los ingresos cuando se produce el uso posterior de la Compañía (es decir, la extracción de minerales) de acuerdo con el párrafo GA180 de la NICSP 47.
- EI44. Durante el primer año del acuerdo vinculante, la Compañía proporciona informes trimestrales de extracción y paga dentro del periodo acordado.
- EI45. Durante el segundo año del acuerdo vinculante, la Compañía sigue extrayendo minerales de la propiedad, pero su situación financiera empeora. El acceso actual de la Compañía al crédito y el efectivo disponible son limitados. El Departamento sigue reconociendo los ingresos en función de la extracción de la Compañía a lo largo del segundo año. La Compañía paga los cánones del primer trimestre, pero no abona la totalidad de los pagos por el uso del permiso en los trimestres 2 a 4. El Departamento contabiliza cualquier deterioro de valor de la cuenta por cobrar existente de acuerdo con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*.
- EI46. Durante el tercer año del acuerdo vinculante, la Compañía continúa utilizando el permiso expedido por el Departamento. Sin embargo, el Departamento se entera de que la Compañía ha perdido el acceso al crédito y a sus principales clientes, por lo que la capacidad de pago de la Compañía se deteriora significativamente. Por lo tanto, el Departamento llega a la conclusión de que es poco probable que la Compañía pueda realizar más pagos de cánones por el uso continuado del permiso minero. Como resultado de este cambio significativo en los hechos y circunstancias, de acuerdo con el párrafo 57 de la NICSP 47, el Departamento reevalúa los criterios del párrafo 56 de la NICSP 47 y determina que no se cumplen porque ya no es probable que el Departamento recaude la contraprestación a la que tendrá derecho. En consecuencia, el Departamento no reconoce ningún otro ingreso asociado con el uso futuro del permiso por parte de la Compañía. El Departamento contabiliza cualquier deterioro de valor de la cuenta por cobrar existente de acuerdo con la NICSP 41.

Modificaciones

- EI47. Los ejemplos 13 a 15 ilustran los requerimientos de los párrafos 63 a 66 de la NICSP 47 sobre modificaciones de acuerdos vinculantes. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:
- (a) párrafos 68 a 77 de la NICSP 47 sobre la identificación de las obligaciones de cumplimiento (Ejemplo 15);
 - (b) párrafos 119 a 121 de la NICSP 47 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable (Ejemplos 14 y 15); y
 - (c) párrafos 144 a 147 de la NICSP 47 sobre cambios en la contraprestación de la transacción (Ejemplo 14).

Ejemplo 13 - Modificación de un acuerdo vinculante sobre bienes

- EI48. Una organización intergubernamental (la Organización) se compromete a proporcionar 1,2 millones de libros de texto a un gobierno nacional (el Gobierno) por 12 millones de u.m. (10 u.m. por libro de texto). Los libros de texto se transfieren al Gobierno a lo largo de un periodo de seis meses. Los 12 millones de u.m. son financiados por los donantes de la Organización. La Organización transfiere el control de cada libro de texto en un momento dado. Después de que la Organización haya transferido el control de 600.000 libros de texto al Gobierno, el

acuerdo vinculante se modifica para requerir la entrega de otros 300.000 libros de texto (un total de 1,5 millones de libros de texto idénticos) al Gobierno. Los 300.000 libros de texto adicionales no se incluyeron en el acuerdo de encuadernación inicial.

Caso A - Productos adicionales por un precio que refleja el valor independiente

- EI49. Cuando se modifica el acuerdo vinculante, el precio de la modificación a un acuerdo vinculante para los 300.000 libros de texto adicionales es de 2,85 millones de u.m. adicionales o 9,5 u.m. por libro de texto. El precio de los libros de texto adicionales refleja el valor independiente de los libros de texto en el momento de la modificación del acuerdo vinculante y los libros de texto adicionales son distintos (de acuerdo con el párrafo 73 de la NICSP 47) de los libros de texto originales.
- EI50. De acuerdo con el párrafo 65 de la NICSP 47, la modificación de un acuerdo vinculante para los 300.000 libros de texto adicionales es, en efecto, un acuerdo vinculante nuevo y distinto para los libros de texto futuros que no afecta a la contabilización del acuerdo vinculante existente. La Organización reconoce unos ingresos de 10 u.m. por libro de texto para los 1,2 millones de libros de texto del acuerdo vinculante original y de 9,5 u.m. por libro de texto para los 300.000 libros de texto del nuevo acuerdo vinculante.

Caso B - Productos adicionales por un precio que no refleja el valor independiente

- EI51. Durante el proceso de negociación de la compra de 300.000 libros de texto adicionales, las partes acuerdan inicialmente un precio de 8,0 u.m. por libro de texto. Sin embargo, el Gobierno y los donantes descubren que los 600.000 libros de texto iniciales proporcionados por la Organización contenían pequeños errores tipográficos. La Organización compromete un crédito parcial de 1,5 u.m. por libro de texto para compensar a los donantes por la mala calidad de esos libros de texto. El Departamento y los donantes acuerdan incorporar el crédito de 900.000 u.m. (crédito de 1,5 u.m. × 600.000 libros de texto) al importe que la Organización requerirá para los 300.000 libros de texto adicionales. En consecuencia, la modificación del acuerdo vinculante especifica que el precio de los 300.000 libros de texto adicionales es de 1,5 millones de u.m. o 5,0 u.m. por producto. Ese precio comprende el precio acordado para los 300.000 libros de texto adicionales de 2,4 millones de u.m., o 8,0 u.m. por libro de texto, menos el crédito de 900.000 u.m.
- EI52. En el momento de la modificación, la Organización reconoce las 900.000 u.m. como una reducción de la contraprestación de la transacción y, por tanto, como una reducción de los ingresos por los 600.000 libros de texto iniciales transferidos. Al contabilizar la venta de los 300.000 libros de texto adicionales, la Organización determina que el precio negociado de 8,0 u.m. por producto no refleja el valor independiente de los libros de texto adicionales. En consecuencia, la modificación de un acuerdo vinculante no cumple las condiciones del párrafo 65 de la NICSP 47 para contabilizarse como un acuerdo vinculante independiente. Dado que los libros de texto restantes a entregar son distintos de los ya transferidos, la Organización aplica los requerimientos del párrafo 66(a) de la NICSP 47 y contabiliza la modificación como una rescisión del acuerdo vinculante original y la creación de un nuevo acuerdo vinculante.
- EI53. En consecuencia, el importe reconocido como ingreso por cada uno de los libros de texto restantes es un precio mixto de 9,33 u.m. $\{[(10 \text{ u.m.} \times 600.000 \text{ libros de texto aún no transferidos en virtud del acuerdo vinculante original}) + (8,0 \text{ u.m.} \times 300.000 \text{ libros de texto que se transferirán en virtud de la modificación a un acuerdo vinculante})] \div 900.000 \text{ libros de texto restantes}\}$.

Ejemplo 14 - Cambio en la contraprestación de la transacción tras la modificación de un acuerdo vinculante

- EI54. El 1 de julio de 20X0, el Departamento de Defensa (el Departamento) se compromete a transferir dos productos militares usados distintos, un vehículo blindado ligero y piezas de repuesto, a un gobierno extranjero (Gobierno F). El vehículo blindado ligero se transfiere al Gobierno F al inicio del acuerdo vinculante y las piezas de repuesto se transfieren el 31 de marzo de 20X1. La contraprestación comprometida por el Gobierno F incluye una contraprestación fija de 1,0 millones de u.m. y una contraprestación variable que se estima en 200.000 u.m. El Departamento incluye su estimación de la contraprestación variable en la contraprestación de la

transacción porque concluye que es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre.

- EI55. La contraprestación de la transacción de 1,2 millones de u.m. se asigna por igual a la obligación de cumplimiento del vehículo blindado ligero y a la obligación de cumplimiento de las piezas de recambio. Esto se debe a que ambos productos tienen los mismos valores independientes y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 142 que requiere la asignación de la contraprestación variable a una de las obligaciones de cumplimiento, pero no a ambas.
- EI56. Cuando el vehículo blindado ligero fue transferido al Gobierno F al inicio del acuerdo vinculante, el Departamento reconoció un ingreso de 600.000 u.m.
- EI57. El 30 de noviembre de 20X0, el alcance del acuerdo vinculante se modifica para incluir el compromiso de transferir munición (además de las piezas de repuesto no entregadas) al Gobierno F el 30 de junio de 20X1 y el precio del acuerdo vinculante se incrementa en 300.000 u.m. (contraprestación fija), que no representa el valor independiente de la munición. El valor independiente de la munición es el mismo que los valores independientes del vehículo blindado ligero y de las piezas de repuesto.
- EI58. El Departamento contabiliza la modificación como si se tratara de la rescisión del acuerdo vinculante existente y la creación de un nuevo acuerdo vinculante. Esto se debe a que los repuestos restantes y la munición son distintos del vehículo blindado ligero, que se había transferido al Gobierno F antes de la modificación, y la contraprestación comprometida por la munición no representa su valor independiente. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 66(a) de la NICSP 47, la contraprestación a asignar a las obligaciones de cumplimiento restantes comprende la contraprestación que había sido asignada a la obligación de cumplimiento de las piezas de repuesto (que se mide en un importe de contraprestación de la transacción asignado de 600.000 u.m.) y la contraprestación comprometida en la modificación (contraprestación fija de 300.000 u.m.). La contraprestación de la transacción para el acuerdo vinculante modificado es de 900.000 u.m. y ese importe se asigna por igual a la obligación de cumplimiento de las piezas de repuesto y a la obligación de cumplimiento de la munición (es decir, 450.000 u.m. se asignan a cada una de las obligaciones de cumplimiento).
- EI59. Después de la modificación, pero antes de la entrega de las piezas de repuesto y la munición, el Departamento revisa su estimación del importe de la contraprestación variable a la que espera tener derecho y lo sitúa en 240.000 u.m. (en lugar de la estimación anterior de 200.000 u.m.). El Departamento concluye que el cambio en la estimación de la contraprestación variable puede incluirse en la contraprestación de la transacción, porque es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en los ingresos reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre. Aunque la modificación se contabilizó como si fuera la terminación del acuerdo vinculante existente y la creación de un nuevo acuerdo vinculante de conformidad con el párrafo 66(a) de la NICSP 47, el aumento de la contraprestación de la transacción de 40.000 u.m. es atribuible a la contraprestación variable comprometida antes de la modificación. Por lo tanto, de acuerdo con el párrafo 147 de la NICSP 47, la modificación de la contraprestación de la transacción se asigna a las obligaciones de cumplimiento del vehículo blindado ligero y las piezas de recambio sobre la misma base que al inicio del acuerdo vinculante. En consecuencia, el Departamento reconoce un ingreso de 20.000 u.m. por el vehículo blindado ligero en el periodo en el que se produce el cambio en la contraprestación de la transacción. Dado que las piezas de repuesto no se habían transferido al Gobierno F antes de la modificación de un acuerdo vinculante, el cambio en la contraprestación de la transacción atribuible a las piezas de repuesto se asigna a las obligaciones de cumplimiento restantes en el momento de la modificación de un acuerdo vinculante. Esto es congruente con la contabilidad que habría requerido el párrafo 66(a) de la NICSP 47 si ese importe de contraprestación variable se hubiera estimado e incluido en la contraprestación de la transacción en el momento de la modificación de un acuerdo vinculante.
- EI60. A continuación, el Departamento también asigna el incremento de 20.000 u.m. en la contraprestación de la transacción por el acuerdo vinculante modificado por igual a las obligaciones de cumplimiento de las piezas

de recambio y la munición. Esto se debe a que los productos tienen los mismos valores independientes y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 142 que requieren la asignación de la contraprestación variable a una pero no a las dos obligaciones de cumplimiento. En consecuencia, el importe de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento de las piezas de recambio y la munición aumenta en 10.000 u.m. hasta 460.000 u.m. cada una.

- El61. El 31 de marzo de 20X1, las piezas de repuesto se transfieren al Gobierno F y el Departamento reconoce un ingreso de 460.000 u.m. El 30 de junio de 20X1, la munición se transfiere al gobierno extranjero y el Departamento reconoce un ingreso de 460.000 u.m.

Ejemplo 15 - Modificación que da lugar a un ajuste de actualización acumulada de los ingresos

- El62. El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante para construir un edificio residencial para el Departamento de Vivienda (Vivienda) en terrenos propiedad de Vivienda por una contraprestación comprometida de 10 millones de u.m. y una bonificación de 2 millones de u.m. si el edificio se termina en 24 meses. Obras Públicas contabiliza el conjunto de bienes o servicios comprometidos como una única obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo GA72(b) de la NICSP 47 porque Vivienda controla el edificio durante la construcción. Al inicio del acuerdo vinculante, Obras Públicas espera lo siguiente:

	u.m.
Contraprestación de la transacción	10.000.000
Costos esperados	9.000.000
Resultado positivo (ahorro) del periodo esperado (10%)	1.000.000

- El63. Al inicio del acuerdo vinculante, Obras Públicas excluye la bonificación de 2 millones de u.m. de la contraprestación de la transacción porque no puede concluir que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de ingresos acumulados reconocidos. La finalización del edificio es altamente susceptible a factores ajenos a la influencia de Obras Públicas, incluyendo el clima y las aprobaciones reguladoras. Además, Obras Públicas tiene una experiencia limitada con tipos similares de acuerdos vinculantes.

- El64. Obras Públicas determina que la medida de los inputs, sobre la base de los costos incurridos, proporciona una medida apropiada del progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento. Al final del primer año, Obras Públicas ha satisfecho el 60 por ciento de su obligación de cumplimiento sobre la base de los costos incurridos hasta la fecha (5,4 millones de u.m.) en relación con los costos totales esperados (9 millones de u.m.). Obras Públicas reevalúa la contraprestación variable y concluye que el importe sigue siendo limitado de conformidad con los párrafos 119 a 121 de la NICSP 47. En consecuencia, los ingresos acumulados y los costos reconocidos para el primer año son los siguientes:

	u.m.
Ingresos	6.000.000
Costos	5.400.000
Resultado positivo (ahorro) del periodo	600.000

- El65. En el primer trimestre del segundo año, las partes del acuerdo vinculante acuerdan modificarlo cambiando el plano del edificio. Como consecuencia, la contraprestación fija y los costos esperados aumentan en 1,5 millones de u.m. y 1,2 millones de u.m., respectivamente. La contraprestación potencial total tras la

modificación es de 13,5 millones de u.m. (11,5 millones de u.m. de contraprestación fija + 2 millones de u.m. de prima de finalización). Además, el plazo permitido para conseguir la bonificación de 2 millones de u.m. se amplía en 6 meses hasta 30 meses a partir de la fecha original de inicio del acuerdo vinculante. En la fecha de la modificación, basándose en su experiencia y en el trabajo que queda por realizar, que es principalmente en el interior del edificio y no está sujeto a las condiciones meteorológicas, Obras Públicas concluye que es altamente probable que la inclusión de la bonificación en la contraprestación de la transacción no dé lugar a una reversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos de conformidad con el párrafo 119 de la NICSP 47 e incluye los 2 millones de u.m. en la contraprestación de la transacción. Al evaluar la modificación de un acuerdo vinculante, Obras Públicas evalúa el párrafo 73(b) de la NICSP 47 y concluye (basándose en los factores del párrafo 76 de la NICSP 47) que los bienes y servicios restantes que deben proporcionarse utilizando el acuerdo vinculante modificado no son distintos de los bienes y servicios transferidos en la fecha de modificación de un acuerdo vinculante o antes de ella; es decir, el acuerdo vinculante sigue siendo una única obligación de cumplimiento.

- El66. En consecuencia, Obras Públicas contabiliza la modificación de un acuerdo vinculante como si formara parte del acuerdo vinculante original (de conformidad con el párrafo 66(b) de la NICSP 47). Obras Públicas actualiza su medición del progreso y estima que ha satisfecho el 52,9 por ciento de sus obligaciones de cumplimiento (5,4 millones de u.m. de costos reales incurridos ÷ 10,2 millones de u.m. de costos totales esperados). Obras Públicas reconoce unos ingresos adicionales de 1,14 millones de u.m. [(52,9 por ciento completado × 13,5 millones de u.m. de contraprestación de la transacción modificada) - 6 millones de u.m. de ingresos reconocidos hasta la fecha] en la fecha de la modificación como un ajuste de actualización acumulado en el estado del rendimiento financiero.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante

- El67. Los ejemplos 16 a 19 ilustran los requerimientos de los párrafos 68 a 77 de la NICSP 47 sobre la identificación de las obligaciones de cumplimiento.

Ejemplo 16 - Determinación de si los bienes o servicios son distintos.

Caso A - Bienes o servicios distintos

- El68. Una agencia gubernamental de servicios compartidos de TI (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno estatal (el Gobierno Estatal) para transferir una licencia de software, realizar un servicio de instalación y proporcionar actualizaciones de software no especificadas y apoyo técnico (en línea y telefónico) durante un periodo de dos años. La Agencia proporciona la licencia, el servicio de instalación y el apoyo técnico por separado. El servicio de instalación incluye el cambio de la pantalla de la web para cada tipo de usuario (por ejemplo, marketing, gestión del inventario y tecnología de la información). El servicio de instalación se realiza de forma rutinaria por otras entidades y no modifica de forma significativa el software. El software sigue siendo funcional sin las actualizaciones y el apoyo técnico.
- El69. La Agencia evalúa los bienes y servicios comprometidos por el Gobierno del Estado para determinar qué bienes y servicios son distintos de acuerdo con el párrafo 73 de la NICSP 47. La Agencia observa que el software se entrega antes que los demás bienes y servicios, y sigue siendo funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico. El Gobierno Estatal puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de las actualizaciones junto con la licencia de software transferida al inicio del acuerdo vinculante. Así pues, la Agencia concluye que el Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio de cada uno de los bienes y servicios por sí solos o junto con los demás bienes y servicios que están fácilmente disponibles y se cumple el criterio del párrafo 73(a) de la NICSP 47.
- El70. La Agencia también considera el principio y los factores del párrafo 76 de la NICSP 47 y determina que el compromiso de transferir cada bien y servicio al Gobierno del Estado es identificable por separado de cada

una de los otros compromisos (por lo que se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47). Al llegar a esta determinación, la Agencia considera que, aunque integra el software en el sistema del Gobierno del Estado, los servicios de instalación no afectan significativamente a la capacidad del Gobierno del Estado para utilizar y generar beneficios económicos o potencial de servicio de la licencia del software porque los servicios de instalación son rutinarios y pueden obtenerse de suministradores alternativos. Las actualizaciones del software no afectan significativamente a la capacidad del Gobierno del Estado para utilizar y obtener beneficios o potencial de servicio de la licencia del software durante el periodo de licencia. La Agencia observa además que ninguno de los bienes o servicios comprometidos se modifica o personaliza significativamente entre sí, ni la Agencia está proporcionando un servicio significativo de integración del software y los servicios en un resultado combinado. Por último, la Agencia concluye que el software y los servicios no se afectan significativamente entre sí y, por lo tanto, no son altamente interdependientes ni están altamente interrelacionados, porque la Agencia podría satisfacer su compromiso de transferir la licencia inicial del software independientemente de su compromiso de proporcionar posteriormente el servicio de instalación, las actualizaciones del software o el apoyo técnico.

EI71. Sobre la base de esta evaluación, la Agencia identifica cuatro obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante para transferir los siguientes bienes o servicios a otra parte:

- (a) la licencia de software;
- (b) un servicio de instalación;
- (c) las actualizaciones del software; y
- (d) el soporte técnico.

EI72. La Agencia aplica los párrafos 87 a 97 de la NICSP 47 para determinar si cada una de las obligaciones de cumplimiento para el servicio de instalación, las actualizaciones de software y el apoyo técnico está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo. La Agencia también evalúa la naturaleza del compromiso de la Agencia de transferir la licencia del software de acuerdo con el párrafo GA 173 de la NICSP 47.

Caso B - Personalización significativa

EI73. Los bienes y servicios comprometidos son los mismos que en el Caso A, excepto que el acuerdo vinculante especifica que, como parte del servicio de instalación, el software debe personalizarse sustancialmente para añadir una nueva funcionalidad significativa que permita al software interactuar con otras aplicaciones de software personalizadas utilizadas por el Gobierno del Estado. El servicio de instalación personalizada puede ser proporcionado por otras entidades.

EI74. La Agencia evalúa los bienes y servicios comprometidos por el Gobierno del Estado para determinar qué bienes y servicios son distintos de acuerdo con el párrafo 73 de la NICSP 47. La Agencia evalúa en primer lugar si se ha cumplido el criterio del párrafo 73(a). Por las mismas razones que en el Caso A, la Agencia determina que la licencia del software, la instalación, las actualizaciones del software y el apoyo técnico cumplen cada uno de ellos ese criterio. La Agencia evalúa a continuación si se ha cumplido el criterio del párrafo 73(b) mediante la evaluación del principio y los factores del párrafo 76 de la NICSP 47. La Agencia observa que los términos del acuerdo vinculante dan lugar al compromiso de proporcionar un servicio significativo de integración del software bajo licencia en el sistema de software existente mediante la realización de un servicio de instalación personalizado, tal y como se especifica en el acuerdo vinculante. En otras palabras, la Agencia está utilizando la licencia y el servicio de instalación personalizada como inputs para producir los resultados combinados (es decir, un sistema de software funcional e integrado) especificados en el acuerdo vinculante [véase el párrafo 76(a) de la NICSP 47]. El software es modificado y personalizado significativamente por el servicio [véase el párrafo 76(b) de la NICSP 47]. En consecuencia, la Agencia determina que el compromiso de transferir la licencia no es identificable por separado del servicio de instalación

personalizada y, por lo tanto, no se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47. Así pues, la licencia de software y el servicio de instalación personalizada no son distintos.

- EI75. Sobre la base del mismo análisis que en el Caso A, la Agencia concluye que las actualizaciones de software y el apoyo técnico son distintos de los otros compromisos del acuerdo vinculante.
- EI76. Sobre la base de esta evaluación, la Agencia identifica tres obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante para transferir los siguientes bienes o servicios a otra parte:
- (a) personalización del software (que comprende la licencia del software y el servicio de instalación personalizada);
 - (b) las actualizaciones del software; y
 - (c) el soporte técnico.
- EI77. La Agencia aplica los párrafos 87 a 97 de la NICSP 47 para determinar si cada obligación de cumplimiento está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo.

Caso C - Los compromisos se identifican por separado (Instalación)

- EI78. Una agencia de servicios de TI compartidos (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante con una oficina del gobierno estatal (el Gobierno del Estado) para proporcionar un equipo y servicios de instalación. El equipo está operativo sin ninguna adaptación o modificación. La instalación requerida no es compleja y puede ser proporcionada por varios suministradores de servicios alternativos.
- EI79. La Agencia identifica dos bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante: (a) el equipo y (b) la instalación. La Agencia evalúa los criterios del párrafo 73 de la NICSP 47 para determinar si cada bien o servicio comprometido es distinto. La Agencia determina que el equipamiento y la instalación cumplen cada uno el criterio del párrafo 73(a) de la NICSP 47. El Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del equipo por sí mismo, utilizándolo o revendiéndolo, o junto con otros recursos fácilmente disponibles (por ejemplo, servicios de instalación disponibles de proveedores alternativos). El Gobierno del Estado también puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los servicios de instalación junto con otros recursos que el Gobierno del Estado ya habrá obtenido de la Agencia (es decir, el equipo).
- EI80. La Agencia determina además que sus compromisos de transferir el equipo y de proporcionar los servicios de instalación son cada uno identificable por separado [de acuerdo con el párrafo 73(b) de la NICSP 47]. La Agencia considera el principio y los factores del párrafo 76 de la NICSP 47 al determinar que el equipo y los servicios de instalación no son inputs de una partida combinada en este acuerdo vinculante. En este caso, cada uno de los factores del párrafo 76 de la NICSP 47 contribuye, pero no es individualmente determinante, a la conclusión de que el equipo y los servicios de instalación son identificables por separado, como se indica a continuación:
- (a) La Agencia no está proporcionando un servicio de integración significativo. Es decir, la Agencia se ha comprometido a entregar el equipo y después a instalarlo; la Agencia podría satisfacer su compromiso de transferir el equipo por separado de su compromiso de instalarlo posteriormente. La Agencia no se ha comprometido a combinar el equipo y los servicios de instalación de forma que se transformen en un resultado combinado.
 - (b) Los servicios de instalación de la Agencia no personalizarán ni modificarán significativamente el equipo.
 - (c) Aunque el Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio de los servicios de instalación solo después de haber obtenido el control del equipo, los servicios de instalación no afectan significativamente al equipo porque el Organismo podría satisfacer su

compromiso de transferir el equipo independientemente de su compromiso de proporcionar los servicios de instalación. Dado que el equipo y los servicios de instalación no afectan significativamente el uno al otro, no son altamente interdependientes ni están altamente interrelacionados.

EI81. Sobre la base de esta evaluación, la Agencia identifica dos obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante para transferir los siguientes bienes o servicios a otra parte:

- (a) el equipo; y
- (b) servicios de instalación.

EI82. La Agencia aplica los párrafos 87 a 97 de la NICSP 47 para determinar si cada obligación de cumplimiento está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo.

Caso D - Los compromisos se pueden identificar por separado (Restricciones a un acuerdo vinculante)

EI83. Supongamos los mismos hechos que en el Caso C, excepto que el Gobierno del Estado está obligado a requerir el uso de los servicios de instalación de la Agencia en el acuerdo vinculante.

EI84. El requisito del acuerdo vinculante de utilizar los servicios de instalación de la Agencia no cambia la evaluación de si los bienes o servicios comprometidos son distintos en este caso. Esto se debe a que el requerimiento del acuerdo vinculante de utilizar los servicios de instalación de la Agencia no cambia las características de los bienes o servicios en sí, ni tampoco los compromisos de la Agencia con el Gobierno del Estado. Aunque se requiere que el Gobierno del Estado utilice los servicios de instalación de la Agencia, el equipo y los servicios de instalación pueden ser distintos [es decir, cada uno cumple el criterio del párrafo 73 (a) de la NICSP 47] y los compromisos de la Agencia de proporcionar el equipo y de proporcionar los servicios de instalación son cada una identificable por separado (es decir, cada una cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47). El análisis de la Agencia a este respecto es congruente con el del Caso C.

Caso E - Los compromisos son identificables por separado (Consumibles)

EI85. Una agencia de servicios compartidos de TI (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante con una oficina del gobierno estatal (el Gobierno del Estado) para proporcionar un equipo disponible en el mercado (es decir, el equipo está operativo sin ninguna adaptación o modificación significativa) y proporcionar consumibles especializados para su uso en el equipo a intervalos predeterminados durante los próximos tres años. Los consumibles son producidos solo por la Agencia, pero esta los proporciona por separado.

EI86. La Agencia determina que el Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del equipamiento junto con los consumibles fácilmente disponibles. Los consumibles están fácilmente disponibles de acuerdo con el párrafo 75 de la NICSP 47, porque la Agencia los proporciona regularmente por separado (es decir, a través de pedidos de reposición a compradores que adquirieron previamente el equipo). El Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los consumibles que se entregarán en virtud del acuerdo vinculante, junto con el equipo entregado que se transfiere al Gobierno del Estado inicialmente en virtud del acuerdo vinculante. Por lo tanto, tanto el equipo como los consumibles son susceptibles de ser diferenciados de acuerdo con el párrafo 73(a) de la NICSP 47.

EI87. La Agencia determina que sus compromisos de transferir el equipo y de suministrar los bienes fungibles durante un periodo de tres años son cada uno identificable por separado de conformidad con el párrafo 73(b) de la NICSP 47. La determinación de que el equipo y los consumibles no son inputs de una partida combinada en este acuerdo vinculante, la Agencia considera que no está proporcionando un servicio de integración significativo que transforme el equipo y los consumibles en unos resultados combinados. Además, ni el equipo ni los bienes fungibles son personalizados o modificados significativamente por el otro. Por último, la Agencia concluye que el equipo y los consumibles no son altamente interdependientes ni están altamente interrelacionados porque no se afectan significativamente entre sí. Aunque el Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio de los consumibles en este acuerdo vinculante solo

después de haber obtenido el control del equipo (es decir, los consumibles no tendrían ningún uso sin el equipo) y los consumibles son necesarios para que el equipo funcione, el equipo y los consumibles no se afectan significativamente el uno al otro. Esto se debe a que la Agencia podría satisfacer cada uno de sus compromisos en el acuerdo vinculante independientemente de los otros. Es decir, la Agencia podría satisfacer su compromiso de transferir el equipo, aunque el Gobierno del Estado no adquiriera ningún bien fungible, y podría satisfacer su compromiso de proporcionar los bienes fungibles, aunque el Gobierno del Estado adquiriera el equipo por separado.

EI88. Sobre la base de esta evaluación, la Agencia identifica dos obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante para transferir los siguientes bienes o servicios a otra parte:

- (a) el equipo; y
- (b) los consumibles.

EI89. La Agencia aplica los párrafos 87 a 97 de la NICSP 47 para determinar si cada obligación de cumplimiento está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo.

Ejemplo 17 - Los bienes y servicios no son distintos

Caso A - Servicio de integración significativo: Construcción de hospitales

EI90. El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Sanidad para construir un hospital. Obras Públicas es responsable de la gerencia global del proyecto e identifica varios bienes y servicios comprometidos, incluyendo la ingeniería, la limpieza del solar, la cimentación, la adquisición, la construcción de la estructura, las tuberías y el cableado, la instalación de equipos y el acabado.

EI91. Los bienes y servicios comprometidos pueden ser distintos de acuerdo con el párrafo 73(a) de la NICSP 47. Es decir, el Departamento de Sanidad puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los bienes y servicios, ya sea por sí solos o junto con otros recursos fácilmente disponibles. Prueba de ello es el hecho de que Obras Públicas proporciona regularmente muchos de estos bienes y servicios por separado a otros compradores, al igual que otras entidades de construcción comparables. Además, el Departamento de Salud podría generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los bienes y servicios individuales mediante el uso, consumo, venta o tenencia de dichos bienes o servicios.

EI92. Sin embargo, los compromisos de transferir los bienes y servicios no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 73(b) de la NICSP 47 [sobre la base de los factores del párrafo 76 de la NICSP 47]. Esto se evidencia por el hecho de que Obras Públicas proporciona un servicio significativo de integración de los bienes y servicios (los inputs) en el hospital (los resultados combinados) para el que el Departamento de Salud ha suscrito un acuerdo vinculante.

EI93. Dado que no se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47, los bienes y servicios no son distintos. Obras Públicas contabiliza todos los bienes o servicios comprometidos por el acuerdo vinculante como una única obligación de cumplimiento.

Caso B - Servicio de integración significativo: producción y entrega de trenes de carretera

EI94. El Departamento de Ciencias de la Investigación (el Departamento) suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno local (el Gobierno) que dará lugar a la entrega de múltiples trenes de carretera altamente complejos y especializados. Los términos del acuerdo vinculante requieren que el Departamento establezca un proceso de fabricación para producir los trenes de carretera. Las especificaciones son exclusivas del Gobierno, basadas en un diseño a medida que es propiedad del Gobierno y que se desarrollaron bajo los términos de un acuerdo vinculante independiente que no forma parte del actual intercambio negociado. La Departamento es responsable de la gestión global del acuerdo vinculante, que requiere el desempeño y la integración de

diversas actividades, como la adquisición de materiales, la identificación y gestión de subcontratistas, y la realización de la fabricación, el montaje y las pruebas.

- EI95. El Departamento evalúa los compromisos del acuerdo vinculante y determina que cada uno de los trenes de carretera comprometidos puede ser distinto de acuerdo con el párrafo 73(a) de la NICSP 47 porque el Gobierno puede generar beneficios económicos o potencial de servicio de cada tren de carretera por sí mismo. Esto se debe a que cada tren de carretera puede funcionar independientemente de los demás trenes de carretera.
- EI96. El Departamento observa que la naturaleza de su compromiso es establecer y proporcionar un servicio de producción del complemento completo de trenes de carretera para el que el Gobierno ha suscrito un acuerdo vinculante de conformidad con las especificaciones del Gobierno. El Departamento considera que es responsable de la gestión global del acuerdo vinculante y de proporcionar un servicio significativo de integración de diversos bienes y servicios (los inputs) en su servicio global y los trenes de carretera resultantes (los resultados combinados). Por lo tanto, los trenes de carretera y los diversos bienes o servicios comprometidos inherentes a la producción de esos trenes de carretera no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 73(b) y el párrafo 76 de la NICSP 47. En este caso, el proceso de fabricación proporcionado por el Departamento es específico de su acuerdo vinculante con el Gobierno. Además, la naturaleza del desempeño del Departamento y, en particular, el servicio de integración significativo de las diversas actividades significa que un cambio en una de las actividades del Departamento para producir los trenes de carretera tiene un efecto significativo en las otras actividades requeridas para producir los trenes de carretera altamente complejos y especializados de tal manera que las actividades del Departamento son altamente interdependientes y están altamente interrelacionadas.
- EI97. Dado que no se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47, los bienes y servicios que proporcionará el Departamento no son distintos. El Departamento contabiliza todos los bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante como una única obligación de cumplimiento.

Caso C - Servicio de integración significativo: Respuesta de emergencia

- EI98. Una Agencia de Ayuda de Emergencia (la Agencia) suscribe un acuerdo con una Organización Internacional para el Desarrollo (la Organización) y recibe 1 millón de u.m. para proporcionar servicios de respuesta de emergencia a las inundaciones a los ciudadanos de una región afectada que no disponía de recursos suficientes para responder a la crisis. La Agencia ha aplicado los párrafos 9 a 16 de la NICSP 47 y ha determinado que el acuerdo es un acuerdo vinculante. Según los términos del acuerdo vinculante, la Agencia está obligada a adquirir mantas y sábanas de refugio, y a comprar diversos tipos de equipos como bombas de agua, depósitos, cubos y escobas para proporcionar servicios de limpieza. Los términos del acuerdo vinculante señalaban que la Agencia también puede necesitar comprometerse en otras actividades o incurrir en gastos subvencionables que no estén explícitamente enumerados pero que sean necesarios para cumplir el objetivo global de proporcionar servicios de respuesta de emergencia a las inundaciones a los ciudadanos afectados. La Agencia destacó que, en el contexto del acuerdo vinculante, el transporte y la distribución de las mantas y las sábanas de refugio adquiridas no se enumeran explícitamente en el acuerdo vinculante, pero se considerarían un gasto subvencionable necesario y, por lo tanto, un servicio comprometido implícitamente.
- EI99. Los bienes y servicios prometidos pueden ser distintos de acuerdo con el párrafo 73(a) de la NICSP 47 porque los ciudadanos de la región afectada pueden generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los suministros y servicios de limpieza, ya sea por sí mismos o junto con otros recursos fácilmente disponibles.
- EI100. Sin embargo, la Agencia determina que los bienes y servicios comprometidos que se transferirán a los ciudadanos no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 73(b) de la NICSP 47 sobre la base de los factores del párrafo 76 de la NICSP 47. Esto se debe a que la naturaleza de su compromiso en el acuerdo vinculante es cumplir con las necesidades de emergencia inmediatas y proporcionar asistencia humanitaria rápida a los ciudadanos de la región afectada. La Agencia destaca que, para cumplir los términos

del acuerdo vinculante, se requiere que proporcione un servicio significativo de integración de los bienes o servicios (los inputs) para proporcionar servicios de respuesta de emergencia a las inundaciones (los resultados combinados).

- EI101. Dado que no se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47, los bienes y servicios no son distintos. Más bien, el conjunto combinado de bienes y servicios del acuerdo vinculante es distinto. La Agencia contabiliza todos los bienes o servicios comprometidos por el acuerdo vinculante como una única obligación de cumplimiento.

Ejemplo 18 - Transferencia de recursos a otro nivel de gobierno con obligaciones de cumplimiento

- EI102. El gobierno nacional (Gobierno N) proporciona 10 millones de u.m. a un gobierno provincial (Gobierno P) para que los utilice en la mejora y el mantenimiento de los sistemas de transporte público. Concretamente, se requiere que el dinero se utilice de la siguiente manera: 40% para la modernización del sistema ferroviario y tranviario existente, 40% para un nuevo sistema ferroviario o tranviario y 20% para la compra de material rodante. Según los términos del acuerdo vinculante, el dinero solo puede utilizarse según lo especificado y cualquier importe mal utilizado o no utilizado debe reembolsarse al Gobierno N. Además, se requiere que el Gobierno P incluya una nota en sus estados financieros auditados de propósito general en la que se detalle cómo se gastaron los recursos transferidos. El acuerdo vinculante requiere que los recursos se gasten según lo especificado en el año en curso o se devuelvan al Gobierno N.
- EI103. El Gobierno P reconoce la entrada de 10 millones de u.m. como un activo, y un pasivo equivalente porque se le requiere que transfiera recursos de vuelta al Gobierno N si no satisface las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante.
- EI104. El Gobierno P destaca que se requieren diversos bienes y servicios no señalados explícitamente en el acuerdo vinculante para satisfacer dicho acuerdo. Por ejemplo, se requerirían ciertos bienes y servicios para modernizar el sistema ferroviario y tranviario existente, aunque se requerirían otros bienes y servicios para construir un nuevo sistema ferroviario o tranviario. Así, el Gobierno P lleva a cabo una evaluación exhaustiva para identificar todos los bienes o servicios comprometidos por el acuerdo vinculante. A continuación, determina que los bienes y servicios prometidos pueden ser distintos de conformidad con el párrafo 73(a) de la NICSP 47 porque el Gobierno N puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de cada bien y servicio por sí solo o junto con otros recursos fácilmente disponibles.
- EI105. Considerando el contexto del acuerdo vinculante, el Gobierno P observa que la naturaleza de su compromiso en el acuerdo vinculante es utilizar los recursos de tres formas específicas individuales y no de forma combinada:
- (a) Los bienes y servicios para modernizar el sistema ferroviario y tranviario existente representan un único resultado combinado: la modernización del sistema existente. El Gobierno P proporciona un servicio significativo de integración de estos bienes y servicios en un único resultado que es identificable por separado de otros bienes o servicios en el acuerdo vinculante. Del mismo modo, los bienes y servicios para construir un nuevo sistema ferroviario o de tranvías representan un único resultado combinado, y la compra de material rodante representa un único resultado; y
 - (b) el Gobierno P no está integrando significativamente estos tres resultados combinados, ni los resultados se modifican, personalizan o dependen significativamente unos de otros. Más bien, el Gobierno P es responsable de generar tres resultados identificables por separado de acuerdo con los párrafos 73(b) y 76 de la NICSP 47: el trabajo de modernización, el nuevo sistema y el material rodante.
- EI106. Dado que se cumplen los dos criterios del párrafo 73 de la NICSP 47, el acuerdo vinculante contiene tres obligaciones de cumplimiento separadas;

- (a) el cumplimiento de la obligación de utilizar 4 millones de u.m. para la modernización del sistema ferroviario y tranviario existente;
- (b) el cumplimiento de la obligación de utilizar 4 millones de u.m. para un nuevo sistema ferroviario o de tranvías; y
- (c) el cumplimiento de la obligación de utilizar 2 millones de u.m. para la compra de material rodante.

EI107. El Gobierno P reduce el pasivo a medida que satisface las obligaciones de cumplimiento, o cuando lo hace, y reconoce los ingresos en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que informa.

Ejemplo 19 - Compromisos explícitos e implícitos en un acuerdo vinculante

EI108. Una entidad de un gobierno (el Gobierno), con el objetivo de proporcionar servicios de Internet de banda ancha a los ciudadanos de las zonas rurales, suministra equipos de módem a una Compañía de telecomunicaciones (Telecom) (es decir, el comprador del Gobierno) que luego los revenderá a los miembros del público (es decir, los clientes de Telecom) a precios inferiores a los del mercado.

Caso A—Compromiso explícito de servicio

EI109. En el acuerdo vinculante con Telecom, el Gobierno se compromete a proporcionar servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, "gratis") a cualquier cliente final (es decir, miembros del público) que haya comprado un módem a Telecom. El Gobierno subcontrata el desempeño de los servicios de mantenimiento a Telecom y paga a ésta un importe acordado por proporcionar dichos servicios en nombre del Gobierno. Si el cliente final no utiliza los servicios de mantenimiento, el Gobierno no está obligado a pagar a Telecom.

EI110. El acuerdo vinculante con Telecom incluye dos bienes o servicios comprometidos: (a) el módem y (b) los servicios de mantenimiento. El compromiso de los servicios de mantenimiento es un compromiso de transferir bienes o servicios en el futuro y forma parte del intercambio negociado entre el Gobierno y Telecom. La evaluación por parte del Gobierno de si cada bien o servicio es distinto se realiza de acuerdo con el párrafo 73 de la NICSP 47. La determinación del Gobierno es que tanto el producto como los servicios de mantenimiento cumplen el criterio del párrafo 73(a) de la NICSP 47. El Gobierno proporciona el módem de forma autónoma, lo que indica que Telecom puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del módem por sí sola. Telecom puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los servicios de mantenimiento junto con un recurso que Telecom ya ha obtenido del Gobierno (es decir, el módem).

EI111. El Gobierno determina además que sus compromisos de transferir el módem y de prestar los servicios de mantenimiento son identificables por separado [de conformidad con el párrafo 73(b) de la NICSP 47 sobre la base del principio y los factores del párrafo 76 de la NICSP 47]. El módem y los servicios de mantenimiento no son inputs de una partida combinada en el acuerdo vinculante. El Gobierno no proporciona un servicio de integración significativo porque la presencia del módem y los servicios juntos en este acuerdo vinculante no dan lugar a ninguna funcionalidad adicional o combinada. Además, ni el módem ni los servicios modifican o personalizan al otro. Por último, el módem y los servicios de mantenimiento no son muy interdependientes ni están muy interrelacionados porque el Gobierno podría satisfacer cada una de los compromisos del acuerdo vinculante independientemente de sus esfuerzos por satisfacer la otra (es decir, el Gobierno podría transferir el módem incluso si Telecom (a través de los clientes finales individuales) declinara los servicios de mantenimiento, y podría proporcionar servicios de mantenimiento en relación con los módems proporcionados anteriormente a través de otros distribuidores). El Gobierno también observa, al aplicar el principio del párrafo 76 de la NICSP 47, que el compromiso del Gobierno de proporcionar el mantenimiento no es necesario para que el producto siga proporcionando beneficios económicos significativos o un potencial de servicio a Telecom. En consecuencia, el Gobierno concluye que existen dos obligaciones de cumplimiento (es decir, el módem y los servicios de mantenimiento) en el acuerdo vinculante.

Caso B - Compromiso implícito de servicio

- EI112. Continuando con los hechos del Caso A, el Gobierno ha proporcionado históricamente servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, "gratis") a los clientes finales de las zonas rurales que compraban el módem del Gobierno a Telecom. El Gobierno está extendiendo ahora un programa similar a las zonas urbanas. Durante las negociaciones sobre este nuevo programa urbano, el Gobierno no se compromete explícitamente a prestar servicios de mantenimiento durante las negociaciones con Telecom y el acuerdo vinculante final entre el Gobierno y Telecom no especifica los términos o condiciones de dichos servicios.
- EI113. Sin embargo, basándose en su práctica habitual, el Gobierno determina al inicio del nuevo acuerdo vinculante que se ha comprometido implícitamente a prestar servicios de mantenimiento como parte del intercambio negociado con Telecom. Es decir, las prácticas pasadas del Gobierno de proporcionar estos servicios en las zonas rurales crean expectativas válidas de los compradores del Gobierno (es decir, Telecom) de conformidad con el párrafo 71 de la NICSP 47. En consecuencia, el Gobierno evalúa si el compromiso de los servicios de mantenimiento es una obligación de cumplimiento. Por las mismas razones que en el Caso A, el Gobierno determina que el producto y los servicios de mantenimiento son obligaciones de cumplimiento independientes.

Caso C - Los servicios no son un servicio comprometido

- EI114. A diferencia de los Casos A y B, en el acuerdo vinculante con Telecom, el Gobierno no se compromete a proporcionar ningún servicio de mantenimiento. Además, el Gobierno no suele prestar servicios de mantenimiento y, por lo tanto, las prácticas habituales del Gobierno, las políticas publicadas y las declaraciones específicas en el momento de celebrar el acuerdo vinculante no han creado el compromiso implícito de proporcionar bienes o servicios a sus compradores. El Gobierno transfiere el control del módem a Telecom y, por lo tanto, el acuerdo vinculante queda completado. Sin embargo, antes de la venta a los clientes finales de Telecom, el Gobierno hace una oferta para proporcionar servicios de mantenimiento a cualquier parte que compre un módem a Telecom sin ninguna contraprestación adicional comprometida.
- EI115. El compromiso de mantenimiento no se incluye en el acuerdo vinculante entre el Gobierno y Telecom al inicio del acuerdo vinculante. Es decir, de acuerdo con el párrafo 71 de la NICSP 47, el Gobierno no se compromete explícita o implícitamente a proporcionar servicios de mantenimiento a Telecom o a los clientes finales. En consecuencia, el Gobierno no identifica el compromiso de prestar servicios de mantenimiento como una obligación de cumplimiento. En su lugar, la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento se contabiliza de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- EI116. Aunque los servicios de mantenimiento no son un servicio comprometido en el acuerdo vinculante actual, en futuros acuerdos vinculantes con Telecom u otras Compañías de telecomunicaciones, el Gobierno evaluaría si ha creado una práctica de negocio que dé lugar a un compromiso implícito de proporcionar servicios de mantenimiento.

Reconocimiento de transacciones de ingresos con un acuerdo vinculante

Satisfecho a lo largo del tiempo o en un momento dado

- EI117. Los ejemplos 2 a 22 ilustran los requerimientos de los párrafos 92 y 93 y 95 de la NICSP 47 sobre la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento a lo largo del tiempo. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

- (a) el párrafo 92(a) de la NICSP 47 para las transacciones con obligaciones de cumplimiento de utilizar recursos para bienes o servicios internamente sobre cuando una entidad recibe y consume simultáneamente los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad actúa (Ejemplo 20 Caso A);

- (b) el párrafo 95(a) de la NICSP 47 para las transacciones con obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios a terceros sobre cuando un comprador o un tercero beneficiario recibe y consume simultáneamente los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad actúa (Ejemplo 20 Caso B, y Ejemplo 21);
- (c) los párrafos 95(c), 96 y 97 de la NICSP 47 sobre el desempeño de una entidad que no crea un activo con un uso alternativo y el derecho exigible de una entidad a recibir una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha (Ejemplos 21 y 22); y
- (d) el párrafo 97 de la NICSP 47 sobre las obligaciones de cumplimiento satisfechas en un momento dado (Ejemplo 22).

Ejemplo 20 - El suministrador de recursos recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio

Caso A - Satisfacción de la obligación de cumplimiento de utilizar los recursos para bienes o servicios internamente

- EI118. Un gobierno regional (el Gobierno) suscribe un acuerdo vinculante para proporcionar 1,2 millones de u.m. a la red hospitalaria regional (el Hospital). El Gobierno requiere que el Hospital utilice los 1,2 millones de u.m. en el funcionamiento de su departamento de imagen médica.
- EI119. El uso de los fondos en el departamento de imagen médica es una única obligación de cumplimiento de acuerdo con el párrafo 68(b) de la NICSP 47. La obligación de cumplimiento se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 92(a) de la NICSP 47 porque el Hospital recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio de los recursos recibidos a medida que los utiliza. El Hospital reconoce los ingresos a lo largo del tiempo midiendo su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47.

Caso B - Satisfacción de la obligación de cumplimiento de transferir bienes o servicios a otra parte

- EI120. Un centro público de servicios de nóminas (el Centro de Nóminas) suscribe un acuerdo vinculante para proporcionar servicios mensuales de procesamiento de nóminas al Departamento de Educación de un gobierno local (el Departamento) durante un año.
- EI121. Los servicios de procesamiento de nóminas comprometidos se contabilizan como una única obligación de cumplimiento de acuerdo con el párrafo 68(b) de la NICSP 47. La obligación de cumplimiento se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 95(a) de la NICSP 47 porque el Departamento recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño del Centro de Nómina en el procesamiento de cada transacción de nómina a medida que se procesa cada transacción. El hecho de que otra entidad no necesitaría volver a realizar los servicios de procesamiento de nóminas por el servicio que el Centro de Nóminas ha proporcionado hasta la fecha también demuestra que el Departamento recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño del Centro de Nóminas a medida que el Centro de Nóminas realiza su desempeño. El Centro de Nóminas hace caso omiso de cualquier limitación práctica a la hora de transferir las obligaciones de cumplimiento restantes, incluidas las actividades de preparación que necesitaría llevar a cabo otra entidad. El Centro de Nómina reconoce los ingresos a lo largo del tiempo midiendo su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento de acuerdo con los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47.

Ejemplo 21 - Evaluación del uso alternativo y del derecho de contraprestación

- EI122. La Oficina del Auditor General (el Auditor) suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno (la Agencia) para proporcionar servicios de auditoría de estados financieros que dan lugar a que el Auditor dé un dictamen de auditoría a la Agencia. El dictamen de auditoría se refiere a los registros contables y a otros hechos y circunstancias específicos de la Agencia. Si la Agencia pusiera fin a la auditoría por motivos distintos del

incumplimiento por parte del Auditor del desempeño comprometido, el acuerdo vinculante requiere que la Agencia compense al Auditor por los costos en que haya incurrido.

- EI123. El Auditor considera el criterio del párrafo 95(a) de la NICSP 47 para determinar si la Agencia recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño del Auditor. Si el Auditor fuera incapaz de satisfacer su obligación de cumplimiento y la Agencia contratara a otra firma de auditoría para proporcionar el dictamen, la otra firma de auditoría necesitaría volver a realizar sustancialmente el trabajo que el Auditor había completado hasta la fecha, porque la otra firma de auditoría no tendría los beneficios económicos o el potencial de servicio de ningún trabajo en curso realizado por el Auditor. La naturaleza del dictamen de auditoría es tal que la Agencia generará beneficios económicos o potencial de servicio del desempeño del Auditor solo cuando la Agencia reciba el dictamen de auditoría. En consecuencia, el Auditor concluye que no se cumple el criterio del párrafo 95(a) de la NICSP 47.
- EI124. Sin embargo, la obligación de cumplimiento del Auditor cumple el criterio del párrafo 95(c) de la NICSP 47 porque el trabajo de auditoría realizado hasta la fecha no tendría ningún uso alternativo, ya que sería específico para la auditoría de la Agencia. Así pues, el Auditor tiene una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo debido a los dos factores siguientes:
- (a) De conformidad con el párrafo 96 de la NICSP 47, el desarrollo del dictamen de auditoría no crea un activo con un uso alternativo para el Auditor porque la auditoría se refiere a hechos y circunstancias que son específicos de la Agencia. Por lo tanto, el Auditor no puede utilizar el dictamen de auditoría para ningún otro fin.
 - (b) De conformidad con el párrafo 97 de la NICSP 47, el Auditor tiene un derecho exigible a recibir una contraprestación por su desempeño completado hasta la fecha por sus costos.
- EI125. En consecuencia, el Auditor reconoce los ingresos a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47.

Ejemplo 22 - Evaluación de si una obligación de cumplimiento está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo

- EI126. El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) está desarrollando complejos residenciales de varias unidades para venderlos al Departamento de Vivienda (Vivienda), así como a diversas entidades comerciales. Vivienda suscribe un acuerdo vinculante con Obras Públicas para determinadas unidades que están en construcción. Estas unidades tienen un plano similar y son de un tamaño parecido, pero otros atributos de las unidades son diferentes (por ejemplo, la ubicación de las unidades dentro del complejo).

Caso A - La entidad no tiene un derecho exigible de contraprestación por el desempeño realizado hasta la fecha

- EI127. Vivienda paga un depósito al suscribir el acuerdo vinculante y el depósito es reembolsable solo si Obras Públicas no completa la construcción de las unidades de acuerdo con el acuerdo vinculante. El resto de la contraprestación es pagadera a la finalización del acuerdo vinculante cuando Vivienda obtiene la posesión física de las unidades. Si Vivienda incumple el acuerdo vinculante antes de la finalización de las unidades, Obras Públicas solo tiene derecho a conservar el depósito.
- EI128. Al inicio del acuerdo vinculante, Obras Públicas aplica el párrafo 95(c) de la NICSP 47 para determinar si su compromiso de construir y transferir las unidades a Vivienda es una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo. Obras Públicas determina que no tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño realizado hasta la fecha porque, hasta que se complete la construcción de las unidades, solo tiene derecho al depósito pagado por Vivienda. Dado que Obras Públicas no tiene derecho a contraprestación por el trabajo completado hasta la fecha, su obligación de cumplimiento no es una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 95(c) de la NICSP 47. En su lugar, Obras Públicas

contabiliza la venta de las unidades como obligaciones de cumplimiento satisfechas en un momento dado de conformidad con el párrafo 97 de la NICSP 47.

Caso B - La entidad tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño realizado hasta la fecha

- EI129. Vivienda paga un depósito no reembolsable al suscribir el acuerdo vinculante y realizará pagos progresivos durante la construcción de las unidades. El acuerdo vinculante tiene condiciones sustantivas que impiden que Obras Públicas pueda destinar las unidades a otro comprador. Además, Vivienda no tiene derecho a rescindir el acuerdo vinculante a menos que Obras Públicas no cumpla lo que se comprometió. Si Vivienda incumple sus obligaciones al no efectuar los pagos prometidos a su debido tiempo, Obras Públicas tendría derecho a la totalidad de la contraprestación comprometida en el acuerdo vinculante si finaliza la construcción de las unidades. Los tribunales han respaldado anteriormente derechos similares que facultan a los promotores a requerir al comprador el cumplimiento, siempre que la entidad cumpla sus obligaciones de cumplimiento en virtud del acuerdo vinculante.
- EI130. Al inicio del acuerdo vinculante, Obras Públicas aplica el párrafo 95(c) de la NICSP 47 para determinar si su compromiso de construir y transferir las unidades a Vivienda es una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo. Obras Públicas determina que las unidades que construye no tienen un uso alternativo para Obras Públicas porque el acuerdo vinculante impide a Obras Públicas transferir las unidades especificadas a otro comprador. Obras Públicas no considera la posibilidad de una rescisión de un acuerdo vinculante a la hora de evaluar si puede dirigir las unidades a otro comprador.
- EI131. Obras Públicas también tiene derecho a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha de conformidad con el párrafo 97(a) de la NICSP 47. Ello se debe a que si Vivienda incumpliera sus obligaciones, Obras Públicas tendría un derecho exigible a toda la contraprestación comprometida en virtud del acuerdo vinculante si sigue cumpliendo lo comprometido.
- EI132. Por lo tanto, los términos del acuerdo vinculante y las prácticas en la jurisdicción legal indican que existe un derecho a contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha. En consecuencia, se cumplen los criterios del párrafo 95(c) de la NICSP 47 y Obras Públicas tiene una obligación de cumplimiento que satisface a lo largo del tiempo. Para reconocer los ingresos por esa obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo, Obras Públicas mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47.
- EI133. En la construcción de un complejo residencial de múltiples unidades, Obras Públicas puede tener muchos acuerdos vinculantes con compradores individuales para la construcción de unidades individuales dentro del complejo. Obras Públicas contabilizaría cada acuerdo vinculante por separado. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza de la construcción, el desempeño de Obras Públicas en la realización de los trabajos de construcción iniciales (es decir, la fundamentación y la estructura básica), así como la construcción de zonas comunes, puede necesitar reflejarse a la hora de medir su progreso hacia la satisfacción completa de sus obligaciones de cumplimiento en cada acuerdo vinculante.

Caso C - La entidad tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha, pero el acuerdo vinculante puede cancelarse

- EI134. Los mismos hechos que en el Caso B se aplican al Caso C, excepto que, en caso de incumplimiento por parte de Vivienda, o bien Obras Públicas puede requerir a Vivienda que cumpla lo exigido en el acuerdo vinculante, o bien Obras Públicas puede cancelar el acuerdo vinculante a cambio del activo en construcción y del derecho a una penalización de una proporción del precio acordado en el acuerdo vinculante.
- EI135. A pesar de que Obras Públicas podría cancelar el acuerdo vinculante (en cuyo caso la obligación de Vivienda para con Obras Públicas se limitaría a transferir el control de las unidades parcialmente terminadas a Obras Públicas y a pagar la penalización prescrita), Obras Públicas tiene derecho a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha porque también podría optar por hacer valer sus derechos al pago

Íntegro en virtud del acuerdo vinculante El hecho de que Obras Públicas pueda optar por cancelar el acuerdo vinculante en caso de que la Vivienda incumpla sus obligaciones no afectaría a dicha evaluación (véase el párrafo GA 69 de la NICSP 47), siempre que los derechos de Obras Públicas a exigir a la Vivienda que siga cumpliendo lo estipulado en el acuerdo vinculante (es decir, que pague la contraprestación prometida) sean exigibles.

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento

EI136. Los ejemplos 23 y 24 ilustran los requerimientos de los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47 sobre la medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo. El ejemplo 24 también ilustra los requerimientos del párrafo GA95 de la NICSP 47 sobre los materiales no instalados cuando los costos incurridos no son proporcionales al progreso de la entidad en la satisfacción de una obligación de cumplimiento.

Ejemplo 23 - Medición del progreso en la puesta a disposición de bienes o servicios

EI137. Un gobierno local (el Gobierno) es propietario y gestor de piscinas públicas y suscribe un acuerdo vinculante con un miembro del público por el acceso durante un año a cualquiera de sus piscinas. El miembro del público dispone de un uso ilimitado de las piscinas y se compromete a pagar unas tarifas de acceso de 100 u.m. al mes.

EI138. El Gobierno determina que su compromiso con el miembro del público consiste en prestar un servicio consistente en poner las piscinas a disposición del miembro del público para que las utilice cuando y como desee. Esto se debe a que la medida en que el miembro del público utilice las piscinas no afecta al importe del resto de bienes y servicios a los que el miembro del público tiene derecho. El Gobierno concluye que el miembro del público recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño del gobierno local cuando éste pone a su disposición los fondos comunes. En consecuencia, la obligación de cumplimiento del Gobierno queda satisfecha con el tiempo de acuerdo con el párrafo 92(a) de la NICSP 47.

EI139. La determinación de que el miembro del público consume los beneficios económicos o el potencial de servicio del Gobierno al poner a disposición los fondos comunes se realiza a lo largo del año. Es decir, el ciudadano se beneficia de tener las piscinas disponibles, independientemente de si las utiliza o no. En consecuencia, el Gobierno llega a la conclusión de que la mejor medición del progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento a lo largo del tiempo es un método de productos, concretamente una medición basada en el tiempo, y reconoce los ingresos de forma lineal a lo largo del año a 100 u.m. al mes.

Ejemplo 24 - Medición del progreso de los materiales no instalados

EI140. En noviembre de 20X2, el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante con otro departamento para reformar un edificio de 3 plantas e instalar nuevos ascensores por una contraprestación total de 5 millones de u.m. Obras Públicas concluyó que el servicio de renovación comprometido, incluida la instalación de ascensores, es una única obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo. Los costos totales previstos ascienden a 4 millones de u.m., incluidos 1,5 millones de u.m. para los ascensores. Obras Públicas determina que actúa como principal de acuerdo con los párrafos GA117 a GA125 de la NICSP 47, porque obtiene el control de los ascensores antes de que sean transferidos al otro departamento.

EI141. Un resumen de la contraprestación de la transacción y de los costos esperados es el siguiente:

	u.m.
Contraprestación de la transacción	5.000.000

Costos esperados:

Ascensores	1.500.000
Otros costos	2.500.000
Total costos esperados	<u>4.000.000</u>

EI142. Obras Públicas utiliza un método de recursos basado en los costos incurridos para medir su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Obras Públicas evalúa si los costos incurridos para adquirir los ascensores son proporcionales al progreso de Obras Públicas en la satisfacción de la obligación de cumplimiento, de conformidad con el párrafo GA95 de la NICSP 47. El otro departamento obtiene el control de los ascensores cuando se entregan en la obra en diciembre de 20X2, aunque los ascensores no se instalarán hasta junio de 20X3. Los costos para adquirir los ascensores (1,5 millones de u.m.) son significativos en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente las obligaciones de cumplimiento (4 millones de u.m.). Obras Públicas no participa en el diseño ni en la fabricación de los ascensores.

EI143. Obras Públicas concluye que la inclusión de los costos de adquisición de los ascensores en la medición del progreso exageraría el alcance de su desempeño. En consecuencia, de conformidad con el párrafo GA95 de la NICSP 47, Obras Públicas ajusta su medida del progreso para excluir los costos para adquirir los ascensores de la medida de los costos incurridos y de la contraprestación de la transacción. Obras Públicas reconoce los ingresos por la cesión de los ascensores por un importe igual a los costos de adquisición de los ascensores (es decir, con un margen cero).

EI144. A 31 de diciembre de 20X2, Obras Públicas observa que:

- (a) los otros costos incurridos (excluidos los ascensores) ascienden a 500.000 u.m.; y
- (b) el desempeño se ha completado en un 20 por ciento (es decir, $500.000 \text{ u.m.} \div 2.500.000 \text{ u.m.}$).

EI145. En consecuencia, a 31 de diciembre de 20X2, Obras Públicas reconoce lo siguiente:

	u.m.	
Ingresos	2.200.000	(A)
Costo de bienes vendidos	2.000.000	(B)
Ganancia	<u>200.000</u>	

(A) Los ingresos reconocidos se calculan como $(20 \text{ por ciento} \times 3.500.000 \text{ u.m.}) + 1.500.000 \text{ u.m.}$ (3.500.000 es la contraprestación de la transacción de 5.000.000 u.m. - 1.500.000 u.m. de costos de los ascensores.)

(B) El costo de los bienes vendidos es $500.000 \text{ u.m. de costos incurridos} + 1.500.000 \text{ u.m. de costos de los ascensores.}$

Medición de las transacciones de ingresos con un acuerdo vinculante

Contraprestación Variable

Ejemplo 25 - Estimación de la contraprestación variable

EI146. El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Transporte (Transporte) para construir un puente. El compromiso de transferir el puente es una obligación de cumplimiento que se satisface con el tiempo. La contraprestación comprometida es de 25 millones de u.m., pero ese importe se reducirá o aumentará en función del calendario de finalización del puente. En concreto, por cada día después del 31 de marzo de 20X7 que el puente esté incompleto, la contraprestación

comprometida se reduce en 100.000 u.m. Por cada día antes del 31 de marzo de 20X7 que el puente esté completo, la contraprestación comprometida aumenta en 100.000 u.m.

- EI147. Además, una vez terminado el puente, un tercero lo inspeccionará y le asignará una calificación basada en métricas definidas en el acuerdo vinculante. Si el puente recibe una calificación determinada, Obras Públicas tendrá derecho a una prima de incentivo de 1,5 millones de u.m.
- EI148. Obras Públicas determina que la contraprestación prometida en el acuerdo vinculante incluye un importe variable, y estima el importe de la contraprestación a la que tiene derecho de conformidad con los párrafos 113 a 117 de la NICSP 47. Para determinar la contraprestación de la transacción, Obras Públicas prepara una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la que Obras Públicas tendrá derecho utilizando los métodos de estimación descritos en el párrafo 116 de la NICSP 47:
- (a) Obras Públicas decide utilizar el método del valor esperado para estimar la contraprestación variable asociada a la penalización o incentivo diario (es decir, 25 millones de u.m., más o menos 100.000 u.m. por día). Esto se debe a que es el método que Obras Públicas espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.
 - (b) Obras Públicas decide utilizar el importe más probable para estimar la contraprestación variable asociada a la prima de incentivo. Esto se debe a que solo hay dos resultados posibles (1,5 millones de u.m. o 0 u.m.) y es el método que Obras Públicas espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.
- EI149. Obras Públicas considera los requerimientos de los párrafos 119 a 121 de la NICSP 47 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si debe incluir una parte o la totalidad de su estimación de la contraprestación variable en la contraprestación de la transacción.

La existencia de un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante

- EI150. Los ejemplos 26 a 30 ilustran los requerimientos de los párrafos 123 a 128 de la NICSP 47 sobre la existencia de un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante. Además, los requerimientos siguientes se ilustran en el Ejemplo 26:
- (a) los párrafos 119 a 121 de la NICSP 47 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable; y
 - (b) los párrafos GA96 a GA103 de la NICSP 47 sobre ventas con derecho a devolución.

Ejemplo 26 - Componente de financiación significativo y derecho de retorno

- EI151. Una entidad gubernamental (el Gobierno) proporciona trenes a un operador de metro del sector público (el Operador) por 121 millones de u.m. pagaderos 24 meses después de la entrega. El Operador obtiene el control de los trenes al inicio del acuerdo vinculante. El acuerdo vinculante permite al Operador devolver los trenes en un plazo de 90 días. Los trenes son nuevos y el Gobierno no tiene pruebas históricas relevantes de devoluciones u otras pruebas de mercado disponibles.
- EI152. El precio al contado de los trenes es de 100 millones de u.m., lo que representa el importe que el Operador pagaría en el momento de la entrega por los mismos trenes proporcionados en condiciones idénticas a las existentes al inicio del acuerdo vinculante. El costo de los trenes para el Gobierno es de 80 millones de u.m.
- EI153. El Gobierno no reconoce ingresos cuando el control del producto se transfiere al Operador. Esto se debe a que la existencia del derecho de devolución y la falta de pruebas históricas relevantes significa que el Gobierno no puede concluir que es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos ordinarios acumulados reconocidos de conformidad con los párrafos 119 a 121 de la NICSP 47. En consecuencia, los ingresos se reconocen a los tres meses, cuando vence el derecho de devolución.

El154. El acuerdo vinculante incluye un significativo componente de financiación, de acuerdo con los párrafos 123 a 125 de la NICSP 47. Esto es evidente por la diferencia entre el importe de la contraprestación comprometida de 121 millones de u.m. y el precio al contado de 100 millones de u.m. en la fecha en que los bienes se transfieren al Operador.

El155. El acuerdo vinculante incluye una tasa de interés implícita del 10 por ciento (es decir, la tasa de interés que a lo largo de 24 meses descuenta la contraprestación prometida de 121 millones de u.m. al precio al contado de 100 millones de u.m.). El Gobierno evalúa la tasa y concluye que es proporcional a la tasa que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre el Gobierno y el Operador al inicio del acuerdo vinculante. Los asientos siguientes ilustran cómo contabiliza el Gobierno este acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos GA96 a GA103 de la NICSP 47:

- (a) Cuando los trenes se transfieren al Operador, de conformidad con el párrafo GA97 de la NICSP 47:

Activo por derecho de recuperación de trenes a devolver	¹⁵ 80 millones de u.m.	
Inventario		80 millones de u.m.

- (b) Durante el periodo de derecho de devolución de tres meses, no se reconocen intereses de conformidad con el párrafo 128 de la NICSP 47 porque no se ha reconocido ningún activo o cuenta por cobrar del acuerdo vinculante.

- (c) Cuando vence el derecho de devolución (no se devuelven los trenes):

Cuentas por cobrar	100 millones de u.m. ¹⁶	
Ingresos		100 millones de u.m.
Costo de ventas	80 millones de u.m.	
Activo por trenes a devolver		80 millones de u.m.

El156. Hasta que el Gobierno reciba el pago en efectivo del Operador, los ingresos por intereses se reconocerían de acuerdo con la NICSP 41. Al determinar la tasa de interés efectiva de conformidad con la NICSP 41, el Gobierno consideraría las condiciones restantes del acuerdo vinculante.

Ejemplo 27 - Los pagos retenidos en un acuerdo vinculante a largo plazo no son un componente de financiación significativo

El157. El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante para la construcción de un edificio que incluye pagos por hitos programados para el desempeño por parte de Obras Públicas a lo largo del plazo del acuerdo vinculante de tres años. La obligación de cumplimiento se satisfará a lo largo del tiempo y los pagos por hitos están programados para coincidir con el desempeño previsto de Obras Públicas. El

¹⁵ Este ejemplo no considera los costos esperados para recuperar el activo.

¹⁶ La cuenta por cobrar reconocida se mediría de acuerdo con las NICSP 41. Este ejemplo supone que no hay diferencias materiales entre el valor razonable de la cuenta por cobrar al inicio del acuerdo vinculante y el valor razonable de la cuenta por cobrar cuando se reconozca en el momento en que venza el derecho de devolución. Además, este ejemplo no considera la contabilidad del deterioro de valor de la cuenta por cobrar.

acuerdo vinculante proporciona que un porcentaje especificado de cada pago por hitos debe ser retenido (es decir, retenido) por el suministrador de recursos a lo largo del acuerdo vinculante y pagado a Obras Públicas solo cuando el edificio esté terminado.

- EI158. Obras Públicas concluye que el acuerdo vinculante no incluye un componente de financiación significativo. Los pagos por hitos coinciden con el desempeño de Obras Públicas y el acuerdo vinculante requiere que se retengan importes por razones distintas a la provisión de financiación de conformidad con el párrafo 125(c) de la NICSP 47. La retención de un porcentaje determinado de cada pago por hitos tiene por objeto proteger al suministrador de recursos de que Obras Públicas no complete adecuadamente sus obligaciones de cumplimiento en virtud del acuerdo vinculante.

Ejemplo 28 - Determinación de la tasa de descuento

- EI159. El Departamento de Comunicaciones e Información (el Departamento) suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno extranjero para proporcionarle equipos de Internet de banda ancha. El control del equipo se transfiere al gobierno extranjero cuando se firma el acuerdo vinculante. La contraprestación señalada en el acuerdo vinculante es de 100 millones de u.m. más una tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante, pagadera en 60 cuotas mensuales de 1,89 millones de u.m.

Caso A - La tasa de descuento del acuerdo vinculante refleja la tasa de una transacción de financiación independiente

- EI160. Al evaluar la tasa de descuento en el acuerdo vinculante que contiene un componente de financiación significativo, el Departamento considera el párrafo 127 de la NICSP 47 y observa que la tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante refleja la tasa que se utilizaría en una transacción de financiación separada entre el Departamento y el Gobierno extranjero al inicio del acuerdo vinculante (es decir, la tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante refleja las características crediticias del Gobierno extranjero).
- EI161. Las condiciones de mercado de la financiación implican que el precio al contado del equipo es de 100 millones de u.m. Este importe se reconoce como ingreso y como cuenta por cobrar del préstamo cuando el control del equipo se transfiere al gobierno extranjero. El Departamento contabiliza la cuenta por cobrar de acuerdo con las NICSP 41.

Caso B - La tasa de descuento en el acuerdo vinculante no refleja la tasa en una transacción de financiación independiente

- EI162. Al evaluar la tasa de descuento en el acuerdo vinculante que contiene un componente de financiación significativo, el Departamento observa que la tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante es significativamente inferior a la tasa de interés del 12 por ciento que se utilizaría en una transacción de financiación separada entre el Departamento y el gobierno extranjero al inicio del acuerdo vinculante (es decir, la tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante no refleja las características crediticias del gobierno extranjero). Esto sugiere que el precio en efectivo es inferior a 100 millones de u.m.
- EI163. De acuerdo con el párrafo 127 de la NICSP 47, el Departamento determina la contraprestación de la transacción ajustando el importe comprometido de la contraprestación para reflejar los pagos del acuerdo vinculante utilizando la tasa de interés del 12 por ciento que refleja las características crediticias del gobierno extranjero. En consecuencia, el Departamento determina que la contraprestación de la transacción es de 84,83 millones de u.m. (60 pagos mensuales de 1,89 millones de u.m. descontados al 12 por ciento). El Departamento reconoce ingresos y un préstamo por cobrar por ese importe. El Departamento contabiliza el préstamo por cobrar de acuerdo con la NICSP 41.

Ejemplo 29 - Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento

- EI164. El Gobierno nacional celebrará una cumbre internacional dentro de dos años y necesita invertir en vehículos para el evento. Al término del evento, el Gobierno nacional prevé vender los vehículos resultantes. Para lograr

este objetivo, el Gobierno nacional suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno estatal para proporcionar los vehículos excedentes en dos años (es decir, la obligación de cumplimiento se satisfará en un momento dado). El acuerdo vinculante incluye dos opciones de pago alternativas: el pago de 5 millones de u.m. en dos años cuando el gobierno estatal obtenga el control de los vehículos o el pago de 4 millones de u.m. cuando se firme el acuerdo vinculante. El gobierno estatal opta por pagar 4 millones de u.m. cuando se firme el acuerdo vinculante.

- El165. El Gobierno nacional llega a la conclusión de que el acuerdo vinculante contiene un componente de financiación significativo debido al tiempo que transcurre entre el momento en que el gobierno estatal paga por el vehículo y el momento en que el gobierno nacional transfiere los vehículos al gobierno estatal, así como a las tasas de interés vigentes en el mercado.
- El166. La tasa de interés implícita en la transacción es del 11,8%, que es la tasa de interés necesaria para que las dos opciones de pago alternativas sean económicamente equivalentes. Sin embargo, el gobierno nacional determina que, de acuerdo con el párrafo 127 de la NICSP 47, la tasa que debe utilizarse para ajustar la contraprestación comprometida es el seis por ciento, que es la tasa incremental por préstamos del gobierno nacional.
- El167. Los siguientes asientos del diario ilustran cómo contabilizaría el gobierno nacional el componente de financiación significativo:

- (a) Reconocer un pasivo del acuerdo vinculante por el pago de 4 millones de u.m. recibido al inicio del acuerdo vinculante:

Efectivo	4 millones de u.m.	
		4 millones de u.m.
Pasivo por acuerdos vinculantes		

- (b) Durante los dos años transcurridos desde el inicio del acuerdo vinculante hasta la transferencia del vehículo, el gobierno nacional ajusta el importe comprometido de la contraprestación (de acuerdo con el párrafo de la NICSP 47) y acumula el pasivo del acuerdo vinculante reconociendo intereses sobre 4 millones de u.m. al 6% durante dos años:

Gastos por intereses	494.000 u.m. ¹⁷	
Pasivo por acuerdos vinculantes		494.000 u.m.

- (c) Reconoce ingresos por la transferencia de los vehículos:

Pasivo por acuerdos vinculantes	4.494.000 u.m.	
Ingresos		4.494.000 u.m.

Ejemplo 30 - Pago anticipado

- El168. Una Compañía de telecomunicaciones del sector privado (Telecom) ha instalado torres de telefonía móvil en las propiedades del gobierno. Según el acuerdo, solo pueden acceder a las torres los especialistas en telecomunicaciones debidamente cualificados. Telecom suscribe un acuerdo vinculante con una entidad gubernamental que presta servicios especializados de telecomunicaciones (la Entidad Gubernamental) para

¹⁷ 494.000 u.m. = 4 millones de u.m. de pasivo del acuerdo vinculante × (6 por ciento de interés anual durante dos años).

que le proporcione servicios de mantenimiento y reparación durante tres años. Telecom adquiere este servicio de apoyo en el momento de instalar las torres de telefonía móvil. La contraprestación por el servicio es de 300.000 u.m. y Telecom debe pagarlo por adelantado (es decir, no está disponible una opción de pagos mensuales).

- EI169. Para determinar si existe un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante, la Entidad Gubernamental considera la naturaleza del servicio que se ofrece y la finalidad de las condiciones de pago. La Entidad Gubernamental cobra un único importe por adelantado, no con el propósito principal de obtener financiación de los compradores sino, por el contrario, para gestionar mejor sus recursos, teniendo en cuenta los riesgos asociados a la prestación del servicio. En concreto, si Telecom pudiera pagar mensualmente, podría cambiar a otro suministrador del servicio especializado, dejando a la Entidad Gubernamental con unos costos por los que no puede obtener ingresos.
- EI170. Al evaluar los requerimientos del párrafo 125(c) de la NICSP 47, la Entidad Gubernamental determina que las condiciones de pago se estructuraron principalmente por razones distintas a la provisión de financiación a la Entidad Gubernamental. La Entidad Gubernamental cobra un único importe por adelantado por los servicios porque otras condiciones de pago (como un plan de pagos mensuales) afectarían a la naturaleza de los riesgos asumidos por la Entidad Gubernamental para proporcionar el servicio y podrían hacer antieconómica su prestación. Como resultado de su análisis, la Entidad Gubernamental concluye que no existe un componente de financiación significativo.

Contraprestación no monetaria.

- EI171. El ejemplo 31 ilustra los requerimientos de los párrafos 129 a 132 de la NICSP 47 sobre la contraprestación no dineraria, así como los requerimientos del párrafo de la NICSP 47 sobre la identificación de las obligaciones de cumplimiento.

Ejemplo 31 - Derecho a una contraprestación no dineraria

- EI172. Un organismo público de radiodifusión (la Emisora) suscribe un acuerdo vinculante con una compañía privada de medios de comunicación (la Compañía de Medios) para proporcionarle servicios de producción durante un año. El acuerdo vinculante se firma el 1 de enero de 20X1 y el trabajo comienza inmediatamente. La Emisora concluye que los servicios de producción constituyen una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) de la NICSP 47. Esto se debe a que la Emisora está proporcionando una serie de servicios de producción distintos que son sustancialmente los mismos y tienen el mismo patrón de transferencia (los servicios de producción se transfieren a la Compañía de Medios a lo largo del tiempo y utilizan el mismo método para medir el progreso, es decir, una medición del progreso basada en el tiempo).
- EI173. A cambio de los servicios de producción, la Compañía de Medios promete proporcionar a la Emisora el derecho a emitir uno de los populares programas deportivos de la Compañía de Medios una vez por semana de servicios de producción.
- EI174. La Emisora mide su progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento a medida que se completa cada semana de servicio de producción. Para determinar la contraprestación de la transacción (y el importe de los ingresos a reconocer), la Emisora considera en primer lugar el valor razonable del derecho a emitir el popular programa deportivo. Sin embargo, como el derecho a emitir el programa no suele ser vendido por la Compañía de Medios ni negociado en el mercado, la Emisora concluye que no puede estimar fielmente el valor razonable de la contraprestación no monetaria. Como resultado, la Emisora mide la contraprestación de la transacción indirectamente por referencia al valor independiente de los servicios de producción prometidos a la Compañía de Medios.

Asignación basada en valores independientes

EI175. Los ejemplos 32 a 34 ilustran los requerimientos de los párrafos 133 a 143 de la NICSP 47 sobre la asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

- (a) el párrafo 116 de la NICSP 47 sobre la contraprestación variable (Ejemplo 34);
- (b) los párrafos GA107 a GA109 de la NICSP 47 sobre la asignación de un descuento (Ejemplos 32 y 33); y
- (c) el párrafo GA182 de la NICSP 47 sobre la contraprestación en forma de regalías basadas en las ventas o en el uso sobre las licencias de propiedad intelectual (Ejemplo 34).

Ejemplo 32 - Metodología de asignación

EI176. Un Departamento de Defensa (el Departamento) suscribe un acuerdo vinculante con otro país para proporcionarle un avión de combate, piezas de repuesto especializadas y un motor especializado a cambio de 100 millones de u.m. El Departamento satisfará las obligaciones de cumplimiento para el avión de combate, las piezas de repuesto y el motor en diferentes momentos. El Departamento puede proporcionar los aviones de combate por separado y, por lo tanto, el valor independiente es directamente observable. Los valores independientes de las piezas de repuesto especializadas y del motor especializado no son directamente observables.

EI177. Dado que los valores independientes de las piezas de repuesto especializadas y del motor especializado no son directamente observables, el Departamento debe estimarlos. Para estimar los valores independientes, el Departamento utiliza el enfoque de evaluación de mercado ajustado para las piezas de recambio especializadas y el enfoque del costo esperado para los motores especializados. Al hacer esas estimaciones, el Departamento maximiza el uso de inputs observables (de acuerdo con el párrafo 138 de la NICSP 47). El Departamento estima los valores independientes como sigue:

Producto	Valor independiente	Método
millones de u.m.		
Avión de combate	90	Directamente observable (véase el párrafo 137 de la NICSP 47)
Piezas de repuesto	10	Enfoque ajustado de evaluación del mercado [véase el párrafo 139(a) de la NICSP 47]
Motor especializado	20	Enfoque del costo esperado [véase el párrafo 139(b) la NICSP 47]
Total	120	

EI178. El otro país recibe un descuento por la compra del paquete de bienes porque la suma de los valores independientes (120 millones de u.m.) supera la contraprestación prometida (100 millones de u.m.). El Departamento considera si tiene pruebas observables sobre la obligación de cumplimiento a la que pertenece la totalidad del descuento (de acuerdo con el párrafo GA108 de la NICSP 47) y concluye que no las tiene. En consecuencia, de acuerdo con los párrafos 136 y GA107 de la NICSP 47, el descuento se asigna proporcionalmente entre el avión de combate, las piezas de repuesto y el motor especializado. El descuento, y por tanto la contraprestación de la transacción, se asigna de la siguiente manera:

Producto	Contraprestación de la transacción asignado	
	millones de u.m.	
Avión de combate	75	(u.m. 90 ÷ u.m. 120 × u.m. 100)
Piezas de repuesto	8	(u.m. 10 ÷ u.m. 120 × u.m. 100)
Motor	17	(u.m. 20 ÷ u.m. 120 × u.m. 100)
Total	100	

Ejemplo 33 - Asignación de un descuento

- EI179. Una agencia de compras del Gobierno (la Agencia) proporciona regularmente suministros de uso común, incluidos los Suministros A, B y C de forma individual, a entidades gubernamentales. La Agencia establece los siguientes valores independientes:

Producto	Valor independiente
	u.m.
Suministro A	40
Suministro B	55
Suministro C	45
Total	140

- EI180. Además, la Agencia proporciona regularmente los suministros B y C juntos por 60 u.m.

Caso A - Asignación de un descuento a una o varias obligaciones de cumplimiento

- EI181. La Agencia suscribe un acuerdo vinculante con una entidad gubernamental para proporcionar los suministros A, B y C a cambio de 100 u.m. La Agencia satisfará las obligaciones de cumplimiento de cada uno de los suministros en distintos momentos.
- EI182. El acuerdo vinculante incluye un descuento de 40 u.m. en la transacción global, que se asignaría proporcionalmente a las tres obligaciones de cumplimiento al asignar la contraprestación de la transacción utilizando el método del valor independiente relativo (de acuerdo con el párrafo GA107 de la NICSP 47). Sin embargo, como la Agencia suministra regularmente los Suministros B y C juntos por 60 u.m. y el Suministro A por 40 u.m., tiene pruebas de que la totalidad del descuento debería asignarse a los compromisos de transferir los Suministros B y C de acuerdo con el párrafo GA108 de la NICSP 47.
- EI183. Si la Agencia transfiere el control de los Suministros B y C en el mismo momento, entonces la Agencia podría, como cuestión práctica, contabilizar la transferencia de esos suministros como una única obligación de cumplimiento. Es decir, la Agencia podría asignar 60 u.m. de la contraprestación de la transacción a la única obligación de cumplimiento y reconocer un ingreso de 60 u.m. cuando los suministros B y C se transfieran simultáneamente a la entidad gubernamental.

El184. Si el acuerdo vinculante requiere que la Agencia transfiera el control de los suministros B y C en diferentes momentos, entonces el importe asignado de 60 u.m. se asigna individualmente a los compromisos de transferir el suministro B (valor independiente de 55 u.m.) y el suministro C (valor independiente de 45 u.m.) de la siguiente manera:

Producto	Contraprestación de la transacción asignada	
		u.m.
Suministro B	33	(55 u.m. ÷ 100 u.m. Valor total independiente × 60 u.m.)
Suministro C	27	(45 u.m. ÷ 100 u.m. Valor total independiente × 60 u.m.)
Total	60	

Caso B - El enfoque residual es apropiado

El185. La Agencia celebra un acuerdo vinculante con una entidad gubernamental para suministrarle los Suministros A, B y C, tal y como se describe en el Caso A. El acuerdo vinculante también incluye un compromiso de transferir el Suministro D. La contraprestación total del acuerdo vinculante es de 130 u.m. El valor independiente del Suministro D es muy variable [véase el párrafo 139(c) de la NICSP 47] porque la Agencia proporciona el Suministro D a diferentes compradores por un amplio rango de importes (15 u.m a 45 u.m.). En consecuencia, la Agencia decide estimar el valor independiente del Suministro D utilizando el enfoque residual.

El186. Antes de estimar el valor independiente del Suministro D utilizando el enfoque residual, la Agencia determina si debe asignarse algún descuento a las demás obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos GA108 y GA109 de la NICSP 47.

El187. Como en el Caso A, dado que la Agencia suministra regularmente los Suministros B y C juntos por 60 u.m. y el Suministro A por 40 u.m., tiene pruebas observables de que deben asignarse 100 u.m. a esos tres suministros y un descuento de 40 u.m. a los compromisos de transferir los Suministros B y C de acuerdo con el párrafo GA108 de la NICSP 47. El uso del enfoque residual permite a la Agencia estimar el valor independiente del Suministro D en 30 u.m. de la siguiente manera:

Producto	Valor independiente	Método
	u.m.	
Suministro A	40	Directamente observable (véase el párrafo 137 de la NICSP 47)
Suministros B y C	60	Observable directamente con descuento (véase el GA108 de la NICSP 47)
Suministro D	30	Enfoque residual (véase el párrafo 139(c) de la NICSP 47)
Total	130	

El188. La Agencia observa que las 30 u.m. resultantes asignadas al Suministro D se encuentran dentro del rango de sus precios observables (15 u.m a 45 u.m.). Por tanto, La asignación resultante (véase la tabla anterior) es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 133 de la NICSP 47 y con los requerimientos del párrafo 138 de la NICSP 47.

Caso C - El enfoque residual es inadecuado

El189. Los mismos hechos que en el Caso B se aplican al Caso C, excepto que la contraprestación de la transacción es de 105 u.m. en lugar de 130 u.m. En consecuencia, la aplicación del enfoque residual daría un valor independiente de 5 u.m. para el Suministro D (105 u.m. de contraprestación de la transacción menos 100 u.m. asignadas a los Suministros A, B y C). La Agencia concluye que 5 u.m. no representaría fielmente el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de satisfacer su obligación de cumplimiento de transferir el Suministro D, porque 5 u.m. no se aproxima al valor independiente del Suministro D, que oscila entre 15 u.m. y 45 u.m. En consecuencia, la Agencia revisa sus datos observables, incluidos los informes de adquisición y recuperación de costos, para estimar el valor independiente del Suministro D utilizando otro método adecuado. La Agencia asigna la contraprestación de la transacción de 105 u.m. a los suministros A, B, C y D utilizando los valores independientes relativos de dichos productos de conformidad con los párrafos 133 a 140 de la NICSP 47.

Ejemplo 34 - Asignación de la contraprestación variable

El190. Una universidad propiedad del gobierno (la Universidad) suscribe un acuerdo vinculante con una compañía de fabricación de productos farmacéuticos (la Compañía) por dos licencias de propiedad intelectual para dos formulaciones de medicamentos (Formulación X e Y), desarrolladas por el laboratorio de investigación de la Universidad. La Universidad determina que las formulaciones representan dos obligaciones de cumplimiento satisfechas cada una en un momento dado. Los valores independientes de la Formulación X e Y son 800.000 y 1.000.000 de u.m., respectivamente.

Caso A - Contraprestación variable asignada íntegramente a una de las obligaciones de cumplimiento

El191. El precio señalado en el acuerdo vinculante para la Formulación X es un importe fijo de 800.000 u.m. y para la Formulación Y, la contraprestación es el tres por ciento de las ventas futuras de la Compañía del medicamento desarrollado a partir de la Formulación Y. A efectos de asignación, la Universidad estima que sus cánones basados en las ventas (es decir, la contraprestación variable) ascienden a 1.000.000 u.m., de acuerdo con el párrafo 116 de la NICSP 47.

El192. Para asignar la contraprestación de la transacción, la Universidad considera los criterios del párrafo 142 de la NICSP 47 y concluye que la contraprestación variable (es decir, los cánones basados en las ventas) debe asignarse en su totalidad a la Formulación Y. La Universidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo 142 de la NICSP 47 por las siguientes razones:

- (a) El pago variable se refiere específicamente a un resultado de las obligaciones de cumplimiento de transferir la Formulación Y (es decir, las ventas posteriores de la Compañía de medicamentos desarrollados a partir de la Formulación Y).
- (b) La asignación del importe previsto del canon de 1.000.000 de u.m. íntegramente a la Formulación Y es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 133 de la NICSP 47. Esto se debe a que la estimación de la Universidad del importe de los cánones basados en las ventas (1.000.000 u.m.) se aproxima al valor independiente de la Formulación Y y el importe fijo de 800.000 u.m. se aproxima al valor independiente de la Formulación X. La Universidad asigna 800.000 u.m. a la Formulación X de acuerdo con el párrafo 143 de la NICSP 47. Esto se debe a que, sobre la base de una evaluación de los hechos y circunstancias relativos a ambas licencias, la asignación a la Formulación Y de parte de la contraprestación fija además de toda la contraprestación variable no cumpliría el objetivo de asignación del párrafo 133 de la NICSP 47.

El193. La Universidad transfiere la Formulación Y al inicio del acuerdo vinculante y transfiere la Formulación X un mes después. Tras la transferencia de la Formulación Y, la Universidad no reconoce ingresos porque la contraprestación asignada a la Formulación Y tiene la forma de un canon basado en las ventas. Por lo tanto,

de acuerdo con el párrafo GA180 de la NICSP 47, la Universidad reconoce los ingresos por el canon basado en las ventas cuando se producen esas ventas posteriores.

- EI194. Cuando se transfiere la Formulación X, la Universidad reconoce como ingresos las 800.000 u.m. asignadas a la Formulación X.

Caso B - Contraprestación variable asignada sobre la base de valores independientes

- EI195. El precio señalado en el acuerdo vinculante para la Formulación X es un importe fijo de 300.000 u.m. y para la Formulación Y la contraprestación es el cinco por ciento de las ventas futuras de la Compañía del medicamento desarrollado a partir de la Formulación Y. La estimación de la Universidad de los cánones basados en las ventas (es decir, la contraprestación variable) es de 1.500.000 u.m. de acuerdo con el párrafo 116 de la NICSP 47.
- EI196. Para asignar la contraprestación de la transacción, la Universidad aplica los criterios del párrafo 142 de la NICSP 47 para determinar si asigna la contraprestación variable (es decir, los cánones basados en las ventas) íntegramente a la Formulación Y. Al aplicar los criterios, la Universidad concluye que aunque los pagos variables se relacionan específicamente con un resultado de la obligación de cumplimiento de transferir la Formulación Y (es decir, las ventas posteriores de la Compañía de medicamentos desarrollados a partir de la Formulación Y), asignar la contraprestación variable íntegramente a la Formulación Y sería incongruente con el principio para asignar la contraprestación de la transacción. La asignación de 300.000 u.m. a la Formulación X y de 1.500.000 u.m. a la Formulación Y no refleja una asignación razonable de la contraprestación de la transacción sobre la base de los valores independientes de las Formulaciones X e Y de 800.000 y 1.000.000 de u.m., respectivamente. En consecuencia, la Universidad aplica los requerimientos generales de asignación de los párrafos 136 a 140 de la NICSP 47.
- EI197. La Universidad asigna la contraprestación de la transacción de 300.000 u.m. a las Formulaciones X e Y sobre la base de los valores independientes relativos de 800.000 y 1.000.000 de u.m., respectivamente. La Universidad también asigna la contraprestación relacionada con el canon basado en las ventas sobre la base de un valor independiente relativo. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo GA180 de la NICSP 47, cuando una entidad concede licencias de propiedad intelectual en las que la contraprestación es en forma de un canon basado en las ventas, la entidad no puede reconocer ingresos hasta que se produzca el último de los siguientes eventos: que se produzcan las ventas subsiguientes o que se satisfaga (o se satisfaga parcialmente) la obligación de cumplimiento.
- EI198. La Formulación Y se transfiere a la Compañía al inicio del acuerdo vinculante y la Formulación X se transfiere tres meses después. Cuando se transfiere la Formulación Y, la Universidad reconoce como ingresos las 167.000 u.m. $(1.000.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 300.000 \text{ u.m.})$ asignadas a la Formulación Y. Cuando se transfiere la Formulación X, la Universidad reconoce como ingresos las 133.000 u.m. $(800.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 300.000 \text{ u.m.})$ asignadas a la Formulación X.
- EI199. En el primer mes, el canon debido por el primer mes de ventas de la Compañía es de 200.000 u.m. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo GA180 de la NICSP 47, la Universidad reconoce como ingresos las 111.000 u.m. $(1.000.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 200.000 \text{ u.m.})$ asignadas a la Formulación Y (que ha sido transferida al comprador y es, por tanto, una obligación de cumplimiento satisfecha). La Universidad reconoce un pasivo por acuerdo vinculante por las 89.000 u.m. $(800.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 200.000 \text{ u.m.})$ asignadas a la formulación X. Esto se debe a que, aunque se ha producido la venta posterior por parte de la Compañía, la obligación de cumplimiento a la que se ha asignado el canon no queda satisfecha hasta que se transfiere la formulación X tres meses después.

Acuerdos entre múltiples partes y determinación del valor independiente

EI200. El Ejemplo 35 ilustra la aplicación del párrafo GA29 de la NICSP 47 sobre la evaluación de los acuerdos vinculantes que incluyen el suministro de bienes o servicios a terceros beneficiarios y el párrafo GA110 de la NICSP 47 sobre la determinación del valor independiente de estos bienes o servicios.

*Ejemplo 35 - Suministro de vacunas a terceros beneficiarios**Caso A - El acuerdo vinculante incluye una obligación de cumplimiento para transferir bienes o servicios a otra parte*

EI201. Una clínica sanitaria (la Clínica) recibe 100.000 u.m. del gobierno para proporcionar vacunas gratuitas en la comunidad local. El gobierno requiere que la Clínica proporcione 150 dosis de la vacuna A, que es una vacuna que la Clínica ha proporcionado previamente por un valor independiente de 500 u.m. por dosis. Además, también se requiere que la Clínica proporcione 350 dosis de la vacuna B, una nueva vacuna con información limitada en cuanto a precios observables.

EI202. La Clínica concluye que este acuerdo vinculante incluye dos obligaciones de cumplimiento para transferir dos bienes distintos a otra parte, concretamente 150 dosis de la vacuna A y 350 dosis de la vacuna B. Esto se debe a que el gobierno, que actúa como comprador, está pagando a la Clínica para que proporcione servicios de vacunación a individuos locales, que son terceros beneficiarios. Esto es congruente con los requerimientos del párrafo GA29 de la NICSP 47.

EI203. Para determinar el valor independiente de cada dosis de las vacunas, la Clínica estima que cada dosis de la vacuna A tiene un valor independiente de 500 u.m., basándose en el valor independiente histórico de esa vacuna. Para la vacuna B, la Clínica aplica el párrafo GA110 de la NICSP 47 y estima que el valor independiente de cada dosis es de 100 u.m., basándose en el enfoque del costo esperado para que la Clínica adquiriera cada vacuna, así como en los costos de mano de obra para la administración de las vacunas.

EI204. El uso del valor independiente de 500 u.m. por dosis para la vacuna A y de 100 u.m. por dosis para la vacuna B dará lugar a la siguiente asignación de la contraprestación de la transacción a las dos vacunas:

Valor independiente total de todas las obligaciones de cumplimiento:

Vacuna A: 500 u.m. de valor independiente $\times$ 150 dosis = 75.000 u.m.

Vacuna B: 100 u.m. de valor independiente (basado en el costo de reposición + mano de obra) $\times$ 350 dosis = 35.000 u.m.

Valor independiente total: 75.000 u.m. + 35.000 u.m. = 110.000 u.m.

Asignación de la contraprestación de la transacción de 100.000 u.m. a las dos vacunas:

Vacuna A: $100.000 \text{ u.m.} \times 75.000 \text{ u.m.} \div 110.000 \text{ u.m.} = 68.182 \text{ u.m.}$ o 454,55 u.m. por dosis

Vacuna B: $100.000 \text{ u.m.} \times 35.000 \text{ u.m.} \div 110.000 \text{ u.m.} = 31.818 \text{ u.m.}$ o 90,91 u.m. por dosis

EI205. Basándose en lo anterior, la Clínica reconocería los ingresos utilizando la contraprestación de transacción asignada anteriormente y mediría su progreso en el cumplimiento de sus obligaciones en función del número de vacunas A o B administradas.

Caso B - El acuerdo vinculante incluye la obligación de cumplimiento de utilizar internamente los recursos para bienes o servicios

EI206. De forma similar al Caso A, la Clínica recibe 100.000 u.m. del gobierno. Sin embargo, en este caso, la financiación se proporcionó a la Clínica para que llevara a cabo su programa de vacunación en la comunidad local. Los términos del acuerdo vinculante especifican que la Clínica tiene discreción para gastar los fondos en gastos que estén directamente relacionados con el programa de vacunación y pueden incluir: una asignación

de los salarios pagados al personal técnico que trabaja en actividades relacionadas con la vacunación, como la administración de las vacunas o el desarrollo de material educativo sobre las vacunas; la asignación del alquiler de los locales utilizados para llevar a cabo estas actividades relacionadas con la vacunación; y el costo de adquisición de las propias vacunas.

EI207. La Clínica considera los términos y condiciones del acuerdo vinculante y concluye que, aunque el acuerdo incluye a terceros beneficiarios de acuerdo con el párrafo GA129 de la NICSP 47, su obligación de cumplimiento es utilizar los recursos internamente para adquirir bienes o servicios para llevar a cabo su programa de vacunación. Esto se debe a que el acuerdo vinculante no especifica que las 100.000 u.m. estén restringidas a financiar el suministro de vacunas a individuos locales (es decir, terceros beneficiarios). Basándose en su evaluación, la Clínica concluye que la obligación de cumplimiento se satisface a lo largo del tiempo, a medida que se incurre en los desembolsos admisibles, porque esta medición del progreso es la que mejor describe el desempeño de la entidad para satisfacer esta obligación de cumplimiento. La Clínica reconoce los ingresos a medida que se incurre en los desembolsos admisibles.

Consideraciones sobre principal frente a agente

EI208. Los ejemplos 36 a 38 ilustran los requerimientos de los párrafos GA117 a GA125 de la NICSP 47 sobre las consideraciones del principal frente al agente.

Ejemplo 36 - Compromiso de suministrar bienes o servicios (la entidad es el principal)

EI209. Una agencia de servicios de mantenimiento compartido (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Bienestar Social (el Departamento) para proporcionar servicios de mantenimiento de oficinas en las propiedades del Departamento. La Agencia y el Departamento definen y acuerdan el alcance de los servicios de mantenimiento y negocian el precio. La Agencia es responsable de garantizar que los servicios se desempeñan de acuerdo con los términos y condiciones del acuerdo vinculante. La Agencia factura mensualmente al Departamento el precio acordado con plazos de pago de 10 días.

EI210. La Agencia contrata regularmente a proveedores de servicios externos para que proporcionen servicios de mantenimiento a sus compradores. Cuando la Agencia obtiene un acuerdo vinculante de un comprador, la Agencia suscribe un acuerdo vinculante con uno de esos suministradores de servicios, encargándole que preste servicios de mantenimiento de oficinas para el Departamento. Las condiciones de pago de los acuerdos vinculantes con los suministradores de servicios suelen coincidir con las condiciones de pago de los acuerdos vinculantes de la Agencia con los compradores. Sin embargo, la Agencia está obligada a pagar al suministrador de servicios incluso si el Departamento no paga.

EI211. Para determinar si la Agencia es un principal o un agente, la Agencia identifica el bien o servicio especificado que se proporcionará al Departamento y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que el bien o servicio se transfiera al Departamento.

EI212. La Agencia observa que los servicios especificados que se prestarán al Departamento son los servicios de mantenimiento de oficinas para los que el Departamento suscribió un acuerdo vinculante, y que no se prometen otros bienes o servicios al Departamento. Aunque la Agencia obtiene un derecho a los servicios de mantenimiento de oficinas del suministrador de servicios después de suscribir el acuerdo vinculante con el Departamento, ese derecho no se transfiere al Departamento. Es decir, la Agencia conserva la capacidad de dirigir el uso de ese derecho y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del mismo. Por ejemplo, la Agencia puede decidir si dirige al suministrador de servicios para que proporcione los servicios de mantenimiento de oficinas para el Departamento, o para otro comprador, o en sus propias instalaciones. El Departamento no tiene derecho a dirigir al suministrador de servicios para que realice unos servicios que la Agencia no ha aceptado proporcionar. Por lo tanto, el derecho a los servicios de mantenimiento de oficinas obtenido por la Agencia del suministrador de servicios no es el bien o servicio especificado en su acuerdo vinculante con el Departamento.

EI213. La Agencia concluye que controla los servicios especificados antes de proporcionarlos al Departamento. La Agencia obtiene el control de un derecho sobre los servicios de mantenimiento de oficinas después de suscribir el acuerdo vinculante con el Departamento, pero antes de que dichos servicios se proporcionen al Departamento. Los términos del acuerdo vinculante de la Agencia con el suministrador de servicios otorgan a la Agencia la capacidad de dirigir al suministrador de servicios para que proporcione los servicios especificados en nombre de la Agencia [véase el párrafo GA120(b)]. Además, la Agencia concluye que los siguientes indicadores del párrafo GA123 de la NICSP 47 proporcionan pruebas adicionales de que la Agencia controla los servicios de mantenimiento de oficinas antes de que se proporcionen al Departamento:

- (a) La Agencia es la principal responsable de satisfacer el compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento de oficinas. Aunque la Agencia ha contratado a un suministrador de servicios para que realice los servicios prometidos al Departamento, es la propia Agencia la responsable de garantizar que los servicios se realicen y sean aceptables para el Departamento (es decir, la Agencia es responsable de satisfacer el compromiso en el acuerdo vinculante, independientemente de si la Agencia realiza los servicios por sí misma o contrata a un suministrador de servicios externo para que realice los servicios).
- (b) La Agencia tiene discrecionalidad para fijar el precio de los servicios al Departamento.

EI214. La Agencia observa que no se compromete a obtener los servicios del suministrador de servicios antes de obtener el acuerdo vinculante con el Departamento. Así, la Agencia ha reducido el riesgo de Inventario con respecto a los servicios de mantenimiento de oficinas. No obstante, la Agencia concluye que controla los servicios de mantenimiento de oficinas antes de que se proporcionen al Departamento basándose en las pruebas del párrafo EI213.

EI215. Así, la Agencia es un principal en la transacción y reconoce ingresos por el importe de la contraprestación a la que tiene derecho por parte del Departamento a cambio de los servicios de mantenimiento de oficinas.

Ejemplo 37 - Compromiso de suministrar bienes o servicios (la entidad es el principal)

EI216. Un gobierno local negocia con los hospitales la compra de vacunas para los ciudadanos individuales de la jurisdicción a tasas reducidas en comparación con el precio de las vacunas proporcionadas directamente por los hospitales a los ciudadanos individuales. El gobierno local acuerda comprar un número específico de vacunas y debe pagar por ellas independientemente de si puede o no utilizarlas. La tasa reducida que paga el gobierno local por cada vacuna adquirida se negocia y acuerda de antemano.

EI217. El gobierno local determina los precios a los que se proporcionarán las vacunas a los ciudadanos individuales. El gobierno local proporciona las vacunas y recauda la contraprestación de los ciudadanos cuando se compran las vacunas.

EI218. El gobierno local también ayuda a los ciudadanos individuales a resolver las quejas con el servicio proporcionado por los hospitales. Sin embargo, cada hospital es responsable de satisfacer sus obligaciones asociadas a las vacunas, incluida la reparación a un ciudadano por insatisfacción con el servicio.

EI219. Para determinar si la obligación de cumplimiento del gobierno local es proporcionar los bienes o servicios especificados por sí mismo (es decir, el gobierno local es un principal) o disponer que esos bienes o servicios sean proporcionados por otra parte (es decir, el gobierno local es un agente), el gobierno local identifica el bien o servicio especificado que se proporcionará a los ciudadanos individuales y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que el bien o servicio se transfiera a los ciudadanos.

EI220. El gobierno local concluye que, con cada vacuna que se compromete a comprar a los hospitales, obtiene el control de un derecho sobre la vacuna que el gobierno local transfiere después a un ciudadano individual, que a su vez es uno de los compradores del gobierno local [véase el párrafo GA120(a)]. En consecuencia, el gobierno local determina que el bien o servicio especificado que debe proporcionarse al ciudadano individual

es ese derecho a una unidad de la vacuna que el gobierno local controla. El gobierno local observa que en este acuerdo no se comprometen otros bienes o servicios a los ciudadanos individuales.

- EI221. El gobierno local controla el derecho a cada unidad de vacuna antes de transferir ese derecho especificado a uno de sus ciudadanos porque el gobierno local tiene la capacidad de dirigir el uso de ese derecho decidiendo si utilizará la vacuna para cumplir un acuerdo vinculante con un ciudadano y, en caso afirmativo, qué acuerdo vinculante cumplirá. El gobierno local también tiene la capacidad de obtener los beneficios restantes o el potencial de servicio de ese derecho ya sea revendiendo la vacuna y obteniendo todos los recursos de la venta o, alternativamente, proporcionando la vacuna a otro individuo.
- EI222. Los indicadores de los párrafos GA123(b) y GA123(c) de la NICSP 47 también proporcionan pruebas relevantes de que el gobierno local controla cada derecho especificado (a la vacuna) antes de que se transfiera al ciudadano. El gobierno local tiene riesgo de inventario con respecto a la vacuna porque el gobierno local se comprometió a obtener la vacuna del hospital antes de suscribir un acuerdo vinculante con un ciudadano para comprar la vacuna. Esto se debe a que el gobierno local está obligado a pagar al hospital por ese derecho independientemente de si es capaz de conseguir un comprador al que redirigir la vacuna o de si puede obtener un precio favorable por ella. El gobierno local también establece el precio que el ciudadano individual pagará por la vacuna especificada.
- EI223. Así, el gobierno local concluye que es un principal en las transacciones con los ciudadanos individuales. El gobierno local reconoce los ingresos por el importe bruto de la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de las vacunas transferidas a los ciudadanos.

Ejemplo 38 - Organizar el suministro de bienes o servicios (la entidad es un agente)

- EI224. El Departamento de Sanidad (el Departamento) proporciona vales que dan derecho a las personas que cumplen los requisitos (los pacientes) a servicios de vacunación subvencionados en clínicas específicas. El precio de venta del vale proporciona al paciente un descuento significativo (es decir, una subvención) en comparación con los precios normales de los servicios de vacunación (por ejemplo, un paciente paga 10 u.m. por un vale que le da derecho a una vacuna en una clínica que, de otro modo, costaría 20 u.m.). El Departamento no compra ni se compromete a comprar vales antes de la venta de un vale a un paciente; en su lugar, adquiere los vales solo a medida que son solicitados por los pacientes. El Departamento proporciona los vales a través de su página web y los vales no son reembolsables.
- EI225. El Departamento y las clínicas determinan conjuntamente los precios a los que se proporcionarán los vales a los pacientes. Según los términos de sus acuerdos vinculantes con las clínicas, el Departamento tiene derecho al 30% del precio del vale cuando lo proporciona.
- EI226. El Departamento también ayuda a los pacientes a resolver las quejas sobre los servicios de vacunación y cuenta con un programa de satisfacción de los pacientes. Sin embargo, las clínicas son responsables de satisfacer sus obligaciones asociadas al vale, incluida la reparación a un paciente por insatisfacción con la vacunación.
- EI227. Para determinar si el Departamento es un principal o un agente, el Departamento identifica el bien o servicio especificado que se proporcionará al paciente y evalúa si controla el bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al paciente.
- EI228. El paciente obtiene un vale para la clínica que elija. El Departamento no compromete a las clínicas a proporcionar vacunas a los pacientes en nombre del Departamento, como se describe en el indicador del párrafo GA123(a) de la NICSP 47. Por lo tanto, el Departamento observa que el servicio especificado que se proporciona al paciente es el derecho a una vacunación (en forma de vale) en una clínica o clínicas especificadas, que el paciente compra y luego puede utilizar él mismo o transferir a otra persona. El Departamento también observa que no se comprometen otros bienes o servicios (aparte de los vales) a los pacientes.

EI229. El Departamento concluye que no controla el vale (derecho a una vacuna) en ningún momento. Para llegar a esta conclusión, el Departamento considera principalmente lo siguiente:

- (a) Los vales se crean solo en el momento en que se transfieren a los pacientes y, por tanto, no existen antes de esa transferencia. Por lo tanto, el Departamento no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de los vales, u obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de los vales, antes de que sean transferidos a los pacientes.
- (b) El Departamento no compra, ni se compromete a comprar, los vales antes de que se proporcionen a los pacientes. El Departamento tampoco tiene la responsabilidad de aceptar ningún vale devuelto. Por lo tanto, el Departamento no tiene riesgo de inventario con respecto a los vales como se describe en el indicador del párrafo GA123(b) de la NICSP 47.

EI230. Así pues, el Departamento concluye que es un agente con respecto a los vales. El Departamento reconoce los ingresos en el importe neto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de organizar que las clínicas proporcionen vales a los pacientes para los servicios de vacunación de las clínicas, que es la tarifa del 30 por ciento a la que tiene derecho por la venta de cada vale.

Tarifas iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) por una transferencia de bienes o servicios a otra parte

EI231. El Ejemplo 39 ilustra los requerimientos de los párrafos GA135 a GA138 de la NICSP 47 sobre las tarifas iniciales no reembolsables por una transferencia de bienes o servicios a otra parte [es decir, al comprador (suministrador de recursos) o a un tercero beneficiario].

Ejemplo 39 - Tarifas iniciales no reembolsables

EI232. Una piscina pública (la Piscina) suscribe un acuerdo vinculante con un particular para proporcionarle un año de acceso a las piscinas. Los acuerdos vinculantes de la Piscina tienen condiciones normativas que son las mismas para todos los individuos. El acuerdo vinculante requiere que el individuo pague unas tarifas de administración por adelantado para dar de alta al individuo en los sistemas de la Piscina. La tarifa es un importe nominal y es no reembolsable. El individuo puede renovar el acuerdo vinculante cada año sin pagar tarifas adicionales.

EI233. Las actividades de configuración de la Piscina no transfieren un bien o servicio a la persona y, por lo tanto, no dan lugar a una obligación de cumplimiento por separado.

EI234. La Piscina concluye que la opción de renovación no proporciona un derecho material o con importancia relativa al individuo que no recibiría sin suscribir ese acuerdo vinculante (véase el párrafo GA127 de la NICSP 47). La tarifa inicial es, de hecho, un pago anticipado por servicios de proceso de transacciones futuros. En consecuencia, la Piscina determina la contraprestación de la transacción, que incluye las tarifas iniciales no reembolsables, y reconoce los ingresos por los servicios de procesamiento de transacciones a medida que se proporcionan dichos servicios de conformidad con el párrafo GA136 de la NICSP 47.

Otros activos procedentes de transacciones de ingresos con costos del acuerdo vinculante

EI235. El Ejemplo 40 ilustra los requerimientos de los párrafos 152 a 155 de la NICSP 47 sobre costos para cumplir un acuerdo vinculante y los párrafos 156 a 161 de la NICSP 47 sobre amortización y deterioro de valor de los costos de acuerdos vinculantes.

Ejemplo 40 - Costos que dan lugar a un activo

EI236. Una agencia de servicios compartidos (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante para un servicio de gestión del centro de datos informáticos de un gobierno local durante cinco años. El acuerdo vinculante es renovable por periodos posteriores de un año. El plazo medio es de siete años. Antes de proporcionar los servicios, la

Agencia diseña y construye una plataforma tecnológica para uso interno de la Agencia que interactúa con los sistemas del gobierno local. Esa plataforma no se transfiere al gobierno local, pero se utilizará para prestar servicios al gobierno local.

EI237. Los costos iniciales incurridos para establecer la plataforma tecnológica son los siguientes:

	u.m.
Servicios de diseño	40.000
Equipo informático	120.000
Software	90.000
Migración y comprobación del centro de información	100.000
Total costos	350.000

EI238. Los costos iniciales de establecimiento se relacionan principalmente con las actividades para cumplir el acuerdo vinculante pero no transfieren bienes o servicios al gobierno local. La Agencia contabiliza los costos iniciales de establecimiento del siguiente modo:

- (a) Costos de equipo informático—contabilizados de acuerdo con las NICSP 45.
- (b) Costos de software—contabilizados de acuerdo con la NICSP 31.
- (c) Costos de diseño, migración y prueba del centro de datos—evaluados de acuerdo con el párrafo 152 de la NICSP 47 para determinar si puede reconocerse un activo por los costos para cumplir el acuerdo vinculante. Cualquier activo resultante se amortizaría de forma sistemática a lo largo del periodo de siete años (es decir, los cinco años del acuerdo vinculante y dos periodos de renovación previstos de un año) que la Agencia espera proporcionar los servicios relacionados con el centro de datos.

EI239. Además de los costos iniciales para establecer la plataforma tecnológica, la Agencia también asigna dos empleados que son los principales responsables de proporcionar el servicio al gobierno local. Aunque los costos de estos dos empleados se incurren como parte de la prestación del servicio al gobierno local, la Agencia concluye que los costos no generan ni mejoran los recursos de la Agencia [véase el párrafo 152(b) de la NICSP 47]. Por lo tanto, los costos no cumplen los criterios del párrafo 152 de la NICSP 47 y no pueden reconocerse como activo utilizando la NICSP 47. De acuerdo con el párrafo 155, la Agencia reconoce el gasto de nómina de estos dos empleados cuando se incurre en él.

Presentación

Presentación en el cuerpo de los estados financieros

EI240. Los ejemplos 41 a 43 ilustran los requerimientos de los párrafos 162 a 166 de la NICSP 47 sobre la presentación de los saldos de acuerdos vinculantes, y las consecuencias de aplicar los párrafos 119 a 121 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable, los párrafos 123 a 128 sobre los componentes de financiación significativos, y GA96 a GA103 sobre la venta de un derecho de devolución.

Ejemplo 41 - Pasivo y cuenta por cobrar de un acuerdo vinculante

Caso A - Acuerdo vinculante cancelable

EI241. El 1 de enero de 20X9, una entidad de contratación pública (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante cancelable para transferir un producto a otra entidad del Gobierno el 31 de marzo de 20X9. El acuerdo vinculante requiere que la entidad gubernamental pague una contraprestación de 1.000 u.m. por adelantado el 31 de enero de 20X9. La entidad gubernamental paga la contraprestación el 1 de marzo de 20X9. La Agencia

transfiere el producto el 31 de marzo de 20X9. Las siguientes anotaciones en el libro diario ilustran cómo contabiliza la Agencia el acuerdo vinculante:

- (a) La Agencia recibe un efectivo de 1.000 u.m. el 1 de marzo de 20X9 (el efectivo se recibe por adelantado al desempeño):

Efectivo	1.000 u.m.	
Pasivo por acuerdo vinculante		1.000 u.m.

- (b) La Agencia satisface las obligaciones de cumplimiento el 31 de marzo de 20X9:

Pasivo por acuerdo vinculante	1.000 u.m.	
Ingresos		1.000 u.m.

Caso B - Acuerdo vinculante no cancelable

EI242. Los mismos hechos que en el Caso A se aplican al Caso B, excepto que el acuerdo vinculante no es cancelable y que se requiere la transferencia anticipada el 31 de enero de 20X9 independientemente de si la Agencia ha comenzado a satisfacer sus obligaciones de cumplimiento. Los siguientes asientos ilustran cómo contabiliza la entidad el acuerdo vinculante:

- (a) El importe de la contraprestación vence el 31 de enero de 20X9 (que es cuando la Agencia reconoce una cuenta por cobrar porque tiene un derecho incondicional y exigible a la contraprestación):

Cuentas por cobrar	1.000 u.m.	
Pasivo por acuerdo vinculante		1.000 u.m.

- (b) La Agencia recibe el efectivo el 1 de marzo de 20X9:

Efectivo	1.000 u.m.	
Cuentas por cobrar		1.000 u.m.

- (c) La Agencia satisface las obligaciones de cumplimiento el 31 de marzo de 20X9:

Pasivo por acuerdo vinculante	1.000 u.m.	
Ingresos		1.000 u.m.

EI243. Si la Agencia emitiera la factura antes del 31 de enero de 20X9 (fecha de vencimiento de la contraprestación), la Agencia no presentaría la cuenta por cobrar y el pasivo por acuerdos vinculantes en cifras brutas en el estado de situación financiera porque la Agencia aún no tiene derecho a una contraprestación que sea incondicional.

Ejemplo 42 - Activo por acuerdos vinculantes reconocido por el desempeño de la entidad

EI244. El 1 de enero de 20X8, una agencia de TI de servicios compartidos del gobierno (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante para transferir software informático y servicios de configuración a un pequeño departamento del gobierno (el Departamento) a cambio de 1.000.000 de u.m. El acuerdo vinculante requiere que el software se entregue en primer lugar y señala que el pago por la entrega del software está condicionado a la configuración. En otras palabras, la contraprestación de 1.000.000 de u.m. solo es pagadera después de que la Agencia haya transferido tanto el software como los servicios de configuración al Departamento. En consecuencia, la Agencia no tiene derecho a una contraprestación que sea incondicional (una cuenta por cobrar) hasta que el software se transfiera al Departamento y se configure.

EI245. La Agencia identifica los compromisos de transferir el software y completar la configuración como obligaciones de cumplimiento independientes y asigna 400.000 u.m. a la obligación de cumplimiento de transferir el software y 600.000 u.m. a la obligación de cumplimiento de completar la configuración sobre la base de sus valores

independientes relativos. La Agencia reconoce los ingresos por cada una de las obligaciones de cumplimiento respectivas cuando el control del producto se transfiere al Departamento.

EI246. La Agencia satisface las obligaciones de cumplimiento para transferir el software:

Activo del acuerdo vinculante	400.000 u.m.
Ingresos	400.000 u.m.

EI247. La Agencia satisface las obligaciones de cumplimiento para configurar el software y reconocer el derecho incondicional a la contraprestación:

Cuentas por cobrar	1.000.000 u.m.
Activo del acuerdo vinculante	400.000 u.m.
Ingresos	600.000 u.m.

Ejemplo 43 - Cuenta por cobrar reconocida por el desempeño de la entidad

EI248. Un hospital del gobierno (el Hospital) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Servicios Correccionales (Servicios Correccionales) el 1 de enero de 20X9 para realizar exámenes médicos a los reclusos por 150 u.m. por examen. Si los Servicios Correccionales requieren la realización de más de 10.000 reconocimientos en un año natural, el acuerdo vinculante indica que el precio por reconocimiento se reduce retroactivamente a 125 u.m. por producto.

EI249. La contraprestación se debe pagar cuando se realizan los exámenes. Por lo tanto, el Hospital tiene un derecho incondicional a una contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) de 150 u.m. por examen hasta que se aplique la reducción retroactiva del precio (es decir, una vez realizados los 10.000 exámenes).

EI250. Al determinar la contraprestación de la transacción, el Hospital concluye al inicio del acuerdo vinculante que los Servicios Penitenciarios cumplirán el umbral de 10.000 exámenes y, por tanto, estima que la contraprestación de la transacción es de 125 u.m. por producto. En consecuencia, una vez completados los 100 primeros exámenes para los Servicios Correccionales, el Hospital reconoce lo siguiente

Cuentas por cobrar	15.000 u.m. ¹⁸
Ingresos	12.500 u.m. ¹⁹
Pasivo por reembolso (pasivo por acuerdo vinculante)	2.500 u.m.

EI251. El pasivo por reembolso (véase el párrafo 118 la NICSP 47) representa un reembolso de 25 u.m. por examen, que se espera proporcionar a los Servicios Correccionales por el reembolso basado en el volumen (es decir, la diferencia entre el precio de 150 u.m. señalado en el acuerdo vinculante que el Hospital tiene derecho incondicional a recibir y la contraprestación estimada de la transacción de 125 u.m.).

Información a revelar

EI252. Los ejemplos 44 a 50 ilustran los requerimientos de los párrafos 167 a 193 de la NICSP 47 sobre información a revelar. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

- (a) los párrafos 175 y 176 de la NICSP 47 sobre los servicios en especie (Ejemplos 44 y 45);
- (b) los párrafos 179 y 180 de la NICSP 47 sobre la información a revelar de ingresos (Ejemplo 47);
- (c) los párrafos 185 a 187 de la NICSP 47 sobre la información a revelar de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes (Ejemplos 48 y 49);

¹⁸ 150 u.m. por examen × 100 exámenes

¹⁹ 125 u.m. de contraprestación de la transacción por examen × 100 exámenes

- (d) el párrafo 120 de la NICSP 47 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable (Ejemplo 48);
- (e) el párrafo GA90 de la NICSP 47 sobre los métodos para medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento (Ejemplo 48); y
- (f) el párrafo 171 de la NICSP 47 para situaciones en las que una entidad se vio obligada por la legislación u otras decisiones de política gubernamental a suscribir un acuerdo vinculante con obligaciones de cumplimiento independientemente de la capacidad del comprador para pagar los bienes o servicios (Ejemplo 50).

Ejemplo 44 - Información a revelar de servicios en especie no reconocidos

- EI253. Las políticas contables de un hospital público consisten en reconocer los servicios voluntarios recibidos como activos e ingresos cuando cumplen la definición de activo y satisfacen los criterios para su reconocimiento como tales. El hospital consigue los servicios de los voluntarios como parte de un programa organizado. El principal fin del programa es exponer a los voluntarios al ambiente del hospital, y fomentar la enfermería como carrera profesional. Los voluntarios deben tener al menos dieciséis años y se les requiere inicialmente un compromiso de seis meses para trabajar un turno de cuatro horas a la semana, por la mañana o por la tarde. El primer turno de cada voluntario consiste en una sesión de formación en orientación hospitalaria. Muchas escuelas superiores locales permiten a los estudiantes llevar a cabo este trabajo como parte de su programa educativo. Los voluntarios trabajan bajo la dirección de un enfermero titulado y realizan tareas distintas a las de enfermería tales como visitar y leer a los pacientes. El hospital público no paga a los voluntarios, ni tampoco contrataría empleados para desempeñar el trabajo de los voluntarios si no estuvieran éstos disponibles.
- EI254. El hospital analiza los acuerdos que tiene con los voluntarios y concluye que, al menos durante los seis primeros meses de un nuevo voluntario, tiene suficiente control sobre los servicios que éste va a proporcionar y que recibe potencial de servicio de los voluntarios, lo que satisface la definición de activo. Sin embargo, concluye que no puede medir con fiabilidad el valor razonable de los servicios proporcionados por los voluntarios, ya que no existen puestos remunerados equivalentes ni en el hospital ni en otros centros de salud o atención comunitaria de la región. El hospital no reconoce los servicios en especie prestados por los voluntarios. De acuerdo con los párrafos 175 y 176 de la NICSP 47, el hospital revela el número de horas de servicio prestadas por los voluntarios durante el periodo sobre el que se informa y una descripción de los servicios prestados.

Ejemplo 45 - Información a revelar en los estados financieros del Gobierno A

- EI255. Para el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X2, el Gobierno A prepara y presenta por primera vez estados financieros elaborados de acuerdo con las NICSP. Revela la siguiente información en sus estados financieros:

Estado de Rendimiento Financiero		
	20X2	20X1
	(miles de u.m.)	(miles de u.m.)
Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes		
Ingresos por impuestos		

Ingresos de impuestos a las ganancias (notas 4 y 8)	XXX	XXX
Impuesto sobre bienes y servicios (nota 5)	XXX	XXX
Impuestos sobre la propiedad (notas 6 y 9)	XX	XX
Ingresos por transferencias		
Transferencias de otros gobiernos (nota 7)	XXX	XXX
Regalos, donaciones, bienes en especie (nota 13)	X	X
Servicios en especie (notas 15 y 16)	X	X
Estado de Situación Financiera		
Activos corrientes		
Efectivo en bancos	XX	XX
Impuestos por cobrar		
Impuestos sobre bienes y servicios por cobrar (nota 5)	XX	XX
Transferencias por cobrar		
Transferencias por cobrar de otros gobiernos (nota 7)	X	X
Activos no corrientes		
Terrenos (nota 11)	XXX	XXX
Planta y equipo (notas 12 y 14)	XX	XX
Pasivos corrientes		
Pasivos reconocidos según acuerdos de transferencia (nota 10)	XX	XX
Cobros por anticipado		
Impuestos	X	X
Transferencias	X	X

Notas a los estados financieros

*Políticas contables***Reconocimiento de ingresos procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes**

1. Los activos e ingresos procedentes de transacciones fiscales se reconocen como ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 18 a 55 de la NICSP 47. Sin embargo, el Gobierno se acoge a las disposiciones transitorias de la NICSP 33 en lo que respecta a los impuestos a las ganancias y a los impuestos sobre el patrimonio.

Aparte de los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad, los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas se reconocen en el periodo en el que se produce el hecho imponible, siempre que los activos satisfagan la definición de activo y cumplan los criterios para el reconocimiento de un activo. Los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad se reconocen en el periodo en el que se recibe el pago del impuesto (véanse las notas 4 y 6).
2. Los activos e ingresos derivados de transacciones de transferencia se reconocen en el periodo en el que los derechos de un acuerdo de transferencia son exigibles, excepto en el caso de algunos servicios en especie. El Gobierno reconoce solamente aquellos servicios en especie que se reciben como parte de un programa organizado y para el cual puede determinar el valor razonable mediante referencia a las tasas de mercado. El resto de servicios en especie no se reconocen.
3. Cuando una transferencia está sujeta a una obligación exigible que, de no ser satisfecha, requiere la devolución de los recursos transferidos, el Gobierno reconoce un pasivo hasta que se hayan satisfecho los requerimientos.

*Base de medición de las principales clases de transacciones de ingresos***Impuestos**

4. Los ingresos por impuestos a las ganancias se miden al valor nominal del efectivo, y equivalentes de efectivo, recibidos durante el periodo sobre el que se informa. El Gobierno está desarrollando actualmente un modelo estadístico para medir los ingresos por impuesto a las ganancias según la base de acumulación (devengo). Este modelo utiliza estadísticas fiscales compiladas desde 19X2 así como otra información estadística incluyendo promedios semanales de ganancias, el producto interior bruto y los índices de precios al consumidor y productor. El Gobierno anticipa que el modelo permitirá medir con fiabilidad los ingresos de impuestos a las ganancias según la base de acumulación (devengo) para el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de diciembre de 20X4. El Gobierno no reconoce ningún importe en relación a los impuestos a las ganancias por recibir.
5. Los activos e ingresos que se acumulan (o devengan) en concepto de impuesto sobre bienes y servicios se miden inicialmente por la contraprestación de la transacción de los activos que acumula (devenga) el Gobierno durante el periodo sobre el que se informa, principalmente efectivo, equivalentes al efectivo e impuesto sobre bienes y servicios por cobrar. La información se compila de las declaraciones del impuesto sobre bienes y servicios presentadas por los contribuyentes durante el año y otros importes que se estima que se deben al Gobierno. Los contribuyentes tienen una alta tasa de cumplimiento y una baja tasa de error, utilizando el sistema de declaración electrónico establecido en 20X0. Las tasas de elevado cumplimiento y escaso error han permitido al Gobierno desarrollar un modelo estadístico fiable para medir los ingresos que se acumulan (o devengan) por el impuesto.

El impuesto sobre bienes y servicios por cobrar es la estimación del importe debido por impuestos atribuibles al periodo sobre el que se informa que permanece sin pagar a 31 de diciembre de 20X2, menos una provisión por deudas de dudoso cobro.
6. Se grava un impuesto de sucesiones del 40% sobre todas las herencias fallecidas; sin embargo, las primeras 400.000 u.m. de cada patrimonio están exentas del impuesto. Los activos y los ingresos

procedentes del impuesto sobre sucesiones se miden por el valor nominal del efectivo recibido durante el periodo sobre el que se informa, o la contraprestación de la transacción en la fecha de adquisición de otros activos recibidos durante el periodo, según se determine por referencia a valoraciones de mercado o por tasación independiente realizada por un miembro de la profesión de tasador

Ingresos por transferencias

7. Los activos y los ingresos reconocidos como consecuencia de una transferencia se miden a la contraprestación de la transacción de los activos reconocidos en la fecha de reconocimiento. Los activos monetarios se miden por el valor nominal, a menos que el valor temporal del dinero sea significativo, en cuyo caso se utiliza el valor presente, calculado utilizando una tasa de descuento que refleje el riesgo inherente a poseer el activo. Los activos no monetarios se miden a su contraprestación de transacción, que se determina por referencia a datos de mercado observables o mediante una tasación independiente realizada por un miembro de la profesión de tasación. Las cuentas por cobrar se reconocen cuando la entidad tiene un derecho exigible en un acuerdo de transferencia pero no se ha recibido efectivo u otros activos.

Impuestos que no se pueden medir de forma fiable en el periodo en el que ocurre el hecho imponible

8. El Gobierno no puede medir directamente los activos procedentes del impuesto a las ganancias durante el periodo en el que todos los contribuyentes obtienen ingresos y, por lo tanto, está aprovechando las disposiciones transitorias de la NICSP 33, para desarrollar un modelo que mida indirectamente los ingresos fiscales en el periodo en el que los contribuyentes obtienen ingresos. El Gobierno estima que, utilizando el modelo, será capaz de medir con fiabilidad el impuesto a las ganancias según la base de acumulación (o devengo) en el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de Diciembre de 20X4.
9. Con respecto a los impuestos sobre sucesiones, debido a los elevados niveles actuales de incumplimiento de la ley, el Gobierno no puede medir el importe de los activos y los ingresos acumulados (o devengados) en el periodo en que fallecen las personas propietarias de las propiedades imponibles. El Gobierno reconoce, por tanto, los impuestos sobre la propiedad cuando recibe el pago. El departamento de impuestos está trabajando ininterrumpidamente para desarrollar un método fiable para medir los activos a recibir y los ingresos en el año en que ocurre el hecho imponible.

Pasivos reconocidos con respecto a las transferencias

10. A 31 de diciembre de 20X2, el Gobierno reconoció un pasivo de XX.000 u.m. relacionado con una transferencia para construir un hospital público. A 31 de diciembre, el Gobierno había recibido un pago en efectivo; sin embargo, la construcción del hospital no había comenzado, aunque se convocaron licitaciones para la construcción el 30 de noviembre de 20X2.

Activos sujetos a obligaciones exigibles

11. Se recibió un terreno con un valor razonable de XX.000 u.m. como parte de un acuerdo vinculante en 20X2. El acuerdo vinculante incluía una obligación de cumplimiento que requiere que la entidad utilice el terreno para fines de salud pública y no puede venderse durante 50 años.
12. La planta y equipo incluye un importe de XX.000 u.m., que es el importe en libros de un cuadro donado en 19X2 a una galería de arte controlada por el Gobierno. El cuadro se recibió como parte de un acuerdo que incluía una obligación exigible (pero no incluía un derecho exigible). Según el acuerdo, la entidad no puede vender el cuadro durante un periodo de 40 años. El cuadro se mide por su valor razonable, determinado por un tasador independiente.

Principales clases de legados, regalos, donaciones y bienes en especie recibidos

13. Las transferencias se reciben en forma de regalos, donaciones y bienes en especie – principalmente material médico y escolar (inventarios), equipo médico y escolar y piezas de arte (clasificados como equipo). Los regalos y donaciones se reciben principalmente de benefactores privados. Los hospitales, escuelas y galerías de arte controlados por el Gobierno reconocen estos activos cuando se les traspasa el control, normalmente al recibir los recursos, ya sea en forma de efectivo o de instalaciones y equipos. El Gobierno no acepta estas transferencias sujetas a condiciones o restricciones, salvo que el valor de la transferencia supere los XX.000 u.m.
14. Durante 20X2, como parte de un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno C, se proporcionó al Gobierno un equipo informático con un valor razonable de XX.000 u.m. con la condición de que fuera utilizado por el departamento de educación o fuera devuelto al Gobierno C.

Servicios en especie

15. Los hospitales controlados por el Gobierno recibieron servicios médicos en especie de facultativos como parte del programa de voluntariado organizado por la profesión médica. Estos servicios en especie se reconocen como ingresos y gastos en el estado de rendimiento financiero por su valor razonable, que se determina tomando como referencia las tablas de honorarios publicadas para la profesión médica.
16. Los hospitales, las escuelas y las galerías de arte controladas por el Gobierno también recibieron el apoyo de los voluntarios como parte de los programas organizados para los recepcionistas y guías de las galerías de arte, los ayudantes de los profesores y los guías de los visitantes de los hospitales. Estos voluntarios proporcionan una valiosa ayuda a estas entidades para conseguir sus objetivos; sin embargo, los servicios proporcionados no pueden medirse de forma fiable, ya que no hay puestos remunerados equivalentes disponibles en el mercado local y, en ausencia de voluntarios, los servicios no se prestarían. El Gobierno no reconoce estos servicios en los estados del rendimiento financiero o de la situación financiera.

Ejemplo 46 - Información a revelar sobre una transferencia sujeta a asignación de créditos

- EI256. Los hechos son los mismos que en el Caso A del [Ejemplo 7](#). El gobierno local no reconoce un activo por los 5 millones de u.m. a transferir en 20X3 a 31 de diciembre de 20X2. En lugar de ello, el gobierno local considera si debe revelar un activo contingente, de acuerdo con el párrafo 105 de la NICSP 19.
- EI257. El gobierno local concluye que la entrada de recursos económicos es probable porque el primer pago de 10 millones de u.m. se recibió en 20X2. En consecuencia, el gobierno local hace la siguiente información a revelar en sus estados financieros para el periodo sobre el que se informa finalizado el 31 de diciembre de 20X2:

El 15 de marzo de 20X2, el gobierno local suscribió un acuerdo vinculante con el gobierno nacional para recibir 15 millones de u.m. en total (10 millones en 20X2 y 5 millones en 20X3). El acuerdo vinculante requiere que los fondos se utilicen para reducir la contaminación atmosférica. El acuerdo vinculante dejaba claro que la transferencia estaba sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito, que la aprobación no era segura y que la financiación podía reducirse. El gobierno local no ha reconocido un activo con respecto a los 5 millones de u.m. que se recibirán en 20X3 porque, a 31 de diciembre de 20X2, el proceso asignación del crédito para este importe no se había completado y, por lo tanto, el gobierno local no tiene un derecho exigible sobre los fondos.

Ejemplo 47 - Desagregación de ingresos - Información a revelar cuantitativa

- EI258. Un Gobierno del estado señala los siguientes segmentos: servicios de emergencia, transporte público y energía, de acuerdo con la NICSP 18, *Información financiera por segmentos*. Cuando el Gobierno del estado prepara sus presentaciones a las partes interesadas, desagrega los ingresos en mercados geográficos primarios, principales líneas de productos y momento de reconocimiento de los ingresos (es decir, bienes o servicios transferidos en un momento dado o servicios transferidos a lo largo del tiempo).

EI259. El Gobierno del estado determina que las categorías utilizadas en las presentaciones de las partes interesadas pueden utilizarse para cumplir el objetivo de la información a revelar desglosada requerida en el párrafo 179 de la NICSP 47, que consiste en desglosar los ingresos procedentes de acuerdos vinculantes con los compradores en categorías que describan cómo la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos y los flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. La tabla siguiente ilustra la información a revelar desagregada por mercado geográfico primario, producto principal o línea de servicio y calendario de reconocimiento de ingresos, incluyendo una conciliación de cómo los ingresos desagregados se relacionan con los segmentos de servicios de emergencia, transporte público y energía, de acuerdo con el párrafo 180 de la NICSP 47.

Segmentos	Servicios de emergencia	Transporte público	Energía	Total
	millones de u.m.	millones de u.m.	millones de u.m.	millones de u.m.
<u>Mercados geográficos principales</u>				
Región A	990	2.250	4.000	7.240
Región B	300	1.010	1.000	2.310
Región C	700	–	1.250	1.950
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>
<u>Bienes/líneas de servicio más importantes</u>				
Servicios sanitarios - clínica	600	–	–	600
Servicios sanitarios - hospital	990	–	–	990
Suministros médicos	400	–	–	400
Transporte público - bus	–	500	–	500
Transporte público - trenes	–	2.760	–	2.760
Paneles solares	–	–	1.000	1.000
Planta de energía	–	–	5.250	5.250
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>
<u>Calendario de reconocimiento de ingresos</u>				
Bienes transferidos en un momento concreto	1.000	3.260	–	4.260
Servicios transferidos a lo largo del tiempo	990	–	6.250	7.240
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>

Ejemplo 48 - Información a revelar de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes

- EI260. El 30 de junio de 20X7, una agencia de formación centralizada (la Agencia) suscribe tres acuerdos vinculantes (Acuerdos vinculantes A, B y C) con un departamento gubernamental (el Departamento) para proporcionar servicios de formación. Cada acuerdo vinculante tiene un plazo no cancelable de dos años. La Agencia considera los requerimientos de los párrafos 185 a 187 de la NICSP 47 a la hora de determinar la información de cada acuerdo vinculante que debe incluirse en la información a revelar sobre la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes a 31 de diciembre de 20X7.

Acuerdo vinculante A

- EI261. Los servicios de formación se proporcionarán durante los próximos dos años, normalmente al menos una vez al mes. Por los servicios proporcionados, el Departamento paga una tasa horaria de 25 u.m.
- EI262. Dado que la Agencia factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado, la Agencia tiene derecho a facturar al suministrador de recursos el importe que se corresponda directamente con el valor del desempeño de la Agencia completado hasta la fecha, de conformidad con el párrafo GA90 de la NICSP 47. Por consiguiente, no es necesario revelar información alguna si la Agencia opta por aplicar la solución práctica del párrafo 186(b) de la NICSP 47.

Acuerdo vinculante B

- EI263. Los servicios de formación e incorporación se proporcionarán en función de las necesidades, con un máximo de cuatro visitas al mes durante los próximos dos años. El Departamento paga un precio fijo de 400 u.m. al mes por ambos servicios. La Agencia mide su progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento utilizando una medida basada en el tiempo.
- EI264. La Agencia revela el importe de la contraprestación de la transacción que aún no se ha reconocido como ingreso en una tabla con bandas temporales cuantitativas que ilustra cuándo espera la Agencia reconocer el importe como ingreso. La información para el Acuerdo vinculante B incluida en la información a revelar global es la siguiente:

	20X8	20X9	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos que se espera reconocer en este acuerdo vinculante a 31 de diciembre de 20X7	4.800 ²⁰	2.400 ²¹	7.200

Acuerdo vinculante C

- EI265. Los servicios de formación se proporcionarán en función de las necesidades durante los próximos dos años. El Departamento paga una contraprestación fija de 100 u.m. al mes más un pago único en concepto de contraprestación variable que oscila entre las 0 y las 1.000 u.m. y que corresponde a una revisión reguladora única y a la certificación de los empleados del Departamento (es decir, una bonificación por desempeño). La Agencia estima que tendrá derecho a 750 u.m. de la contraprestación variable. Sobre la base de la evaluación por parte de la Agencia de los factores del párrafo 120 de las NICSP 47, la Agencia incluye su estimación de 750 u.m. de contraprestación variable en la contraprestación de la transacción porque es altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos. La

²⁰ 4.800 u.m. = 400 u.m. x 12 meses.

²¹ 2.400 u.m. = 400 u.m. x 6 meses.

Agencia mide su progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento utilizando una medida basada en el tiempo.

- EI266. La Agencia revela el importe de la contraprestación de la transacción que aún no se ha reconocido como ingreso en una tabla con bandas temporales cuantitativas que ilustra cuándo espera la Agencia reconocer el importe como ingreso. La Agencia también incluye un análisis cualitativo sobre cualquier contraprestación variable significativa que no esté incluida en la información a revelar. La información para el Acuerdo vinculante C incluida en la revelación global es la siguiente:

	20X8	20X9	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos que se espera reconocer en este acuerdo vinculante a 31 de diciembre de 20X7	1.575 ²²	788 ²³	2.363

- EI267. Además, de conformidad con el párrafo 187 de las NICSP 47, la Agencia revela cualitativamente que parte de la bonificación por desempeño se ha excluido de la información a revelar porque no se incluyó en la contraprestación de la transacción. Esa parte de la bonificación por desempeño se excluyó de la contraprestación de la transacción de conformidad con los requerimientos para restringir las estimaciones de la contraprestación variable en los párrafos 119 a 121.

Ejemplo 49 - Información a revelar de la contraprestación de la transacción asignada a la obligación de cumplimiento restante-Información a revelar cualitativa

- EI268. El 1 de enero de 20X2, el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante con otro departamento para rehabilitar un edificio por una contraprestación fija de 10 millones de u.m. La rehabilitación del edificio se considera una única obligación de cumplimiento que Obras Públicas satisface a lo largo del tiempo. A 31 de diciembre de 20X2, Obras Públicas ha reconocido 3,2 millones de u.m. de ingresos. Obras Públicas estima que el reacondicionamiento se completará en 20X3, pero es posible que el proyecto se complete en la primera mitad de 20X4.

- EI269. A 31 de diciembre de 20X2, Obras Públicas revela el importe de la contraprestación de la transacción que aún no se ha reconocido como ingreso en su información a revelar sobre la contraprestación de la transacción asignada a la parte restante no satisfecha de la obligación de cumplimiento. Obras Públicas también revela una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingreso. La explicación puede revelarse bien sobre una base cuantitativa utilizando las bandas temporales que sean más apropiadas para la duración de la obligación de cumplimiento restante, bien proporcionando una explicación cualitativa. Dado que Obras Públicas no tiene certeza sobre el momento del reconocimiento de los ingresos, revela esta información cualitativamente como sigue, de conformidad con el párrafo 185 de la NICSP 47:

A 31 de diciembre de 20X2, el importe agregado de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes asciende a 6,8 millones de u.m. y la entidad reconocerá estos ingresos a medida que el edificio esté terminado, lo que se espera que ocurra en los próximos 12-18 meses.

²² Contraprestación de la transacción = 3.150 u.m. (100 u.m. × 24 meses+ 750 u.m. contraprestación variable) Reconocida uniformemente a lo largo de 24 meses a 1.575 por año.

²³ 1.575 u.m. ÷ 2 = 788 u.m. (es decir, por 6 meses del año).

Ejemplo 50 - Información a revelar sobre transacciones en las que una entidad se vio obligada a participar por la legislación u otras decisiones de política gubernamental

- EI270. Una empresa de servicios públicos propiedad del Gobierno opera varias centrales eléctricas y proporciona electricidad a los hogares residenciales. El sector energético de este país está muy regulado y, según la Ley sobre energía y electricidad, todas las Compañías que suministran electricidad a los hogares están obligadas a proporcionar electricidad independientemente de la capacidad de pago de los hogares. Por lo general, un hogar solicita a la compañía eléctrica la conexión de la electricidad a su localidad. Como parte del proceso de conexión, el hogar suscribiría un acuerdo de compra de electricidad con la compañía eléctrica para documentar las condiciones de pago y cualquier consecuencia económica del impago, como intereses o penalizaciones.
- EI271. El acuerdo de compra de electricidad se considera un acuerdo vinculante con sus obligaciones de cumplimiento, ya que la empresa de suministro ha aceptado proporcionar un bien distinto (electricidad) a un comprador (el hogar) a cambio de la contraprestación. Dadas las regulaciones, la compañía eléctrica no puede denegar la conexión inicial ni suspender el suministro de electricidad aunque un hogar esté en situación de incumplimiento, es decir, la compañía eléctrica está obligada a satisfacer las obligaciones de cumplimiento de proporcionar electricidad independientemente de la capacidad de pago de un hogar.
- EI272. A lo largo del año, la empresa suministró electricidad que habría dado unos ingresos totales de 100 millones de u.m. si los ingresos se hubieran reconocido según las tasas normativas de la empresa para el 100% de la electricidad proporcionada. Sin embargo, a lo largo del año, varios hogares no pudieron pagar íntegramente los importes que debían a la empresa de servicios públicos.
- EI273. La empresa de servicios públicos aplica el párrafo GA37 de las NICSP 47 y, basándose en datos históricos, estima que solo 90 millones de u.m. del importe son susceptibles de recaudación. Por los 10 millones de u.m. restantes, la empresa acepta que ha proporcionado implícitamente una rebaja de precios de 10 millones de u.m. debido a las regulaciones que obligan a la empresa a seguir proporcionando electricidad. Como resultado, la empresa de servicios públicos reconoce ingresos basados en una contraprestación de transacción de 90 millones de u.m. (Véase el [Ejemplo 11](#) para obtener más guías sobre las rebajas de precios implícitas).
- EI274. Para cumplir con los requerimientos de información a revelar del párrafo 171 de la NICSP 47, la empresa de servicios públicos revela la siguiente información en las notas a sus estados financieros anuales:

La empresa de servicios públicos está sujeta a las disposiciones de la Ley de Electricidad y Energía, que requiere que todas las empresas de servicios públicos proporcionen electricidad a los hogares residenciales independientemente de la capacidad de pago de los compradores. Como consecuencia, la empresa está obligada a conectar a todos los compradores residenciales a su red eléctrica y a seguir proporcionando electricidad incluso en caso de impago.

Durante el año, la empresa suministró y facturó 100 millones de u.m. de electricidad a los hogares, pero solo reconoció unos ingresos de 90 millones de u.m., ya que este era el importe que se esperaba recaudar según los datos históricos. Por lo tanto, no se reconocieron como ingresos 10 millones de u.m. del importe facturado.

Aplicación de los principios a transacciones específicas

Transferencias de capital

- EI275. El Ejemplo 51 ilustra la aplicación de los párrafos GA140 a GA142 de la NICSP 47 sobre transferencias de capital. El Ejemplo 52 ilustra la medición inicial de una transferencia de un activo físico.

Ejemplo 51 - Transferencias de capital

Caso A - La transferencia solo se refiere a la construcción de un activo

EI276. La Entidad R suscribe un acuerdo vinculante con la Entidad P. Los términos del acuerdo vinculante son los siguientes:

- (a) La Entidad R va a recibir una transferencia de capital de 22 millones de u.m. en efectivo de la Entidad P, que la Entidad R utilizará para construir un edificio. No hay términos que especifiquen cómo se va a utilizar el edificio después de la construcción;
- (b) este importe se basa en la construcción presupuestada y en los costos relacionados. La financiación debe abonarse íntegramente a la Entidad R al comienzo del periodo de construcción;
- (c) para facilitar a la Entidad P la exigibilidad del acuerdo vinculante, las condiciones requieren que la Entidad R:
 - (i) disponga de un plan de construcción detallado en el que se describan las actividades que deben completarse en cada fase significativa de la construcción (por ejemplo, limpieza del solar, cimentación, enmarcado, etc.) junto con los costos presupuestados de dichas actividades;
 - (ii) proporcione informes de progreso detallados en cada fase significativa de la construcción; y
- (d) una vez finalizada la construcción, la Entidad R obtendrá el control del edificio. Si la construcción del edificio no se completa en un plazo de cinco años, la Entidad R conserva el control de cualquier construcción en curso, pero los fondos que no se hayan gastado en la construcción deberán devolverse a la Entidad P.

EI277. La Entidad R ha determinado que el acuerdo vinculante tiene solo una obligación de cumplimiento y que la finalización de las actividades de construcción señaladas en el plan de construcción, medida por los costos gastados en estas actividades, es una medida apropiada del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento.

EI278. En este ejemplo, la esencia del acuerdo vinculante es recibir financiación para la construcción del edificio, y no hubo ninguna transferencia relacionada con el uso posterior del edificio por parte de la Entidad R. Por lo tanto, al recibir los 22 millones de u.m., la Entidad R reconoce el efectivo y el pasivo por el importe total de 22 millones de u.m. porque aún no ha comenzado a satisfacer su obligación de cumplimiento (es decir, la construcción del edificio) y se le requiere que devuelva los fondos no gastados en la construcción.

EI279. A medida que la Entidad R completa las actividades de construcción previstas en su plan de construcción, los costos incurridos para completar estas actividades se utilizan para determinar el porcentaje de construcción completada. La Entidad R aplica este porcentaje a los 22 millones de u.m. para determinar el importe de los ingresos diferidos que deben darse de baja del pasivo y reconocerse como ingresos a lo largo del periodo de construcción.

Caso B - Transferencia relacionada con la construcción y operación de un activo

EI280. Basándose en el Caso A, el acuerdo vinculante señala ahora que:

- (a) el importe de la financiación se ha aumentado a 32 millones de u.m. El importe se basa en unos costos de construcción presupuestados de 20 millones de u.m., unos gastos generales relacionados con la construcción de 2 millones de u.m. y una subvención de 10 millones de u.m. para cubrir algunos de los costos de operación del edificio como biblioteca pública durante los 10 primeros años tras la finalización del edificio;
- (b) a lo largo del periodo de 10 años, la Entidad R está obligada a proporcionar pruebas a la Entidad P de que el edificio ha sido operado como biblioteca pública. La evidencia puede incluir documentación como estados financieros auditados que proporcionen detalles sobre los costos de operación incurridos por la Entidad R;

- (c) si la Entidad R deja de explotar el edificio como biblioteca en cualquier momento durante el periodo de 10 años, se le requerirá que reembolse a la Entidad P una parte de la transferencia de explotación de 10 millones de u.m. en función del importe de tiempo restante en el periodo de 10 años. Por ejemplo, si la Entidad R deja de explotar el edificio como biblioteca a los dos años del periodo de 10 años, se le requiere que devuelva 8 millones de u.m. a la Entidad P; y
- (d) al igual que en el Caso A, la Entidad P transfiere la totalidad de los 32 millones de u.m. a la Entidad R al comienzo del periodo de construcción. La Entidad R también está requerida a proporcionar información sobre el progreso de la construcción a la Entidad P.

El281. En este escenario, la Entidad R considera la esencia de la transacción de acuerdo con los términos del acuerdo vinculante y concluye que el acuerdo vinculante consiste en dos obligaciones de cumplimiento: la construcción del edificio y la operación del edificio como biblioteca durante un periodo de 10 años. La Entidad R, aplicando los requerimientos de la NICSP 47, ha asignado 22 millones de u.m. a la construcción del edificio y 10 millones de u.m. a su operación como biblioteca pública.

El282. Para la obligación de cumplimiento relativa a la construcción del edificio, como en el Caso A, la Entidad R reconoce un pasivo de 22 millones de u.m. al recibir los fondos. A continuación, la Entidad R da de baja en cuentas dicho pasivo de 22 millones de u.m. (y reconoce los importes como ingresos acumulados (devengados)) a lo largo del periodo de construcción en función de su avance de obra determinado por los costos directos de construcción incurridos.

El283. Para la obligación de cumplimiento relativa a la operación del edificio como biblioteca, la Entidad R ha determinado que esta obligación de cumplimiento está satisfecha ya que el edificio está siendo operado como biblioteca durante el periodo de 10 años, y por lo tanto reconocería un pasivo de 10 millones de u.m. a la recepción inicial de los fondos. Una vez finalizada la construcción, la Entidad R da de baja el pasivo de 1 millón de u.m. al año a medida que explota el edificio como biblioteca pública y reconoce el importe como ingreso.

Caso C - La transferencia está relacionada con la construcción y la operación de un activo, y se debe pagar una penalización adicional si la entidad deja de operar el activo

El284. En este escenario, el acuerdo vinculante incluye todos los términos del Caso B, con la incorporación de lo siguiente:

- (a) El acuerdo vinculante impone ahora una penalización de 5 millones de u.m. bajo condiciones específicas. Si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca dentro del periodo de 10 años, se le requiere el pago de una penalización de 5 millones de u.m. a la Entidad P.
- (b) La penalización de 5 millones de u.m. es pagadera además de la devolución de fondos por incumplimiento de las condiciones del acuerdo vinculante relacionado con la construcción o la operación del activo. Para mayor claridad, si la Entidad R ha finalizado la construcción del edificio y lo ha operado como biblioteca durante nueve años, pero deja de operar la biblioteca al comienzo del décimo año, se le requiere el pago de 6 millones de u.m. (devolución de 1 millón de u.m. de ingresos no acumulados (devengados) relacionados con la subvención de operación y la penalización de 5 millones de u.m.) a la Entidad P.

El285. En este escenario, la contabilización de las partes de 22 y 10 millones de u.m. de la transferencia para la construcción y operación del edificio como biblioteca será la misma que en los Casos A y B. Es decir, los 32 millones de u.m. se reconocerán como pasivo en el momento de su recepción. Posteriormente, el pasivo de 22 millones de u.m. se dará de baja en cuentas y se reconocerá como ingreso a medida que se construya el edificio, y el pasivo de 10 millones de u.m. se dará de baja y se reconocerá como ingreso durante el periodo de operación de 10 años.

EI286. La Entidad R no reconoce la penalización de 5 millones de u.m. adicionales porque se trata de un pasivo contingente (tal como se define en la NICSP 19) que no es una obligación presente (tal como se describe en el Capítulo 5, *Elementos de los estados financieros*, del *Marco Conceptual*). Esta penalización solo se convierte en una obligación presente una vez que se ha producido el evento pasado (infracción de los términos del acuerdo al no operar el edificio como biblioteca). La Entidad R tendrá que considerar si la información a revelar sobre el pasivo contingente es requerida por la NICSP 19.

Caso D - La transferencia solo está relacionada con la operación de un activo

EI287. El siguiente escenario es independiente de los Casos A-C, e ilustra la contabilización de los ingresos procedentes de una transferencia de actividades ordinarias para destacar las diferencias con la contabilización de los ingresos procedentes de transferencias de capital.

EI288. En este escenario:

- (a) la Entidad R ya es propietaria del edificio;
- (b) el acuerdo vinculante incluye los términos relativos a una transferencia de 10 millones de u.m. para subvencionar la operación del edificio como biblioteca pública durante los próximos 10 años. Se requiere que la transferencia de fondos se produzca una vez finalizado el acuerdo vinculante;
- (c) a lo largo del periodo de 10 años, se requiere que la Entidad R proporcione pruebas a la Entidad P de que el edificio ha sido operado como biblioteca pública; y
- (d) si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca en cualquier momento durante el periodo de 10 años, se le requiere que reembolse a la Entidad P una parte de la transferencia de explotación de 10 millones de u.m. en función del importe de tiempo restante en el periodo de 10 años.

EI289. En este escenario, la transferencia de 10 millones de u.m. solo se refiere a las obligaciones de cumplimiento de operar el edificio existente como biblioteca pública durante un periodo de 10 años. Tras la recepción inicial, la Entidad R reconoce los 10 millones de u.m. como un pasivo.

EI290. La Entidad R ha determinado que esta obligación de cumplimiento está satisfecha, ya que el edificio está siendo operado como biblioteca a lo largo del periodo de 10 años. Por lo tanto, la Entidad R da de baja el pasivo y reconoce unos ingresos de 1 millón de u.m. anuales a medida que opera el edificio como biblioteca pública.

Ejemplo 52 - Transferencias de activos físicos

EI291. Una red sanitaria pública (Salud Pública) suscribe un acuerdo vinculante el 1 de enero de 20X2 con el gobierno regional (Gobierno) y acuerda lo siguiente:

- (a) el Gobierno transferirá la propiedad de una máquina de rayos X a Salud Pública una vez finalizado el acuerdo vinculante;
- (b) salud Pública utilizará la máquina para proporcionar servicios de rayos X a los ciudadanos de la región durante 10 años. Tras este periodo de 10 años, Salud Pública conservará la propiedad de la máquina;
- (c) si Salud Pública deja de utilizar la máquina para proporcionar servicios de diagnóstico por imagen durante el periodo de 10 años, se le requerirá que devuelva la máquina al Gobierno; y
- (d) en el momento de la transferencia, la vida útil restante de la máquina es de 15 años.

EI292. En este escenario, la transacción constituye una transferencia tal y como se define en el párrafo 4 de la NICSP 47, pero no es una transferencia de capital ya que Salud Pública no está obligada a utilizar el activo físico recibido para adquirir o construir un activo no financiero.

El293. Tras la transferencia de la máquina de rayos X, Salud Pública aplica el párrafo 129 de la NICSP 47 y reconoce y mide el activo a su costo atribuido en la fecha de adquisición de conformidad con la NICSP 45. La entidad también reconoce un pasivo equivalente, que se da de baja (y se reconocen los ingresos) a lo largo de los 10 años a medida que la obligación de cumplimiento se satisface con el tiempo. Salud Pública también amortizaría la máquina de rayos X a lo largo de su vida útil restante de 15 años de acuerdo con la NICSP 45.

Compromisos de donaciones

Ejemplo 53 - Llamamiento televisivo para el hospital público

El294. En la noche del 30 de junio de 20X5, una cadena de televisión local realiza un llamamiento para recaudar fondos para un hospital público (el Hospital). La fecha de presentación de informes anuales del Hospital es el 30 de junio. Los telespectadores telefonan o envían un e-mail prometiendo enviar donaciones de importes especificados de dinero. Al final de la campaña se han comprometido donaciones por 2 millones de u.m. Las donaciones comprometidas no son vinculantes para aquéllos que realizan el compromiso de donación. La experiencia con campañas previas indica que aproximadamente se materializarán el 75 por ciento de las donaciones comprometidas.

El295. El Hospital no reconoce ningún importe en sus estados financieros con propósito general en relación con los compromisos de donaciones. El Hospital no controla los recursos relacionados con los compromisos de donaciones, porque no tiene la capacidad de excluir o regular el acceso de otros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de los recursos por compromisos de donaciones; por lo tanto, no puede reconocer el activo ni los ingresos correspondientes hasta que la donación sea vinculante para el donante, de conformidad con el párrafo GA150 de la NICSP 47.

Préstamos en condiciones favorables

Ejemplo 54 - Préstamos en condiciones favorables

El296. Una entidad recibe una financiación de 6 millones de u.m. de una agencia de desarrollo multilateral (Agencia) para construir 10 escuelas en los próximos 5 años. La financiación se concede en los siguientes términos:

- (a) No es necesario reembolsar 1 millón de u.m. de la financiación, siempre que se construyan las escuela
- (b) 5 millones de la financiación se reembolsarán de la siguiente forma:

Año	Capital a reembolsar
1	0%
2	10%
3	20%
4	30%
5	40%

- (c) Los intereses se cobran al 5% anual durante el periodo del préstamo (supongamos que los intereses se pagan anualmente al final del periodo). La tasa de interés del mercado para un préstamo similar es del 10%;
- (d) en la medida en que no se hayan construido las escuelas, la financiación proporcionada deberá devolverse al donante (supongamos que el donante dispone de sistemas de control eficaces y tiene un historial de requerir la devolución de los fondos no utilizados); y
- (e) la entidad construye las siguientes escuelas a lo largo del periodo del préstamo;

Año	Estatus
1	1 escuela terminada
2	3 escuelas terminadas
3	5 escuelas terminadas
4	10 escuelas terminadas

EI297. La entidad determinó que la esencia del millón de u.m. son ingresos y no una aportación de los propietarios. En esencia, la entidad ha recibido un préstamo en condiciones favorables que incluye una transferencia de 1 millón de u.m. y un préstamo de 5 millones de u.m., así como una transferencia adicional de 784.550 u.m. (que es la diferencia entre los recursos del préstamo de 5 millones de u.m. y el valor actual de los flujos de efectivo contractuales del préstamo, descontados utilizando la tasa de interés relacionada con el mercado del 10 por ciento).

EI298. Considerando los párrafos GA152 y GA153 de la NICSP 47, la entidad contabiliza la transferencia de 1 millón de u.m. + 784.550 u.m. de acuerdo con esta Norma, y el préstamo con sus correspondientes intereses contractuales y pagos de capital de acuerdo con la NICSP 41.

EI299. Los asientos contables se ilustran a continuación:

1. En el reconocimiento inicial, el receptor de los recursos reconocerá lo siguiente:				
Dr		Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo		4.215.450 u.m.
	Cr	Pasivo		1.784.550 u.m.

2. Año 1: el receptor del recurso reconocerá lo siguiente:				
Dr		Pasivo	178.455 u.m.	
	Cr	Ingresos		178.455 u.m.
(1/10 escuelas construidas X 1.784.550 u.m.) (Nota: Los asientos de diario por el reembolso de intereses y capital y los intereses acumulados o devengados no se han reflejado en este ejemplo porque lo que se pretende es ilustrar el reconocimiento de ingresos que surgen de los préstamos en condiciones favorables. Ejemplos completos se incluyen en los Ejemplos ilustrativos para la NICSP 41)				

3. Año 2: el receptor de los recursos reconocerá lo siguiente (suponiendo que el receptor de los recursos mida posteriormente el préstamo en condiciones favorables al costo amortizado):				
Dr		Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingresos		356.910 u.m.
(3/10 escuelas construidas X 1.784.500 u.m. – 178.455 u.m. ya reconocidas)				

4. Año 3: el receptor del recurso reconocerá lo siguiente:				
Dr		Pasivo	356.910 u.m.	

	Cr	Ingresos		356.910 u.m.
(5/10 escuelas construidas X 1.784.550 – 535.365 u.m. ya reconocidas)				
5. Año 4: el receptor del recurso reconocerá lo siguiente:				
Dr		Pasivo	892.275 u.m.	
	Cr	Ingresos		892.275 u.m.
(Todas las escuelas construidas, 1.784.550 u.m. – 892.275 u.m.) Si el préstamo en condiciones favorables se concediera sin condiciones, el receptor del recurso reconocería lo siguiente en el reconocimiento inicial:				
Dr		Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo		4.215.450 u.m.
	Cr	Ingresos		1.784.550 u.m.

Arrendamientos en concesión

Ejemplo 54A - Arrendamientos en concesión (arrendatario) - La concesión da lugar a unos pagos contractuales un 30% menor que los pagos por arrendamiento a tasas de mercado

El296A. La entidad del sector público (Arrendatario) acuerda realizar un arrendamiento con la municipalidad Y (Arrendador) para utilizar un edificio para proporcionar servicios médicos a la población a lo largo de un periodo de cinco años. El Arrendador no regula los tipos de servicios médicos proporcionados a la población.

El pago anual por el arrendamiento a precios de mercado basado en el uso actual del activo subyacente es 5.312.420 u.m.

El arrendamiento estipula que debe se debe pagar a lo largo del periodo de cinco años, como sigue:

Año 1: 3.718.694 u.m

Año 2: 3.718.694 u.m

Año 3: 3.718.694 u.m

Año 4: 3.718.694 u.m

Año 5: 3.718.694 u.m

Lo que representa una reducción acordada de un 30% en los pagos del arrendamiento a tasas de mercado. La tasa de endeudamiento incremental del arrendatario es el 5 por ciento anual, que es fácilmente determinable para el arrendatario.

El arrendamiento incluye una obligación de cumplimiento, de utilizar el edificio específicamente para proporcionar servicios médicos a la población durante cinco años. La obligación de cumplimiento se cumple de forma lineal.

Análisis

Es un arrendamiento en concesión, dado que el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basado en el uso actual del activo subyacente es mayor que el valor presente de los pagos contractuales. El arrendatario ha recibido efectivamente una concesión de 6.900.00 u.m., que es la diferencia entre el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado y el valor presente de los pagos contractuales. (Nota: una entidad puede considerar si en esencia los 6.900.00 u.m. son una

contribución de los propietarios o un ingreso; asumimos para los propósitos de este ejemplo que los 6.900.000 u.m. se trata de un ingreso).

El ingreso de 6.900.000 u.m. se contabilizará de acuerdo con la NICSP 47 y, el arrendamiento, junto con los pagos asociados al interés contractual y pagos por arrendamiento, de acuerdo con la NICSP 43.

Los asientos del diario para contabilizar el arrendamiento en concesión serán de la siguiente manera:

1. En el reconocimiento inicial, el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Activo por derecho de uso	23.000.000 u.m.	
	Cr Pasivos por arrendamiento		16.100.000 u.m.
	Cr Pasivo por acuerdos vinculantes		6.900.000 u.m.

2. Año 1: el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo por acuerdos vinculantes	1.380.000 u.m.	
	Cr Ingresos		1.380.000 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple por el arrendatario 6.900.000 u.m.)

(Nota: Los asientos de diario por el reembolso de intereses y capital y los intereses acumulados o devengados no se han reflejado en este ejemplo porque lo que se pretende es ilustrar el reconocimiento de ingresos que surgen de los arrendamientos en concesión. Ejemplos completos se incluyen en los Ejemplos ilustrativos de la NICSP 43).

3. Año 2: el arrendatario reconocerá lo siguiente (asumiendo que la entidad mide posteriormente el arrendamiento en concesión al costo amortizado):

Dr	Pasivo por acuerdos vinculantes	1.380.000 u.m.	
	Cr Ingresos		1.380.000 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple X 6.900.000 u.m.)

4. Año 3: el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo por acuerdos vinculantes	1.380.000 u.m.	
	Cr Ingresos		1.380.000 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple X 6.900.000 u.m.)

5. Año 4: el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo por acuerdos vinculantes	1.380.000 u.m.	
Cr	Ingresos		1.380.000 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple X 6.900.000 u.m.)

6. Año 5: el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo por acuerdos vinculantes	1.380.000 u.m.	
Cr	Ingresos		1.380.000 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple X 6.900.000 u.m.)

Si el arrendamiento en concesión se concedió con una obligación de cumplimiento que se cumple el primer año, el arrendatario podría reconocer lo siguiente en el reconocimiento inicial:

Dr	Activo por derecho de uso	23.000.000 u.m.	
Cr	Pasivos por arrendamiento		16.100.000 u.m.
Cr	Ingresos		6.900.000 u.m.

Condonación de la deuda

Ejemplo 55 - Condonación de deuda

EI300. El gobierno nacional (Gobierno N) suscribió un acuerdo vinculante para prestar a un gobierno local (Gobierno L) 20 millones de u.m. para que el Gobierno L pudiera construir una planta de tratamiento de aguas. Tras un cambio de política, el Gobierno N decide condonar el préstamo y lo comunica por escrito al gobierno local. También adjunta la documentación del préstamo, que ha sido anotada en el sentido de que el préstamo ha sido condonado.

EI301. Tras recibir esta carta y la documentación del Gobierno N, el Gobierno L da de baja el pasivo por el préstamo y reconoce los ingresos en el estado de rendimiento financiero en el periodo sobre el que se informa en el que se da de baja el pasivo de conformidad con los párrafos GA155 a GA158 de la NICSP 47.

Legados

Ejemplo 56 - Propuesta de legado

EI302. Una recién licenciada de 25 años (la Licenciada) de una universidad pública nombra a la universidad pública (la Universidad) como beneficiaria principal en su testamento. Esto es comunicado a la universidad. La graduada es soltera y sin hijos y tiene un patrimonio actualmente valorado en 500.000 u.m.

EI303. La Universidad no reconoce ningún activo o ingreso en sus estados financieros con propósito general para el periodo en el que se realiza el testamento, de acuerdo con los párrafos GA161 a GA163 de la NICSP 47. El evento pasado para un legado es la muerte del testador (es decir, el Graduado), que no se ha producido.

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie

Ejemplo 57 - Bienes en especie

- EI304. Una Agencia de Defensa del Gobierno A (Agencia de Defensa) acuerda proporcionar a una Agencia de Ayuda del Gobierno B (Agencia de Ayuda) sus tiendas de lona obsoletas para su uso como alojamiento de ayuda de emergencia tras un desastre natural. La Agencia de Defensa compró las tiendas por 100 u.m. la unidad dos años antes de transferirlas a la Agencia de Ayuda. El acuerdo señala que las tiendas están valoradas en 100 u.m. por unidad.
- EI305. La Agencia de Ayuda concluye que ha recibido un donativo en forma de bienes en especie y aplica los párrafos GA164 a GA167 de la NICSP 47. Tras la recepción, la Agencia de Ayuda determina que la NICSP 45 es la NICSP relevante y que las tiendas se mantienen para su capacidad operativa. La Agencia de Ayuda determina que el valor operativo actual para esta versión obsoleta de la tienda es de 50 u.m. Por lo tanto, la Agencia de Ayuda reconoce los ingresos por el valor de 50 u.m. por unidad recibida en lugar de las 100 u.m. señaladas en el acuerdo.

Ejemplo 58 - Ayuda exterior

- EI306. El Gobierno Nacional A (Gobierno A) suscribe un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno Nacional B (Gobierno B), que proporciona al Gobierno A ayuda al desarrollo para apoyar los objetivos sanitarios del Gobierno A durante un periodo de dos años. El acuerdo de asistencia externa es vinculante para ambas partes a través de un tribunal de justicia internacional. El acuerdo especifica los detalles de la ayuda al desarrollo por cobrar por el Gobierno A y los tipos de partidas o desembolsos a los que pueden destinarse los fondos para promover sus objetivos sanitarios. El Gobierno A mide la contraprestación de la transacción de la ayuda al desarrollo en 5 millones de u.m. Los fondos no utilizados durante el periodo de dos años deben devolverse al Gobierno B.
- EI307. Al inicio del acuerdo vinculante, el Gobierno A tiene un derecho y una obligación combinados que constituyen un único activo o pasivo, que se mide a cero porque el acuerdo vinculante está totalmente insatisfecho. El Gobierno A reconocerá un activo en su estado de situación financiera de conformidad con los párrafos 18 a 25 (por ejemplo, cuando el Gobierno A reciba una entrada de recursos del Gobierno B, o si el Gobierno A comienza a satisfacer sus obligaciones de cumplimiento incurriendo en desembolsos admisibles de conformidad con los términos del acuerdo de ayuda exterior). El Gobierno A también reconocería un pasivo, que se da de baja en cuentas (y se reconocen los ingresos) a medida que se satisface la obligación de cumplimiento.

Activos por derechos de uso en especie

Ejemplo 59 - Activo por derecho de uso en especie

- EI308. Una entidad del sector público (la Entidad Z) celebra un acuerdo con una agencia gubernamental (la Agencia) por un período de cinco años, por el tiene el derecho a utilizar gratuitamente un campo deportivo destinado específicamente a los jóvenes. La Agencia no regula los tipos y precios de los servicios deportivos que presta la Entidad Z.

La misma agencia gubernamental alquila un campo deportivo similar en el mismo momento y con las mismas características en una localización diferente a una entidad del sector privado por 300.000 u.m. anuales durante 5 años y se considera precio de mercado. La información está públicamente disponible en la página web de la Agencia.

La tasa de interés incremental de la Entidad Z es el 5 por ciento anual.

Caso A - Un acuerdo vinculante con una obligación de cumplimiento a cumplir a lo largo de 5 años

La Entidad Z determina que según el acuerdo, tiene un derecho exigible de utilizar el campo deportivo gratis, y que tiene una obligación exigible (porque la Agencia puede terminar el acuerdo en cualquier momento si el campo no se utiliza por jóvenes a lo largo de los cinco años). La Entidad Z determina que el acuerdo cumple la definición de acuerdo vinculante, y que incluye una obligación de cumplimiento de asegurar que solo los jóvenes utilizan el campo deportivo. La obligación de cumplimiento se satisfecha a lo largo del tiempo de forma lineal.

La Entidad Z confirma que en esencia el derecho de uso no es una contribución de los propietarios.

Análisis

La Entidad Z adquiere un activo por derecho de uso en especie sin contraprestación. El valor presente de los pagos a una tasa de mercado es 1.298.843 u.m. (referido a la Tabla 1), que corresponde al valor del activo por derecho de uso en especie y el ingreso total. La NICSP 45 se aplica para la contabilización posterior del activo por derecho de uso en especie.

Los asientos de diario para contabilizar por el activo por derecho de uso en especie y los ingresos son los siguientes:

1. En el reconocimiento inicial, la Entidad Z reconocerá lo siguiente:

Activo por derecho de uso	1.298.843 u.m.

Cr Pasivo por acuerdos vinculantes	1.298.843 u.m.

2. Año 1: la Entidad Z reconocerá lo siguiente:

Pasivo por acuerdos vinculantes	259.769 u.m.

Cr Ingresos	259.769 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple por la Entidad Z 1.298.843 u.m.)

3. Año 2: la Entidad Z reconocerá lo siguiente:

Pasivo por acuerdos vinculantes	259.769 u.m.

Cr Ingresos	259.769 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple 1.298.843 u.m.)

4. Año 3: la Entidad Z reconocerá lo siguiente:

Pasivo por acuerdos vinculantes	259.769 u.m.

Cr Ingresos	259.769 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple 1.298.843 u.m.)

5. Año 4: la Entidad Z reconocerá lo siguiente:

Pasivo por acuerdos vinculantes	259.769 u.m.

Cr Ingresos	259.769 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple 1.298.843 u.m.)

6. Año 5: la Entidad Z reconocerá lo siguiente:

Pasivo por acuerdos
vinculantes 259.769 u.m.

Cr Ingresos 259.769 u.m.

(1/5 de la obligación de cumplimiento se cumple 1.298.843 u.m.)

Caso B - Un acuerdo vinculante con una obligación de cumplimiento que se cumple en el primer año

La Entidad Z determina que según el acuerdo, tiene un derecho exigible de utilizar el campo deportivo gratuitamente y una obligación de cumplimiento que se cumple el primer año.

Dr Activo por derecho de
uso 1.298.843 u.m.

Cr Ingresos 1.298.843 u.m.

Tabla 1: Pagos anuales (utilizando una tasa incremental de tomar préstamo por la Entidad Z del 5%)

	Sin descontar Pagos anuales por el arrendamiento a tasas de mercado	Valor presente de los pagos a tasas de mercado e ingresos totales (Valor del activo por derecho de uso e ingresos totales)
	(1)	(2)
Año 1	300.000	285.714
Año 2	300.000	272.109
Año 3	300.000	259.151
Año 4	300.000	246.811
Año 5	300.000	235.058
Total	1.500.000	1.298.843

COMPARACIÓN CON LA NIIF 15

Los requerimientos contables de los acuerdos vinculantes de la NICSP 47, *Ingresos*, proceden principalmente de la NIIF 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en 2014, incluidas las modificaciones hasta marzo de 2018). Las principales diferencias entre la NICSP 47 y la NIIF 15 son las siguientes:

- La NICSP 47 se aplica a todas las transacciones de ingresos del sector público, que pueden derivarse de transacciones con o sin acuerdos vinculantes. La NIIF 15 se aplica a un subconjunto de acuerdos vinculantes, concretamente a los contratos de entrega de bienes o prestación de servicios a los clientes.
- La NICSP 47 requiere explícitamente que una entidad determine si los ingresos proceden de una transacción con o sin acuerdo vinculante. La NIIF 15 no requiere explícitamente que una entidad determine si los ingresos proceden de un contrato.
- La NICSP 47 utiliza el término "obligación de cumplimiento" como unidad de cuenta para el reconocimiento de ingresos en un acuerdo vinculante, que es un compromiso bien de utilizar recursos internamente para bienes o servicios distintos, bien de transferir bienes o servicios distintos a otra parte (es decir, un comprador o un tercero beneficiario). La NIIF 15 utiliza el término "obligación de desempeño" como unidad de cuenta para el reconocimiento de ingresos en un contrato, que es un compromiso de transferir bienes o servicios distintos a un cliente.
- El concepto de obligaciones de cumplimiento en la NICSP 47 es más amplio que el de obligaciones de desempeño en la NIIF 15. En consecuencia, la NIC 20, *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, no es aplicable a las organizaciones del sector público porque la NICSP 47 incluye principios para contabilizar las transferencias de capital y otras transferencias derivadas de acuerdos vinculantes.
- La NICSP 47 requiere que la entidad revele cualquier transacción en la que se vea obligada a satisfacer una obligación, con independencia de la capacidad o intención de pago de la contraparte y de la probabilidad de recaudación de la contraprestación. La NIIF 15 no requiere que se revele esta información.
- La NICSP 47 utiliza una terminología diferente a la de la NIIF 15. Por ejemplo, la NICSP 47 proporciona los términos "obligación de cumplimiento", "suministrador de recursos", "valor independiente" y "esencia económica", mientras que la NIIF 15 utiliza los términos "obligación de desempeño", "cliente", "precio de venta independiente" y "esencia comercial", respectivamente.

COMPARACIÓN CON LAS EFP

Al desarrollar la NICSP 47, *Ingresos*, el IPSASB consideró las guías para informar de las Estadísticas Financieras Públicas (EFP).

Las diferencias y similitudes clave con las EFP son las siguientes:

- Las semejanzas y diferencias entre la contabilidad según las NICSP 47 y las EFP dependerán de los hechos y circunstancias de las transacciones de ingresos.
- Tanto las NICSP 47 como las EFP requieren que una entidad contabilice los ingresos según el principio de la contabilidad de acumulación (o devengo). Sin embargo, la NICSP 47 utiliza terminología contable mientras que las EFP utilizan terminología económica, lo que puede conducir al mismo resultado contable.
- La NICSP 47 distingue entre ingresos procedentes de transacciones con o sin acuerdo vinculante. Las EFP distinguen las transacciones de ingresos por sus características, incluido si se trata de una transacción de mercado.
- La NICSP 47 considera la exigibilidad de los derechos u obligaciones individuales de la entidad para identificar si los ingresos proceden de una transacción con un acuerdo vinculante. La EFP considera diferentes características para identificar el tipo de ingresos, incluido si se trata de una transacción de mercado.
- Según la NICSP 47, una entidad reconoce los ingresos cuando (o a medida que) satisface cualquier obligación exigible asociada a un ingreso (o derecho a un ingreso) de recursos, según lo especificado en el acuerdo. Con arreglo a las EFP, el momento de reconocimiento de los ingresos se basa en el tipo de ingresos.
- La NICSP 47 incluye requerimientos de información a revelar que están presentes en las EFP.

NICSP 48, GASTOS POR TRANSFERENCIAS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.
NICSP 48, *Gastos por Transferencias* fue emitida en mayo de 2023.

Desde entonces, la NICSP 48 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos* (emitido en octubre de 2024)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 48

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
EI2	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos</i> (emitido en octubre de 2024)
Encabezamiento encima del párrafo EI12A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos</i> (emitido en octubre de 2024)
IE12A	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos</i> (emitido en octubre de 2024)
Ei12B	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos</i> (emitido en octubre de 2024)
EI12C	Añadido	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos</i> (emitido en octubre de 2024)

NICSP 48, GASTOS POR TRANSFERENCIAS**ÍNDICE**

	Párrafo
Objetivo	1–2
Alcance	3–5
Definiciones	6–7
Identificación de la transacción de gasto por transferencia	8–9
Acuerdos vinculantes y exigibilidad	10–17
Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes	18–20
Reconocimiento	18
Medición	19–20
Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes	21–43
Identificación de derechos de transferencia	21
Reconocimiento de los gastos por transferencia	22–29
Medición	30–43
Presentación	44–61
Fecha de vigencia y Transición	62–64
Fecha de vigencia	62–63
Transición	64
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con las EFP	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 48, *Gastos por Transferencias*, está contenida en los párrafos 1 a 64. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 48 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. **El objetivo de esta Norma es establecer los principios que debe aplicar un suministrador de transferencias (una entidad) para informar de forma útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los gastos y flujos de efectivo derivados de las transacciones de gastos por transferencias**
2. Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta Norma:
 - (a) requiere que una entidad considere los términos de la transacción y todos los hechos y circunstancias relevantes para determinar el tipo de transacción de gastos por transferencias; y
 - (b) establece los requerimientos contables para la transacción de gastos por transferencias.

Alcance

3. La entidad que elabore y presente estados financieros según la contabilidad de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los gastos por transferencias, tal como se definen en esta Norma, incluyendo los gastos por transferencias incurridos por transferencias de capital.
4. **Esta Norma no es aplicable a:**
 - (a) **a los arrendamientos, tal como se definen en la NICSP 43, *Arrendamientos*;**
 - (b) **aportaciones de, y distribuciones a, propietarios;**
 - (c) **acuerdos de concesión de servicios según se definen en la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*;**
 - (d) **beneficios a los empleados según se definen en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*;**
 - (e) **instrumentos financieros, incluidos los préstamos en condiciones favorables, según se definen en la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*;**
 - (f) **beneficios sociales tal y como se definen en la NICSP 42, *Beneficios Sociales*;**
 - (g) **contratos de seguros (véase la norma contable internacional o nacional que trata de los contratos de seguros);**
 - (h) **pagos basados en acciones (véase la norma contable internacional o nacional que trata de los pagos basados en acciones); y**
 - (i) **impuestos a las ganancias (véase la norma contable internacional o nacional que trata de los impuestos a las ganancias).**
5. Un acuerdo vinculante puede estar parcialmente dentro del alcance de esta Norma y parcialmente dentro del alcance de otras Normas:
 - (a) Si las otras Normas especifican cómo reconocer por separado o medir inicialmente una o más partes del acuerdo vinculante, entonces la entidad aplicará primero los requerimientos de separación o medición de esas Normas. La entidad excluirá de la contraprestación de transferencia u otra transferencia de recursos el importe de la parte (o partes) del acuerdo vinculante que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 18 a 43 para contabilizar el importe de la contraprestación de transferencia u otra transferencia de recursos que permanezca (si existe); y
 - (b) si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del acuerdo vinculante, entonces la entidad aplicará esta Norma a la totalidad del acuerdo vinculante.

Los párrafos GA2 y GA3 proporcionan una guía sobre el alcance de esta Norma.

Definiciones

6. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Desde la perspectiva de un suministrador de transferencias, una transferencia de capital es una salida de efectivo u otro activo que surge de un acuerdo vinculante con la especificación de que el receptor de la transferencia adquiere o construye un activo no financiero que será controlado por el receptor de la transferencia. (El párrafo GA53 proporciona una guía adicional).

La contraprestación independiente es el importe que una entidad pretende compensar al receptor de la transferencia por satisfacer cada una de sus obligaciones en un acuerdo vinculante.

A efectos de esta Norma, la contraprestación por transferencia representa el importe total de los recursos que una entidad espera transferir.

Un gasto de transferencia es un gasto que surge de una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad (que puede ser un individuo) sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio (párrafos 8 y 9 proporcionan una guía adicional).

Una obligación de transferencia es la obligación de una entidad, en un acuerdo vinculante, de transferir recursos de una manera determinada.

Un pasivo por obligación de transferencia es el pasivo reconocido por la existencia de una o más obligaciones de transferencia derivadas de un acuerdo vinculante.

Un suministrador de transferencias es una entidad que proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

Un receptor de transferencias es una entidad que recibe un bien, servicio u otro activo de otra entidad sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a dicha entidad.

Un derecho de transferencia es el derecho exigible de una entidad a que el receptor de la transferencia satisfaga su obligación de la manera especificada en un acuerdo vinculante o afronte las consecuencias especificadas en el acuerdo vinculante.

Un activo por derecho de transferencia es el activo reconocido por la existencia de uno o más derechos de transferencia derivados de un acuerdo vinculante.

7. Los siguientes términos se definen en la NICSP 47, *Ingresos*:

- (a) acuerdo vinculante;
- (b) obligación de cumplimiento;
- (c) impuestos; y
- (d) tercero beneficiario.

Una obligación implícita se define en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Gastos se definen en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Los párrafos GA4 a GA9 proporcionan una guía adicional sobre las definiciones de esta Norma.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Identificación de la transacción de gastos por transferencias

8. Una entidad contabiliza una transferencia en función de si la transacción da lugar o no al reconocimiento de un activo. Cuando una transferencia da lugar al reconocimiento de un activo, éste se da de baja en cuentas cuando (o a medida que) se extinguen los derechos de la entidad derivados del acuerdo de transferencia.¹ Para las transferencias que no dan lugar al reconocimiento de un activo, se reconoce un gasto de transferencia:

- (a) cuando la entidad pierde el control de los recursos transferidos; o
- (b) cuando la entidad ha incurrido en la obligación de transferir recursos y reconoce un pasivo por dicha obligación.

La identificación de si la transacción surge de un acuerdo vinculante influye en esta determinación, ya que los derechos y obligaciones de un acuerdo vinculante proporcionan inputs para la evaluación de los criterios de reconocimiento de activos y para determinar si existe una obligación de transferir recursos.

9. La entidad aplicará la guía sobre reconocimiento y medición de esta norma como se indica a continuación:
- (a) Los gastos por transferencias procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes (en lo sucesivo denominados gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes) se contabilizan utilizando los párrafos 18 a 20; y
 - (b) los gastos por transferencias procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes (en adelante, gastos por transferencias con acuerdos vinculantes) se contabilizan utilizando los párrafos 21 a 43.

El párrafo GA10 proporciona una guía sobre la identificación de la transacción de gastos por transferencias.

Acuerdos vinculantes y exigibilidad

10. Para que un acuerdo sea vinculante, debe ser exigible por medios legales o equivalentes. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre y cuando el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante y responsabilizar a las partes del cumplimiento de las obligaciones señaladas.
11. Al determinar si un acuerdo es exigible, una entidad considera la esencia más que la forma legal del acuerdo. La evaluación de si un acuerdo es exigible se basa en la capacidad de una entidad para hacer cumplir los términos y condiciones especificados del acuerdo y la satisfacción de las obligaciones declaradas de las otras partes.
12. Un acuerdo vinculante incluye tanto derechos u obligaciones exigibles para dos o más de las partes implicadas. La exigibilidad de los derechos u obligaciones de cada parte dentro del acuerdo vinculante son interdependientes e inseparables.
13. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante puede ser escrito, oral o estar implícito en las prácticas habituales de una entidad o de un sector. Las prácticas y los procesos para establecer acuerdos vinculantes con los receptores de transferencias varían según las jurisdicciones legales, los sectores y las entidades. Además, pueden variar dentro de una misma entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de receptor de la transferencia o de tercero beneficiario, o de la

¹ El activo puede darse de baja en cuentas en un momento dado o a lo largo de un periodo de tiempo dependiendo de las condiciones del acuerdo.

naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). La entidad considerará esas prácticas y procesos a la hora de determinar si un acuerdo con un receptor de transferencias crea derechos u obligaciones exigibles y cuándo lo hace.

14. Un acuerdo vinculante tiene al menos una obligación porque su exigibilidad responsabiliza a la entidad del cumplimiento de las obligaciones señaladas en el acuerdo, y la rendición de cuentas impone pocas o ninguna alternativa realista para que la entidad evite la transferencia de recursos.
15. Cuando el acuerdo vinculante sea totalmente insatisfecho, una entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o gasto asociado con el acuerdo vinculante. El reconocimiento de los activos, pasivos y gastos comienza cuando una de las partes del acuerdo vinculante empieza a satisfacer sus obligaciones derivadas del mismo.
16. Un acuerdo vinculante se considera totalmente insatisfecho si se cumplen los dos criterios siguientes:
 - (a) la entidad aún no ha pagado, ni está obligada a pagar, ninguna contraprestación al receptor de la transferencia por el hecho de que éste satisfaga cualquiera de sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante; y
 - (b) el receptor de la transferencia no ha comenzado a satisfacer ninguna de sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante.

los párrafos - proporcionan una guía sobre la exigibilidad y los acuerdos vinculantes.

Combinación de acuerdos vinculantes

17. La entidad combinará dos o más acuerdos vinculantes suscritos al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo receptor de la transferencia (o partes relacionadas del receptor de la transferencia) y contabilizará los acuerdos vinculantes como un único acuerdo vinculante si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:
 - (a) los acuerdos vinculantes se negocian como un paquete con un único objetivo;
 - (b) el importe de los recursos a transferir en un acuerdo vinculante depende de la contrapartida o del desempeño del otro acuerdo vinculante; o
 - (c) las obligaciones del receptor de la transferencia en virtud de los acuerdos vinculantes (o algunas de las obligaciones del receptor de la transferencia en virtud de cada uno de los acuerdos vinculantes) constituyen un único derecho de transferencia de conformidad con el párrafo 21.

Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes

Reconocimiento

18. **Para los gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes, una entidad reconocerá los gastos como sigue:**
 - (a) **en el momento en que surja una obligación implícita o una obligación legal de transferir recursos y dé lugar al reconocimiento de una provisión de conformidad con el párrafo 22 de la NICSP 19. En tales casos, el reconocimiento de la provisión da lugar al reconocimiento de un gasto, y la posterior transferencia de recursos liquida la provisión reconocida; o**
 - (b) **si no existe una obligación implícita o legal de transferir los recursos, cuando la entidad deja de controlar los recursos; ésta será normalmente la fecha en la que transfiere los recursos al receptor de la transferencia. En tales casos, la entidad da de baja en cuentas los recursos que deja de controlar de conformidad con otras Normas.**

El párrafo GA30 proporciona una guía sobre la baja en cuentas de los recursos transferidos.

Medición

19. **Cuando se reconoce una provisión en la situación descrita por el párrafo 18(a), la provisión se mide inicialmente y posteriormente de acuerdo con los párrafos 44 a 72 de la NICSP 19.**
20. **Cuando una entidad reconozca un gasto en el momento en que deje de controlar los recursos, la entidad medirá el gasto por el importe en libros de los recursos transferidos.**

Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes**Identificación de los derechos de transferencia**

21. **Al inicio de un acuerdo vinculante para transferir recursos, una entidad considerará sus derechos en el acuerdo vinculante e identificará cada derecho de transferencia distinto como:**
 - (a) **un derecho a que el receptor de la transferencia satisfaga una obligación que es independiente de la satisfacción de otras obligaciones en el acuerdo vinculante; o**
 - (b) **una serie de derechos a que el receptor de la transferencia satisfaga su obligación que tengan sustancialmente las mismas características y riesgos y que tengan el mismo patrón de satisfacción.**

Los párrafos GA31 a GA34 proporcionan una guía sobre la identificación de los derechos de transferencia.

Reconocimiento de los gastos por transferencias

22. Cuando (o a medida que) una entidad transfiere recursos de conformidad con un acuerdo vinculante antes de que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones, los recursos transferidos se dan de baja en cuentas y se reconoce un activo por derechos de transferencia por los derechos de transferencia derivados del acuerdo vinculante.

El párrafo GA30 proporciona una guía sobre la baja en cuentas de los recursos transferidos.

23. Por el contrario, cuando (o a medida que) un receptor de transferencias satisface sus obligaciones en el acuerdo vinculante antes de que la entidad transfiera los recursos, el acuerdo da lugar a una obligación de transferencia para la entidad. La existencia de una obligación de transferencia da lugar al reconocimiento de un pasivo por obligación de transferencia. También se reconoce un pasivo por obligación de transferencia cuando es más probable que exista una obligación presente de transferir una contraprestación variable (véanse los párrafos 35 a 37).

24. **Para los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes, la entidad reconocerá los gastos:**
 - (a) **cuando (o a medida que) un activo por derecho de transferencia se dé de baja en cuentas; o**
 - (b) **cuando se reconozca un pasivo por obligación de transferencia.**

25. La baja en cuentas del activo por derecho de transferencia da lugar a la extinción de los derechos de transferencia de conformidad con los términos del acuerdo vinculante. Para cada derecho de transferencia identificado en el párrafo 21, el derecho de transferencia se extingue cuando (o a medida que) la entidad deja de tener derechos exigibles de conformidad con el acuerdo vinculante.

Los párrafos GA35 a GA49 proporcionan una guía sobre el reconocimiento de los gastos por transferencias.

Baja en cuentas de un activo por derecho de transferencia debido al incumplimiento del destinatario de la transferencia

26. Tras el reconocimiento de un activo por derecho de transferencia por parte de la entidad, el receptor de la transferencia puede verse incapaz o no estar dispuesto a satisfacer sus obligaciones conforme al acuerdo vinculante. Cuando la entidad tenga un derecho exigible e incondicional a la recepción de efectivo u otros activos financieros derivados de las condiciones del acuerdo vinculante, del ordenamiento jurídico de la jurisdicción y/o de otras circunstancias, la entidad dará de baja en cuentas el activo por derecho de transferencia y reconocerá un activo financiero. Con posterioridad a su reconocimiento, la entidad medirá el activo financiero de conformidad con la NICSP 41. (Véase el párrafo 43 para las situaciones en las que un activo por derecho de transferencia sigue existiendo pero está deteriorado).

Modificaciones de un acuerdo vinculante

27. Una modificación de un acuerdo vinculante es un cambio en los derechos y obligaciones de un acuerdo vinculante que es aprobado por las partes del acuerdo vinculante. Existe una modificación de un acuerdo vinculante cuando las partes de un acuerdo vinculante aprueban una modificación que, o bien crea nuevos derechos y obligaciones exigibles, o bien cambia los derechos y obligaciones exigibles existentes de las partes del acuerdo vinculante. Una modificación de un acuerdo vinculante puede aprobarse por escrito, por acuerdo verbal o implícitamente por las prácticas habituales de una entidad. Si las partes del acuerdo vinculante no han aprobado una modificación de un acuerdo vinculante, una entidad continuará aplicando esta Norma al acuerdo vinculante original hasta que se apruebe la modificación del acuerdo vinculante.
28. La entidad contabilizará una modificación de un acuerdo vinculante como un acuerdo vinculante independiente si se dan las dos condiciones siguientes:
- (a) el alcance del acuerdo vinculante aumenta, proporcionando a la entidad uno o más derechos de transferencia adicionales (véanse los párrafos GA31 a GA34), porque el receptor de la transferencia acepta una o más obligaciones adicionales, o un aumento de una o más obligaciones existentes; y
 - (b) la contraprestación de la transferencia se incrementa en un importe que pretende reflejar el valor de los derechos de transferencia adicionales compensando al receptor de la transferencia por las obligaciones adicionales o incrementadas asumidas.
29. Si una modificación de un acuerdo vinculante no se contabiliza como un acuerdo vinculante separado de acuerdo con el párrafo 28, la entidad contabilizará la modificación del acuerdo vinculante como si formara parte del acuerdo vinculante original. La entidad determinará los gastos por transferencias acumulados a reconocer en la fecha de la modificación revisando sus estimaciones de la contraprestación de transferencia y el importe de la contraprestación de transferencia asignada a los derechos de transferencia extinguidos y no extinguidos. Las diferencias entre los gastos por transferencias acumulados determinados en la fecha de la modificación y los gastos por transferencias acumulados reconocidos previamente se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de la modificación.

Medición

30. **La entidad considerará los términos del acuerdo vinculante para determinar la contraprestación de la transferencia. La contraprestación por transferencia es el importe total en libros de los recursos que una entidad ha transferido, o está obligada a transferir, al receptor de la transferencia de conformidad con el acuerdo vinculante e incluye los efectos de la contraprestación variable (véanse los párrafos 35 a 37).**
31. **Cuando una entidad transfiere recursos a un receptor de transferencias antes de que éste comience a satisfacer su obligación, la entidad medirá, en el momento del reconocimiento, el activo por**

derechos de transferencia resultante por el importe en libros total de los recursos que se han transferido de conformidad con el acuerdo vinculante.

32. **Cuando se reconoce un gasto de transferencia por la extinción de un derecho de transferencia, el gasto de transferencia se mide por el importe de la contraprestación de transferencia que se asigna al derecho de transferencia extinguido de conformidad con el párrafo 38.**
33. **Cuando el receptor de la transferencia ha satisfecho sus obligaciones de cumplimiento y la entidad aún no ha transferido sus recursos según lo requerido por el acuerdo vinculante, la entidad mide su pasivo por obligación de transferencia por el importe total en libros de los recursos que la entidad está obligada a transferir de conformidad con el acuerdo vinculante.**
34. Para determinar la contrapartida de la transferencia, una entidad asumirá que el receptor de la transferencia satisfará sus obligaciones de conformidad con el acuerdo vinculante existente y que el acuerdo vinculante no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación Variable

35. Los recursos requeridos para ser transferidos por un acuerdo vinculante pueden variar para partidas como descuentos, rebajas, reembolsos, créditos, rebajas de precios, incentivos, bonificaciones por desempeño, penalizaciones u otras partidas similares. Los recursos también pueden variar si la obligación de la entidad de transferir los recursos depende de que se produzca o no un evento futuro. Por ejemplo, un importe adicional de fondos puede llegar a ser pagadero al receptor de la transferencia si satisface sus obligaciones en el acuerdo vinculante dentro de un periodo especificado.
36. Para una transacción de gastos por transferencias, la contraprestación variable en un acuerdo vinculante puede dar lugar a un pasivo de calendario o importe inciertos, que cumple la definición de provisión de la NICSP 19.
37. Si la entidad ha determinado que es más probable que no que exista una obligación presente para la transferencia de la contraprestación variable, la entidad estimará un importe de contraprestación variable que se medirá inicialmente y posteriormente de acuerdo con los párrafos 44 a 72 de la NICSP 19.

Asignación de la contraprestación por transferencia a los derechos de transferencia

38. **Cuando un acuerdo vinculante implique múltiples derechos de transferencia distintos, la contraprestación de transferencia se asignará a cada derecho de transferencia distinto para reflejar su contraprestación independiente, ajustada por los importes de la contraprestación variable.**
39. La contraprestación variable acordada en un acuerdo vinculante puede atribuirse a la totalidad del acuerdo vinculante o a derechos de transferencia específicos. La entidad asignará la contraprestación variable como sigue:
 - (a) cuando la contraprestación variable pueda identificarse con uno o más derechos de transferencia, la asignación de la contraprestación variable a esos derechos de transferencia se realizará de conformidad con el párrafo 38; o
 - (b) cuando la contraprestación variable no pueda identificarse con uno o más derechos de transferencia, una entidad asignará la contraprestación variable a todos los derechos de transferencia proporcionalmente a su participación en la contraprestación de transferencia (excluyendo la contraprestación variable que no pueda identificarse con uno o más derechos de transferencia).²

² Esta guía también es aplicable a una parte específica de la contraprestación variable que pueda o no pueda identificarse con uno o más derechos de transferencia.

Los párrafos GA50 y GA51 proporcionan una guía sobre la asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia.

Cambios en la contraprestación de transferencia

40. Tras el inicio del acuerdo vinculante, la contraprestación de transferencia puede cambiar por diversas razones, incluida la resolución de eventos inciertos u otros cambios en las circunstancias que modifiquen el importe de la contraprestación que una entidad está obligada a pagar en el acuerdo vinculante.
41. Para un cambio en la contraprestación de transferencia que no haya surgido de una modificación del acuerdo vinculante, una entidad asignará a los activos por derechos de transferencia y a los pasivos por obligaciones de transferencia del acuerdo vinculante cualquier cambio posterior en la contraprestación de transferencia sobre la misma base que al inicio del acuerdo vinculante. Los importes asignados a un derecho de transferencia extinguido se reconocerán como un gasto, o como una reducción de un gasto, en el periodo en el que cambie la contraprestación de transferencia.
42. La entidad contabilizará un cambio en la contraprestación por transferencia que surja de una modificación del acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 27 a 29

Deterioro de valor de un activo por derecho de transferencia

43. Tras el reconocimiento de un activo por derecho de transferencia por parte de la entidad, el receptor de la transferencia puede verse incapaz o no estar dispuesto a satisfacer sus obligaciones conforme al acuerdo vinculante. Cuando esto ocurra, y los términos del acuerdo vinculante, el sistema legal de la jurisdicción, y/o otras circunstancias no apoyen el reconocimiento de un activo financiero como se destaca en el párrafo 29, la entidad evaluará el activo por derecho de transferencia para determinar si ha sufrido un deterioro de valor de conformidad con la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo*.

Presentación

Presentación en el cuerpo de los estados financieros

44. **Para los gastos por transferencias procedentes de transacciones sin acuerdo vinculante, si una entidad reconoce una provisión por una obligación implícita o legal de transferir recursos, la provisión resultante se presentará de acuerdo con los requerimientos de presentación para provisiones de los párrafos 88, 94 y 107 de la NICSP 1.**
45. **Para los gastos por transferencias procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes, cuando solo una de las partes de un acuerdo vinculante haya cumplido y las otras partes aún no lo hayan hecho, una entidad presentará el acuerdo vinculante en el estado de situación financiera como un activo por derecho de transferencia o un pasivo por obligación de transferencia, basándose en la guía de los párrafos 22 y 23.**
46. Una entidad presentará un activo por derecho de transferencia de acuerdo con las guías de presentación para activos por pago anticipado de los párrafos 76, 90, 91 y 94 de la NICSP 1.
47. Cuando un activo por derecho de transferencia haya sido dado de baja en cuentas por incumplimiento y se haya reconocido un activo financiero (véase el párrafo 26), una entidad presentará el activo financiero de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*.
48. Una entidad presentará un pasivo por obligación de transferencia de acuerdo con la guía de presentación para transferencias por pagar de los párrafos 80 y 88 de la NICSP 1.
49. Como requiere el párrafo 109 de la NICSP 1, una entidad presentará, ya sea en el cuerpo principal del estado del rendimiento financiero o en las notas, un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o en su función dentro de la entidad. El párrafo 111 de la NICSP 1 también

requiere la subclasificación de los gastos para destacar los costos y las recuperaciones de costos de determinados programas, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. En el contexto de los gastos por transferencias, el análisis de los gastos por naturaleza da lugar a la presentación de los gastos por transferencias como una partida separada, aunque el análisis de los gastos por función da lugar a la asignación de los gastos por transferencias a los distintos programas o fines para los que se realizaron las transferencias.

El párrafo GA52 proporciona una guía sobre la presentación e incorporación de los gastos por transferencias.

Información a revelar

50. **El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que la entidad revele información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los gastos y flujos de efectivo derivados de las transacciones de gastos por transferencias. Para lograr ese objetivo, la entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre todo lo siguiente:**
- (a) **gastos por transferencias y saldos relacionados (véanse los párrafos 53 a 58);**
 - (b) **acuerdos de transferencia (véanse los párrafos 59 y 60); y**
 - (c) **los juicios significativos, y los cambios en los juicios, realizados en relación con el reconocimiento de los activos de derechos de transferencia procedentes de transacciones de gastos por transferencias (véase el párrafo 61).**
51. Al efectuar la información a revelar requerida por esta Norma, una entidad considerará los requerimientos de los párrafos 45 a 47 de la NICSP 1 que proporcionan guías sobre materialidad y agregación. No es necesario requerir que se satisfaga un requisito específico de información a revelar de esta Norma si la información no es material o no tiene importancia relativa
52. Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

Gastos por transferencias y saldos relacionados

53. Como se destaca en el párrafo 49, una entidad incorporará los gastos por transferencias en el análisis de gastos requerido por la NICSP 1. Este análisis puede presentarse en el cuerpo principal del estado del rendimiento financiero o revelarse en las notas.
- El párrafo GA52 proporciona una guía sobre la presentación e incorporación de los gastos por transferencias.
54. Además del análisis de los gastos, la entidad proporcionará información cualitativa y cuantitativa sobre las transferencias significativas derivadas de transacciones con y sin acuerdos vinculantes para permitir a los usuarios comprender cómo se gastan los recursos de la entidad en sus programas, actividades y servicios.
55. Cuando un activo por derechos de transferencia se haya dado de baja en cuentas por falta de desempeño y se haya reconocido un activo financiero (véase el párrafo 26), la entidad aplicará los requerimientos de información a revelar para activos financieros de la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

56. Un pasivo por obligación de transferencia que surge de una obligación de transferir efectivo cumple la definición de pasivo financiero medido al costo amortizado. Por lo tanto, los requerimientos de información a revelar de la NICSP 30 para las cuentas por pagar son aplicables a dichos pasivos.
57. Si se ha reconocido un pasivo por una contraprestación variable (véanse los párrafos 35 a 37), una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar aplicables a las disposiciones de la NICSP 19.
58. Para las transferencias procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes, cuando se reconozca un pasivo por una obligación legal o implícita de transferir recursos, una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar aplicables a las provisiones de la NICSP 19.

Acuerdos de transferencia

59. Una entidad revelará información sobre sus acuerdos vinculantes de transferencia, incluyendo una descripción de lo siguiente:
 - (a) el propósito de los acuerdos vinculantes de transferencia;
 - (b) las condiciones de pago significativas;
 - (c) la naturaleza de los recursos que se han transferido o se transferirán y
 - (d) los riesgos e incertidumbres significativos relacionados con la realización de los activos de los derechos de transferencia.

La información anterior puede agregarse para acuerdos vinculantes que sean de naturaleza similar.

60. Una entidad puede suscribir un acuerdo para una transferencia que no sea un acuerdo vinculante. Para tales acuerdos, una entidad revelará lo siguiente:
 - (a) el propósito de los acuerdos de transferencia;
 - (b) las condiciones de pago significativas, en su caso; y
 - (c) la naturaleza de los recursos que se han transferido o se transferirán.

la información anterior puede agregarse para acuerdos que sean de naturaleza similar.

Juicios significativos, y cambios en los juicios, realizados en relación con el reconocimiento de activos por derechos de transferencia procedentes de transacciones de gastos por transferencias

61. Una entidad revelará los juicios significativos, y los cambios en los juicios, realizados en relación con el reconocimiento de activos por derechos de transferencia procedentes de transacciones con gastos por transferencias. En particular, una entidad explicará la base para el reconocimiento de sus activos por derechos de transferencia.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

62. **Una entidad aplicará esta norma a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 47, Ingresos.**
63. Cuando una entidad adopte la base NICSP de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)* (NICSP) para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha

de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Transición

64. **Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:**

- (a) **de forma prospectiva a las transferencias que tengan lugar en la fecha de aplicación inicial o con posterioridad a la misma, derivadas de transacciones con y sin acuerdos vinculantes; o**
- (b) **de forma retroactiva a cada periodo anterior sobre el que se informe presentado de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.**

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 48.

GA1. Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:

- (a) Alcance (párrafos GA2 y GA);
- (b) Definiciones (párrafos GA4 a GA9);
- (c) Identificación de la transacción de gastos por transferencias (párrafo GA10);
- (d) Acuerdos vinculantes y exigibilidad (párrafos GA11 a GA29);
- (e) Baja en cuentas de los recursos transferidos (párrafo GA30);
- (f) Identificación de los derechos de transferencia (párrafos GA31 a GA34);
- (g) Reconocimiento de los gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos GA35 a GA49);
- (h) La asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia (párrafos GA50 y GA51); y
- (i) Presentación: presentación e información a revelar (párrafo GA52); y
- (j) Aplicación de los principios a transacciones específicas (párrafos GA53 a GA55).

Alcance (párrafos 3 a 5)

- GA2. El alcance de esta Norma se centra en establecer los principios y requerimientos al contabilizar los gastos por transferencias, cuando una entidad suministra un bien, servicio u otro activo a otra entidad sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.
- GA3. Esta norma no aborda las transacciones en las que una entidad recibe cualquier bien, servicio u otro activo a cambio del bien, servicio u otro activo que transfiere a otra parte. Dichas transacciones se contabilizan de acuerdo con otras Normas.

Definiciones (párrafos 6 y 7)

Acuerdo vinculante

- GA4. Una entidad considerará las condiciones de la transferencia, así como todos los hechos y circunstancias relevantes, al aplicar esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a transferencias con características similares y en circunstancias parecidas.

Gastos por transferencias

- GA5. Esta Norma define un gasto por transferencia como un gasto derivado de una transacción, distinta de los impuestos, en la que el suministrador de la transferencia (la entidad) proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad (el receptor de la transferencia, que puede ser una entidad del sector público, una organización sin ánimo de lucro o un particular) sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.
- GA6. Como se destaca en el párrafo GA9 un activo por derecho de transferencia no se considera un bien, servicio u otro activo que se recibe directamente del receptor de la transferencia.

Obligación de transferencia y pasivo por obligación de transferencia

GA7. Los acuerdos vinculantes confieren derechos y obligaciones a las partes del acuerdo. Esta Norma se refiere a las obligaciones de la entidad derivadas de un acuerdo vinculante de transferencia de recursos como obligaciones de transferencia. Los pasivos reconocidos por la existencia de una o más obligaciones de transferencia derivadas de un acuerdo vinculante se denominan pasivos por obligaciones de transferencia.

Receptor de transferencias

GA8. Un receptor de transferencias es una entidad (que puede ser una entidad del sector público, una organización sin ánimo de lucro, un particular u otra entidad) que recibe un bien, servicio u otro activo del suministrador de transferencias sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a esa entidad. Aunque el suministrador de transferencias no proporciona ningún bien o servicio a la entidad, puede proporcionar un bien o servicio a un tercero beneficiario de conformidad con un acuerdo vinculante entre el suministrador de transferencias y la entidad.

Derecho de transferencia y activo de derecho de transferencia

GA9. El derecho de transferencia de una entidad es el derecho exigible a que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones y surge cuando la entidad ha transferido recursos al receptor de la transferencia de conformidad con un acuerdo vinculante antes de que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones dentro del acuerdo vinculante. Un activo por derecho de transferencia no es un bien, servicio u otro activo que vaya a recibir directamente la entidad a cambio de transferir recursos al receptor de la transferencia porque:

- (a) Un activo por derecho de transferencia no es un bien ni un servicio.
- (b) El activo por derecho de transferencia surge debido a las diferencias temporales entre la satisfacción de las obligaciones respectivas en un acuerdo vinculante, no como resultado de ninguna transferencia a la entidad.
- (c) El activo por derecho de transferencia no es una contraprestación que deba proporcionar el receptor de la transferencia a cambio de que la entidad le transfiera recursos. Es el derecho exigible para la satisfacción por parte del receptor de la transferencia de sus obligaciones en el acuerdo vinculante.

Identificación de la transacción de gastos por transferencias (párrafos 8 y 9)

GA10. Esta Norma especifica la contabilización de una transferencia individual. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de transferencias con características similares si la entidad espera razonablemente que los efectos sobre los estados financieros de la aplicación de esta Norma a la cartera no difieran significativamente de la aplicación de esta Norma a las transferencias individuales dentro de esa cartera. Las transferencias sin acuerdos vinculantes y las transferencias con acuerdos vinculantes no tienen características similares y no se contabilizan en la misma cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Acuerdos vinculantes y exigibilidad (párrafos 10 a 17)*Acuerdo vinculante*

GA11. Un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere tanto derechos exigibles como obligaciones a las partes del acuerdo. Cada una de las partes del acuerdo vinculante suscribe voluntariamente el acuerdo y puede hacer valer sus respectivos derechos u obligaciones en el acuerdo.

- GA12. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante es, a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. El acuerdo vinculante puede surgir de contratos legales o a través de otros medios equivalentes, como mecanismos legales (por ejemplo, a través de la autoridad legislativa o ejecutiva y/o directivas del gabinete o ministeriales). La autoridad legislativa o ejecutiva puede crear acuerdos exigibles, similares a los acuerdos contractuales, ya sea por sí solos o junto con contratos legales entre las partes.
- GA13. De acuerdo con el párrafo 11, la evaluación de si un acuerdo es exigible se basa en la capacidad de una entidad para hacer cumplir los términos y condiciones especificados del acuerdo vinculante y la satisfacción de las obligaciones señaladas por las otras partes. Por consiguiente, las intenciones de una entidad sobre la exigibilidad del acuerdo vinculante no afectan a la existencia de un acuerdo vinculante a menos que estas intenciones hayan sido comunicadas al receptor de la transferencia de tal manera que afecten a la exigibilidad del acuerdo vinculante.
- GA14. Los acuerdos vinculantes confieren tanto derechos como obligaciones a las partes del acuerdo. Esta Norma se refiere a las obligaciones de la entidad como obligaciones de transferencia. La entidad también tiene derechos a que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones. Esta Norma se refiere a estos derechos como derechos de transferencia.

Exigibilidad

- GA15. Los derechos y obligaciones interdependientes de un acuerdo deben ser exigibles para cumplir la definición de un acuerdo vinculante. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y responsabilizar a las partes implicadas del cumplimiento de las obligaciones señaladas. La entidad debe determinar si un acuerdo es exigible basándose en si la entidad tiene la capacidad de hacer cumplir los derechos y sus obligaciones. La evaluación de la exigibilidad por parte de la entidad se produce al inicio y cuando un cambio externo significativo indica que puede haber un cambio en la exigibilidad de ese acuerdo.
- GA16. Dado que la exigibilidad puede surgir de varios mecanismos, una entidad debe evaluar objetivamente todos los factores relevantes para determinar si un acuerdo es exigible. En algunas jurisdicciones, las entidades del sector público no pueden suscribir obligaciones legales, porque no se les permite contratar en su propio nombre, pero existen procesos alternativos con una eficacia equivalente a la de los acuerdos legales (descritos como ejecutables a través de medios equivalentes). Para que un acuerdo sea exigible a través de "medios equivalentes", se requiere la presencia de un mecanismo de exigibilidad fuera de los sistemas legales, que sea similar a la fuerza de la ley sin ser de naturaleza legal, para establecer el derecho de la entidad a obligar al receptor de la transferencia a completar la obligación acordada o a estar sujeto a remedios por incumplimiento. Del mismo modo, se requiere un mecanismo fuera del sistema legal, que sea similar a la fuerza de la ley sin ser legal por naturaleza, para establecer el derecho del receptor de la transferencia a obligar a la entidad a pagar la contraprestación acordada. Así, una entidad debe identificar y evaluar todos los factores relevantes considerando los medios legales o equivalentes por los que las partes implicadas hacen cumplir cada uno de los respectivos derechos y obligaciones del acuerdo.
- GA17. En el sector público, un acuerdo es exigible cuando cada una de las partes implicadas puede hacer valer sus respectivos derechos y obligaciones. Un acuerdo es exigible por otra parte si el acuerdo incluye:
- (a) derechos y obligaciones diferenciados para cada parte implicada; y
 - (b) soluciones en caso de incumplimiento por cualquiera de las partes que puedan hacerse valer a través de los mecanismos de exigibilidad identificados
- GA18. Cuando una entidad evalúa la exigibilidad, debe considerar cómo los mecanismos de exigibilidad identificados imponen consecuencias implícitas o explícitas a cualquier parte o partes que no satisfagan sus

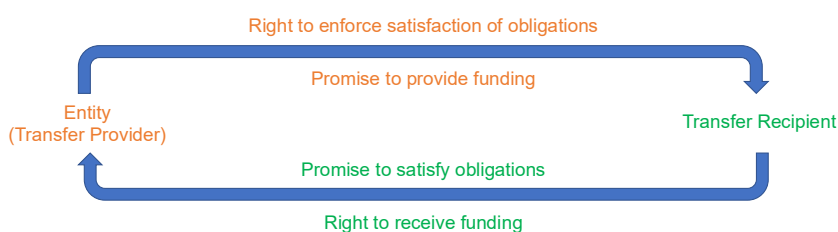
obligaciones acordadas en el acuerdo. Si la entidad no es capaz de determinar cómo los mecanismos de exigibilidad identificados al inicio permitirían en esencia a la entidad responsabilizar a las otras partes implicadas del cumplimiento de sus obligaciones declaradas en caso de incumplimiento, entonces el acuerdo no es exigible y no cumple la definición de acuerdo vinculante.

- GA19. La exigibilidad surge de la obligatoriedad por parte de un sistema legal, incluso a través de medios legales (ejecutados en los tribunales de una jurisdicción, así como sentencias judiciales y precedentes jurisprudenciales para cumplir con los términos del acuerdo) o de su cumplimiento a través de medios equivalentes (leyes y regulaciones, incluyendo legislación, autoridad ejecutiva, directivas del gabinete o ministeriales).
- GA20. La autoridad ejecutiva (a veces denominada orden ejecutiva) es una autoridad otorgada a un miembro o a miembros seleccionados de la administración de un gobierno para crear legislación sin la ratificación del parlamento en pleno. Puede considerarse un mecanismo de exigibilidad válido si dicha orden se emitió ordenando a una entidad que satisficiera las obligaciones acordadas en el acuerdo.
- GA21. Las directivas ministeriales y del gabinete pueden crear un mecanismo de exigibilidad entre diferentes departamentos gubernamentales o diferentes niveles de gobierno de la misma estructura gubernamental. Por ejemplo, una directiva dada por un ministro o un departamento gubernamental a una entidad controlada por el Gobierno para que satisfaga las obligaciones acordadas en el acuerdo puede ser exigible. Cada una de las partes debe ser capaz de hacer cumplir tanto los derechos u obligaciones que se les confieren en el acuerdo para cumplir con la definición de un acuerdo vinculante. Cada parte debe tener la capacidad y la autoridad para obligar a la otra parte o partes a satisfacer las promesas establecidas en el acuerdo o para pretender una reparación en caso de que dichas promesas no se satisfagan.
- GA22. Los derechos soberanos son la autoridad para elaborar, modificar y derogar disposiciones legales. Por sí sola, esta autoridad no establece derechos u obligaciones exigibles a efectos de la aplicación de esta Norma. Sin embargo, si el uso de los derechos soberanos se detallara en el acuerdo como medio para exigir el cumplimiento de las obligaciones acordadas por parte de una entidad, esto podría dar lugar a un mecanismo de exigibilidad válido.
- GA23. Un receptor de transferencias puede sentirse obligado a cumplir con sus obligaciones en un acuerdo debido al riesgo de no recibir financiación futura de la entidad. En general, la capacidad de la entidad para reducir o retener la financiación futura a la que el receptor de la transferencia no tiene derecho en la actualidad no se consideraría un mecanismo de exigibilidad válido en el contexto de esta norma porque no existe ninguna obligación por parte de la entidad de proporcionar dicha financiación. Sin embargo, si el receptor de la transferencia tiene actualmente derecho a financiación en el futuro a través de otro acuerdo vinculante, y los términos de este otro acuerdo vinculante permiten específicamente una reducción de la financiación futura si se infringen otros acuerdos, entonces la reducción potencial de la financiación futura podría considerarse un mecanismo de exigibilidad válido.
- GA24. Al determinar si una reducción de la financiación futura sería un mecanismo de exigibilidad, la entidad aplicará su criterio basándose en los hechos y circunstancias. Los factores clave que pueden indicar que la entidad reduciría la financiación futura en caso de infracción de las promesas realizadas en otro acuerdo vinculante son la capacidad de la entidad para reducir la financiación futura y su historial de hacerlo.
- GA25. Una declaración de finalidad o un anuncio público por parte de una entidad, como el compromiso de un gobierno de gastar dinero o suministrar bienes o servicios de una determinada manera, no es, en sí mismo, un acuerdo exigible a efectos de esta Norma. Tal declaración es de carácter general y no crea un acuerdo vinculante entre una entidad y un receptor de transferencias en virtud del cual ambas partes tengan derechos y obligaciones. Una entidad considerará si tal declaración pública da lugar a una obligación

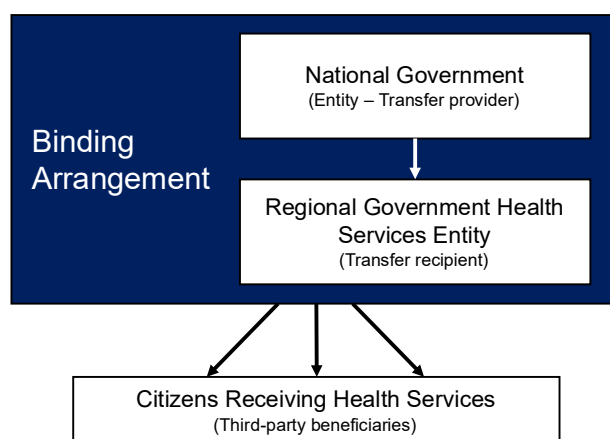
jurídicamente no vinculante (implícita) de conformidad con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Partes en un acuerdo vinculante

- GA26. Los acuerdos en el sector público incluyen a menudo dos o más partes. Para que el acuerdo cumpla la definición de acuerdo vinculante a efectos de esta Norma, al menos dos de las partes del acuerdo deben tener sus propios derechos y obligaciones conferidos por el acuerdo, y la capacidad de hacer cumplir estos derechos y obligaciones.
- GA27. Es decir, como mínimo, la entidad debe poder exigir el cumplimiento de las obligaciones asumidas por la entidad que recibe la contraprestación, y la entidad que recibe la contraprestación (receptora de la transferencia) debe poder exigir el cumplimiento del compromiso de recibir fondos (contraprestación). La exigibilidad bidireccional mínima en un acuerdo vinculante se ilustra en el diagrama siguiente:



- GA28. Las partes destacadas dentro de un acuerdo vinculante que no tienen derechos u obligaciones exigibles son terceros beneficiarios. Los terceros beneficiarios en los acuerdos vinculantes multipartitos no tienen ningún derecho a obligar al receptor de la transferencia a entregar bienes y servicios.
- GA29. Sin embargo, para que estos acuerdos multipartitos se clasifiquen como gastos por transferencias con acuerdos vinculantes, la entidad debe tener la capacidad de obligar al receptor de la transferencia a entregar bienes, servicios u otros activos a los terceros beneficiarios. En estos acuerdos multipartitos, el receptor de la transferencia no es un agente de la entidad porque el receptor de la transferencia obtiene el control de los recursos de la entidad y es responsable de proporcionar bienes, servicios u otros activos a los terceros beneficiarios. Esta relación se ilustra en el siguiente diagrama.



Baja en cuentas de los recursos transferidos (párrafos 18 y 22)

- GA30. Para ambas transacciones de gastos por transferencias con y sin acuerdos vinculantes:

- (a) antes de la transferencia de un activo no financiero a un beneficiario de la transferencia, una entidad debería considerar el párrafo 27(d) de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo*, para determinar si ha habido un cambio significativo en el uso del activo no financiero, que pudiera ser un indicio de deterioro de valor;
- (b) la consideración del párrafo GA30(a) no se aplica a los activos financieros que vayan a transferirse, ya que el posible deterioro de valor de los activos financieros se evalúa continuamente de conformidad con los requerimientos de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*; y
- (c) cuando los recursos transferidos se den de baja en cuentas, una entidad debería aplicar las guías de baja en cuentas de otras Normas que sean aplicables a los activos que han sido transferidos.

Identificación de los derechos de transferencia (párrafo 21)

- GA31. Los derechos de transferencia proporcionan la base del momento de reconocimiento de los gastos por transferencias. Esta Norma requiere que los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes se reconozcan a medida que o cuando se extinga un derecho de transferencia, y por lo tanto requiere que la entidad asigne la contraprestación de la transferencia a los derechos de transferencia.
- GA32. Un derecho de transferencia se identifica como un derecho distinto que puede exigirse por separado de otros derechos del acuerdo vinculante. Normalmente, desde la perspectiva de la entidad, si un derecho de transferencia es distinto será evidente en las negociaciones del acuerdo vinculante.
- GA33. La entidad agregará los derechos relacionados hasta que la agregación produzca un derecho distinto que pueda exigirse por separado. Esta agregación se identifica como un derecho de transferencia.
- GA34. En algunos acuerdos vinculantes, puede que no sea posible identificar las agregaciones de derechos para que el beneficiario de la transferencia satisfaga sus obligaciones que son distintas. En tales casos, la entidad identificará el acuerdo vinculante como un único derecho de transferencia.

Reconocimiento de gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos 22 a 25)

Reconocimiento al inicio de un acuerdo vinculante

- GA35. De acuerdo con el párrafo 15, al inicio de un acuerdo vinculante y cuando el acuerdo vinculante esté totalmente insatisfecho, una entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o gasto asociado con el acuerdo vinculante. Los derechos de transferencia y las obligaciones de transferencia en virtud de un acuerdo vinculante totalmente insatisfecho son interdependientes e inseparables. Los derechos de transferencia y las obligaciones de transferencia combinados constituyen un único activo o pasivo que se mide a cero.
- GA36. Los derechos de transferencia y las obligaciones de transferencia individuales se reconocen como partidas (activos, pasivos y gastos según su naturaleza) solo cuando o a medida que una o varias partes del acuerdo vinculante satisfacen sus obligaciones señaladas. Una entidad contabilizará estas partidas de acuerdo con los párrafos 22 a 25.
- GA37. Cuando queden partes del acuerdo vinculante igualmente insatisfechas, la entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o gasto por las partes igualmente insatisfechas del acuerdo vinculante. Tales partes igualmente insatisfechas del acuerdo vinculante siguen constituyendo un único activo o pasivo que se mide a cero.

Baja en cuentas del activo por derecho de transferencia

- GA38. Normalmente, la satisfacción (o la falta de satisfacción) de las obligaciones por parte del receptor de la transferencia puede servir como indicador de si la entidad sigue teniendo derechos exigibles en virtud del acuerdo vinculante. Cuando el receptor de la transferencia satisface sus obligaciones, se extingue el correspondiente derecho de transferencia de la entidad.

- GA39. Un acuerdo vinculante puede especificar que, a medida que el receptor de la transferencia satisface sus obligaciones, los derechos de transferencia de la entidad se reducen en consecuencia. Esto dará lugar a la baja en cuentas gradual del activo por derecho de transferencia y al reconocimiento de un gasto siguiendo un patrón similar al que se produce cuando el receptor de la transferencia satisface sus obligaciones. En estas situaciones, la entidad considerará si puede estimar con fiabilidad el progreso del receptor de la transferencia hacia la satisfacción completa de sus obligaciones en el acuerdo vinculante. Si la entidad no puede estimar con fiabilidad el progreso del receptor de la transferencia hacia la satisfacción completa de sus obligaciones, el activo por derecho de transferencia se contabilizará como gasto inmediatamente.
- GA40. Los métodos para medir el progreso hacia la completa extinción de un derecho de transferencia pueden incluir estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de los resultados obtenidos, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúe si debe aplicar un método concreto para medir los progresos hacia la extinción completa de un derecho de transferencia, la entidad considerará si el método seleccionado representaría fielmente la reducción de un derecho de transferencia de conformidad con los términos del acuerdo vinculante. Un método no proporcionaría una descripción fiel del progreso hacia la extinción completa de un derecho de transferencia si el método seleccionado no midiera algunos aspectos del acuerdo vinculante. Por ejemplo, en los acuerdos en los que un derecho de transferencia se extingue a medida que el receptor de la transferencia satisface sus obligaciones, los métodos basados en el tiempo transcurrido no representarían fielmente la satisfacción de las obligaciones por parte del receptor de la transferencia si su desempeño implicara bienes o servicios que no se entregan de manera uniforme a lo largo del tiempo. La entidad debe aplicar su criterio a la hora de evaluar si debe aplicar un método concreto para medir el progreso del receptor de la transferencia.
- GA41. En algunas situaciones, un activo por derechos de transferencia puede darse de baja en cuentas cuando el receptor de la transferencia no puede o no quiere satisfacer sus obligaciones en un acuerdo vinculante. (Véase el párrafo 26). Un activo por derecho de transferencia también puede darse de baja en cuentas si los cambios en los hechos y circunstancias indican que el acuerdo ya no es vinculante. (Véase el párrafo 26).
- GA42. Si la entidad y el receptor de la transferencia satisfacen al mismo tiempo sus obligaciones del acuerdo vinculante, el derecho de transferencia de la entidad dejará de existir en el momento de la transferencia, y se reconocerá un gasto en el momento de la transferencia de recursos.

Reconocimiento de un pasivo por obligación de transferencia

- GA43. Si el receptor de la transferencia ha satisfecho sus obligaciones y la entidad aún no ha transferido sus recursos según lo requerido por el acuerdo vinculante, la entidad normalmente ya no tiene ningún derecho exigible dentro del acuerdo vinculante. En estas situaciones, los términos del acuerdo vinculante, así como las leyes o regulaciones que se aplican al acuerdo vinculante, normalmente concederán al receptor de la transferencia el derecho exigible al pago por la satisfacción de la obligación completada hasta la fecha. Como el receptor de la transferencia ya ha satisfecho sus obligaciones, la obligación de transferir recursos es incondicional y la naturaleza del pasivo es similar a la de una cuenta por pagar. Por lo tanto, la entidad reconoce un pasivo por obligación de transferencia y un gasto por su obligación de transferencia, y la posterior transferencia de recursos es una liquidación del pasivo reconocido.
- GA44. En muchos casos, el receptor de una transferencia tendrá un derecho incondicional al pago solo en un hito acordado o tras la satisfacción completa de sus obligaciones. Al evaluar si el receptor de la transferencia tiene derecho al pago por la satisfacción de la obligación completada hasta la fecha, una entidad considerará si el receptor de la transferencia tendría un derecho exigible a exigir o retener el pago por la satisfacción de su obligación completada hasta la fecha si el acuerdo vinculante se rescindiera antes de su finalización por razones distintas al incumplimiento por parte del receptor de la transferencia de sus obligaciones según lo comprometido.

- GA45. En algunos acuerdos vinculantes, una entidad puede o no tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante solo en momentos específicos durante la vigencia del acuerdo vinculante. Si una entidad actúa para rescindir un acuerdo vinculante sin tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante en ese momento (incluso cuando el receptor de la transferencia no satisface sus obligaciones según lo comprometido), el acuerdo vinculante (u otras leyes) podría dar derecho al receptor de la transferencia a seguir satisfaciendo sus obligaciones y exigir a la entidad el pago de la contraprestación comprometida a cambio de que se satisfagan esas obligaciones. En esas circunstancias, el receptor de la transferencia tiene derecho al pago por la satisfacción de sus obligaciones cumplidas hasta la fecha, porque el receptor de la transferencia tiene derecho a seguir satisfaciendo sus obligaciones de conformidad con el acuerdo vinculante y a requerir a la entidad que satisfaga sus obligaciones de transferencia.
- GA46. Al evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará los términos del acuerdo vinculante, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera complementar o anular dichos términos del acuerdo vinculante.
- GA47. El calendario de pagos especificado en un acuerdo vinculante no indica necesariamente si el receptor de una transferencia tiene un derecho exigible al pago por la satisfacción de sus obligaciones completadas hasta la fecha. Aunque el calendario de pagos de un acuerdo vinculante especifique el momento y el importe de la contraprestación que debe pagar una entidad, el calendario de pagos no proporciona necesariamente pruebas del derecho del receptor de la transferencia al pago por la satisfacción de sus obligaciones completadas hasta la fecha. Esto se debe, por ejemplo, a que el acuerdo vinculante podría especificar que la contraprestación transferida por la entidad es reembolsable por razones distintas a que el receptor de la transferencia no satisfaga sus obligaciones según lo comprometido en el acuerdo vinculante.

Interacción entre los activos por derechos de transferencia y los pasivos por obligaciones de transferencia

- GA48. Tras el reconocimiento, el activo por derecho de transferencia se incrementará con el importe en libros de los recursos adicionales transferidos y disminuirá con el importe de los gastos o cualquier deterioro de valor reconocido, hasta que el importe en libros del activo por derecho de transferencia sea cero. En ese momento, cualquier otro cumplimiento de las obligaciones del beneficiario de la transferencia dará lugar al reconocimiento de un gasto y de un pasivo por obligación de transferencia.
- GA49. Tras el reconocimiento, el pasivo por obligación de transferencia se incrementará en el importe de los gastos adicionales reconocidos y disminuirá en el importe en libros de los recursos transferidos al receptor de la transferencia, hasta que el importe en libros del pasivo por obligación de transferencia sea cero. Cualquier otra transferencia de recursos al receptor de la transferencia en ese momento se reconocerá como un activo por derecho de transferencia.

Asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia (párrafos 38 y 39)

- GA50. Cuando un acuerdo vinculante especifique el importe de la contraprestación independiente para cada derecho de transferencia, la contraprestación de transferencia se asignará a los derechos de transferencia de conformidad con el acuerdo vinculante (ajustado, cuando sea necesario, por los importes de la contraprestación variable).
- GA51. Cuando un acuerdo vinculante no especifique el importe de la contraprestación de transferencia para cada derecho de transferencia, la entidad determinará los importes que deben asignarse a cada derecho de transferencia basándose en sus mejores estimaciones de los importes que estaban destinados a compensar al receptor de la transferencia por satisfacer sus obligaciones al negociar el acuerdo vinculante.

Presentación: presentación e información a revelar (párrafos 44 a 61)

- GA52. El párrafo 49 que los gastos por transferencias se incluyan en el análisis de gastos, ya sea presentados en el anverso del estado del rendimiento financiero o revelados en las notas. Para cumplir este requerimiento y el objetivo de información a revelar del párrafo 50, una entidad proporcionará información suficiente en el análisis de gastos, junto con una descripción de la naturaleza de las operaciones y actividades principales de la entidad, tal como se requiere en el párrafo 150 de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, para permitir a los usuarios comprender cómo se gastan los recursos de la entidad en sus programas, actividades y servicios.

Aplicación de los principios a transacciones específicas*Transferencias de capital*

- GA53. Esta Norma define una transferencia de capital como una transacción que surge de un acuerdo vinculante en el que la entidad proporciona efectivo u otro activo con la especificación de que el receptor de la transferencia adquiera o construya un activo no financiero que será controlado por el receptor de la transferencia. Una transferencia de capital da lugar al menos a un derecho de transferencia a la entidad para que el receptor de la transferencia satisfaga su obligación de adquirir o construir un activo no financiero o cumpla con los requerimientos de incumplimiento especificados en el acuerdo vinculante.
- GA54. La entidad contabilizará una transacción de transferencia de capital aplicando los párrafos 21 a 25. La entidad identificará los derechos de transferencia en el acuerdo vinculante de conformidad con el párrafo 21 y, a continuación, contabilizará por separado cada derecho de transferencia aplicando los párrafos 22 a 25. En situaciones en las que una entidad transfiere recursos antes de la adquisición o construcción del activo no financiero por parte del receptor de la transferencia, en el momento de la transferencia de recursos, la entidad reconoce normalmente un activo por derecho de transferencia, que se lleva a gastos cuando se adquiere el activo no financiero o a medida que lo construye el receptor de la transferencia.
- GA55. Algunos acuerdos vinculantes para transferencias de capital pueden incluir un derecho de transferencia para la adquisición o construcción de un activo no financiero, que cumple la definición de transferencia de capital, y derechos de transferencia separados para la operación del activo, que no cumpliría la definición de transferencia de capital. La entidad determina si el acuerdo vinculante incluye uno o más derechos de transferencia relativos a la explotación del activo evaluando si la contraprestación de la transferencia está destinada a compensar al receptor de la transferencia por la explotación del activo una vez construido o adquirido.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Se modifica el párrafo 17 y se añade el párrafo 71J. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Partidas monetarias

17. La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Algunos ejemplos incluyen: obligaciones de política social y otros beneficios a los empleados que se pagan en efectivo; provisiones que se liquidan en efectivo; pasivos por arrendamientos; y dividendos en efectivo o distribuciones similares que se reconocen como pasivos. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios; activos de derecho de transferencia; plusvalía; activos intangibles; inventarios; propiedades, planta y equipo; activo por derecho de uso; y provisiones que se van a saldar por la prestación de un activo no monetario.

...

Fecha de vigencia

...

- 71J El párrafo 17 fue modificado por la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 48.

...

Modificaciones a la NICSP 12 *Inventarios*

Se modifican los párrafos 11, 17, 43 y 44 y se añade el párrafo 51J. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Inventarios

11. Los inventarios también incluyen los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad mantenidas para revender, o los terrenos y otras propiedades mantenidos para la venta. Los inventarios también comprenden los bienes producidos terminados, o trabajo en curso producido por la entidad. Los inventarios también incluyen (a) materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y (b) bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación simbólica (un gasto de transferencia), por ejemplo, los libros de texto fabricados por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas. En muchas entidades del sector público los inventarios guardarán más relación con la

prestación de servicios que con los bienes comprados y mantenidos para su reventa o con los producidos para la venta. ...

...

Medición de los inventarios

...

17. Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para:
- (a) distribución sin contraprestación (un gasto de transferencia), o por una contraprestación simbólica; o
 - (b) su consumo en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación o por una contraprestación simbólica (un gasto de transferencia).

...

Distribución de bienes sin contraprestación o con contraprestación simbólica

43. Una entidad del sector público puede mantener inventarios cuyos beneficios económicos o potencial de servicio futuros no estén directamente relacionados con la capacidad de generar entradas netas de efectivo. Estos tipos de inventarios pueden surgir cuando un gobierno ha decidido distribuir ciertos bienes recibiendo a cambio una contraprestación nula (un gasto de transferencia) o simbólica. En estos casos, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de los inventarios a efectos de presentación de información financiera se reflejan por la cantidad que la entidad necesitaría pagar para adquirir los beneficios económicos o potencial de servicio si esto fuera necesario para alcanzar los objetivos de la entidad. Cuando los beneficios económicos o potencial de servicio no puedan ser adquiridos en el mercado, será necesario hacer una estimación del costo de reposición. Si cambia el propósito para el cual se mantiene el inventario, entonces éste se valorará según las disposiciones del párrafo 15.

Reconocimiento como un gasto

44. Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen, el importe en libros de los mismos se reconocerá como un gasto en el periodo en el que se registren los correspondientes ingresos. Si no hay ingresos relacionados (es decir, la transacción da lugar a un gasto de transferencia), el gasto se reconoce ~~cuando se distribuyen los bienes o se presta el servicio relacionado~~ de acuerdo con la NICSP 48, Gastos por Transferencias. El importe de cualquier rebaja en los inventarios, y todas las pérdidas en los mismos, se reconocerá como un gasto en el periodo en que tenga lugar dicha rebaja. El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocido como un gasto, en el periodo en que la reversión tenga lugar.

...

Fecha de vigencia

...

- 51J Los párrafos 11, 17, 43 y 44 fueron modificados por la NICSP 48, Gastos por Transferencias, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026 revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 48.

...

Modificaciones de la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o Devengo)* (NICSP)

Se añaden los párrafos 41A, 43A, 43B y 154O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

...

Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.

Reconocimiento y/o medición de activos o pasivos

...

41A. En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38 que permiten un periodo de exención transitorio de tres años para no reconocer o medir los pasivos financieros, no se requiere que reconozca o mida ningún gasto relacionado en términos de la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*.

...

Reconocimiento o medición de los gastos por transferencias

43A. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de los gastos por transferencias para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar su política contable con respecto a los gastos por transferencias clase por clase.

43B La disposición transitoria del párrafo 43A pretende conceder a una entidad que adopta por primera vez las NIIF, un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los gastos por transferencias de acuerdo con la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, durante el periodo de transición. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de los gastos por transferencias que no cumplan con las disposiciones de la NICSP 48. La disposición transitoria del párrafo 43A permite a una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicar la NICSP 48 de forma incremental a diferentes clases de gastos por transferencias. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede ser capaz de reconocer y medir los gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes de acuerdo con la NICSP 48 desde la fecha de adopción de las NICSP, pero puede requerir tres

años para desarrollar completamente un modelo fiable para reconocer y medir los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes.

...

Fecha de vigencia

- 154O Los párrafos 41A, 43A y 43B fueron añadidos por la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026 revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 48.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 33, pero no es parte de la misma.

...

NICSP 48, *Gastos por Transferencias*

- GI89A. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la NICSP 48 con carácter retroactivo y ha transferido importes que aún no cumplen las condiciones para su reconocimiento como gasto (por ejemplo, la transferencia de recursos cuando el derecho de transferencia relacionado aún no se ha extinguido), reconocerá los importes transferidos como un activo en su estado de situación financiera de apertura y medirá ese activo por el importe transferido. Dará de baja en cuentas el activo y reconocerá el gasto en su estado del rendimiento financiero cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de la NICSP 48.

...

Resumen de las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)*

- GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en otras NICSP de base de acumulación (o devengo)

	Exención transitoria proporcionada							
	NO	SI						
		Costo atribuido	3 años de dispensa transitorio s para el reconocimie nto	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimient o y/o medición	3 años de dispensa transitorio s para revelar informació n	Eliminación de transaccione s, saldos, ingresos y gastos	Otros
...								
<u>NICSP 48, <i>Gastos por Transferencias</i></u>			✓ <u>Todos los Gastos por Transferencias no reconocido s según la base contable anterior</u>	✓ <u>Todos los Gastos por Transferencias reconocidos según la base contable anterior</u>	✓ <u>En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos</u>			

...

Modificaciones a la NICSP 40, Combinaciones del Sector Público

Se añaden los párrafos EI164, EI265, EI264, y EI265 y se modifica modificación párrafo EI266. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Contabilización de las fusiones

...

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan– Transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 22 y GA51 y GA52 de la NICSP 40.

...

EI164. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de formación no impartidos. En la de la fusión, OCB había impartido la mitad del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 350 u.m. con respecto a su obligación de desempeño, de acuerdo con la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. ~~Sobre la base de la experiencia pasada, OCA consideró que era más probable que OCB impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a OCA y ésta no reconoció un activo con respecto a la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 700 u.m. como un gasto. Tras la transferencia de fondos, OCA reconoció un activo por derecho de transferencia por su derecho a que OCB impartiera los cursos de formación. Inmediatamente antes de la fusión, basándose en la impartición de los cursos por parte de OCB hasta la fusión, OCA da de baja 350 u.m. del activo por derecho de transferencia y reconoce el importe como un gasto de transferencia.~~

EI165. En la fecha de la fusión, la transacción se elimina. Ya no existe la obligación con una parte externa o el derecho exigible a que una parte externa imparta cursos de formación. ~~La entidad resultante no reconoce un pasivo por las 250 u.m., sino que reconoce este importe en los activos las netos/patrimonio.~~

...

EI264. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de formación no impartidos. En la adquisición, EO había impartido un cuarto del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 600 u.m. con respecto a su obligación de desempeño, de acuerdo con la NICSP 23. ~~Sobre la base de la experiencia pasada, EA consideró era más probable que EO impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a EA y ésta no reconoció un activo con respecto a la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 800 u.m. como un gasto. Tras la transferencia de fondos, EA reconoció un activo por derecho de transferencia por su derecho a que EO impartiera los cursos de formación. Inmediatamente antes de la adquisición, basándose en el desempeño de EO hasta la fecha, EA da de baja en cuentas 200 u.m. del activo por derecho de transferencia y reconoce el importe como gasto de transferencia.~~

EI265. En este ejemplo, EA calcula una ganancia de 600 u.m. La ganancia se calcula a medida que se asume el pasivo que se da de baja en cuentas porque, como resultado de la adquisición, EA elimina el pasivo de 600

u.m. contra el activo por derecho de transferencia de 600 u.m., puesto que ya no existe la obligación debida a un tercero o el derecho exigible a que un tercero imparta un curso de formación.

EI266. ~~En este ejemplo, EA no había reconocido ningún activo correspondiente; si EA hubiera reconocido previamente un activo correspondiente, este se daría de baja en cuentas en la fecha de adquisición, y el importe dado de baja en cuentas se incluiría en el cálculo de la ganancia o pérdida.~~ [Eliminado]

...

Modificaciones a la NICSP 42 *Beneficios Sociales*

Se modifica el párrafo GI2. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Esta guía acompaña a la NICSP 42, pero no es parte de la misma

...

Alcance del párrafo 42

GI2 El siguiente diagrama ilustra el alcance de la NICSP 42 y los límites entre beneficios sociales y otras transacciones.

	<u>Gastos por transferencia (NICSP 48)</u>	<u>Proyecto de gastos sin contraprestación</u>	<u>Beneficios sociales</u>		<u>otras NICSP/NIIF</u>			
Categoría	Subvenciones, aportaciones y otros gastos transferencias	Ayudas de emergencia	Servicios colectivos	Servicios individuales	Beneficios sociales	Beneficios a los empleados	Contratos para seguro	Contratos para bienes y servicios
Ejemplos	<u>Transferencias</u> a otras entidades del sector público <u>Transferencias</u> a organizaciones benéficas	~~Ayuda de emergencia~~ ~~Actividades de planificación y preparación~~	Defensa Alumbrado público	Educación Sanidad	Pensiones estatales Beneficios por desempleo Apoyo de ingresos	Pensiones por empleo Sanidad Salarios	Seguro de vehículos Seguro médico privado	Compra de bienes Pago de servicios
¿Transacciones con contraprestación y sin contraprestación?	<u>Sin intercambio</u>	~~Sin intercambio~~	Sin intercambio	Sin intercambio	Sin intercambio	Con contraprestación	Con contraprestación	Con contraprestación
Proporcionado como transferencias de efectivo a individuos/hogares específicos	<u>En ocasiones</u>	~~En ocasiones~~	No	No	Sí	En ocasiones	No	No
¿Proporcionado a individuos/hogares específicos que cumplen criterios de elegibilidad?	<u>En ocasiones</u>	~~En ocasiones~~	No	En ocasiones	Sí	Sí	No	No
¿Reduce el efecto de los riesgos sociales?	<u>En ocasiones</u>	~~No~~	No	En ocasiones	Sí	Sí	No	No

GASTOS POR TRANSFERENCIAS

¿Aborda necesidades de la sociedad en su conjunto?	<u>En ocasiones</u>	~~No~~	Sí	Sí	Sí	No	No	No



Alcance de los Beneficios Sociales en las EFP

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 48, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. El principal objetivo de la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios al público, en lugar de obtener beneficios y generar una rentabilidad sobre el patrimonio a los inversores. Para muchos gobiernos, la prestación de servicios al público a través de prestaciones sociales, servicios colectivos e individuales y gastos por transferencias representa una parte significativa de sus desembolsos.
- FC2. En marzo de 2015, el IPSASB aprobó un informe de proyecto para desarrollar los requerimientos para la contabilización de los gastos sin contraprestación, distintos de las prestaciones sociales. El informe del proyecto reconoció que ha habido poca guía sobre las transacciones sin contraprestación desde la perspectiva del suministrador y que esta área era una laguna en la literatura del IPSASB.
- FC3. El IPSASB emprendió un programa de trabajo por fases para abordar las transacciones sin contraprestación desde la perspectiva del suministrador, comenzando con la NICSP 42, *Beneficios Sociales*, que se emitió en enero de 2019, y continuando después con *Servicios Colectivos e Individuales* (Modificaciones a la NICSP 19), emitida en enero de 2020.
- FC4. Para el resto de los gastos sin contraprestación, el IPSASB publicó en agosto de 2017 un Documento de Consulta (DC), *Contabilización de ingresos y gastos sin contraprestación*, con el fin de pretender recabar la opinión de los interesados sobre el posible reconocimiento y medición tanto de los ingresos como de los gastos sin contraprestación. El DC:
- (a) proponía sustituir las NICSP entonces vigentes que trataban de los ingresos de transacciones con contraprestación y Contratos de Construcción por una NICSP basada en la NIIF 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*;
 - (b) propuso actualizar la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* para abordar las cuestiones identificadas por los usuarios; y
 - (c) consideró enfoques de reconocimiento para transacciones significativas de gastos sin contraprestación.

Desarrollo del Proyecto de Norma 72, Gastos por Transferencias (PN 72)

- FC5. Basándose en la información recibida de los interesados sobre el DC, el IPSASB desarrolló el PN 72:
- (a) propuso una definición de gastos por transferencias;
 - (b) propuso la clasificación de los gastos por transferencias en función de si el receptor de la transferencia tiene al menos una obligación de desempeño; y
 - (c) propuso requerimientos contables y de información a revelar para:
 - (i) gastos por transferencias sin obligaciones de desempeño; y
 - (ii) gastos por transferencias con obligaciones de desempeño, que se basaban en gran medida en la aplicación del Enfoque de las Obligaciones de Desempeño del Sector Público (EODSP) y reflejaban la contabilización de los ingresos con obligaciones de desempeño.
- FC6. En febrero de 2020, el IPSASB publicó el PN 72, junto con el PN 70, *Ingresos con Obligaciones de Desempeño*, y el PN 71, *Ingresos sin Obligaciones de Desempeño*. Los tres PN se publicaron juntos para destacar los vínculos entre la contabilización de los ingresos y los gastos por transferencias.

La información recibida de los interesados sobre el PN 72

FC7. El IPSASB recibió un conjunto amplio y diverso de cartas de comentarios en respuesta a la PN 72. Aunque la información recibida indicaba que algunos de los interesados apoyaban las propuestas, también se identificaron las siguientes preocupaciones significativas:

- (a) las diferencias entre gastos por transferencias con y sin obligaciones de desempeño parecían innecesarias o artificiales, ya que no existía ninguna diferencia económica entre estas transacciones desde la perspectiva del suministrador de transferencias;
- (b) la distinción basada en las obligaciones de desempeño tampoco reflejaba la forma en que se realizaban las transacciones de gastos por transferencias en el sector público, ya que, con arreglo al PN 72, solo los gastos por transferencias en los que el receptor de la transferencia tenía al menos una obligación de desempeño podían dar lugar al reconocimiento de un activo. Muchos de quienes respondieron identificaron ejemplos de transacciones en las que conservaban el control sobre los recursos transferidos (y, por tanto, no daban de baja inmediatamente el activo), aunque la transferencia no implicara obligaciones de desempeño;
- (c) las propuestas en los PN 72 requerían que un suministrador de transferencias considerara la transacción desde la perspectiva del receptor de la transferencia y suponían que el suministrador de transferencias tiene acceso a la información relativa a las obligaciones de desempeño del receptor de la transferencia. Muchos de quienes respondieron destacaron que esta asunción no es realista y provocará dificultades prácticas a la hora de aplicar la guía propuesta;
- (d) en el documento PN 72, solo los gastos por transferencias con obligaciones de desempeño podían dar lugar al reconocimiento de un activo. Quienes respondieron señalaron que este modelo contable no lograba necesariamente la congruencia de los principios contables, en particular con los principios de reconocimiento de activos del Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual); y
- (e) la mayoría de quienes respondieron indicaron que, dado que la información a revelar propuesta en los PN 72 se basaba en los requerimientos de información a revelar de la NIIF 15, no reflejaba la naturaleza de los gastos por transferencias, que tienen características y riesgos diferentes. Algunos de los que respondieron destacaron que la información a revelar propuesta también impondría una carga administrativa desproporcionada en relación con cualquier beneficio para los usuarios.

Análisis con el Grupo Consultivo Asesor (GCA) del IPSASB

FC8. El IPSASB consultó al GCA en sus reuniones de diciembre de 2020 y junio de 2021 sobre cuestiones significativas destacadas por quienes respondieron. Los miembros del GCA proporcionaron inputs y asesoramiento que ayudaron al IPSASB a considerar y abordar las cuestiones.

Respuesta del IPSASB a la información recibida sobre el PN 72

FC9. A la luz de las respuestas al PN 72, el IPSASB decidió no seguir adelante con las propuestas en el PN 72 y revisar la contabilidad e información a revelar propuestas para los gastos por transferencias para:

- (a) utilizar la perspectiva del suministrador de transferencias al desarrollar los requerimientos contables y de información a revelar;
- (b) alejarse del EODSP y de la distinción entre gastos por transferencias con y sin obligaciones de desempeño;
- (c) centrarse en si la transferencia da lugar al reconocimiento de un activo al desarrollar los requerimientos contables;

- (d) utilizar los acuerdos vinculantes como concepto fundamental para la contabilidad de los gastos por transferencias;
- (e) En su caso, simplificar los requerimientos de presentación e información a revelar; y
- (f) revisar los ejemplos ilustrativos para reflejar los cambios anteriores en la contabilidad y la información a revelar propuestas para los gastos por transferencias.

Alcance (párrafos 3 a 5)

- FC10. Cuando el IPSASB desarrolló el PN 72, el Consejo había señalado que el principal grupo de transacciones de gastos sin contraprestación que no estaban ya tratadas por la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, la NICSP 42 o las modificaciones a la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, consistía en subvenciones, contribuciones y otras transferencias. El IPSASB indicó en su momento que este grupo de transacciones estaba cubierto por la definición de "transferencias" en los marcos conceptuales de información estadística y que alinear el alcance del PN 72 con la definición de "transferencias" en los marcos conceptuales de información estadística sería congruente con el Documento de Política del IPSASB, *Proceso para Considerar las Guías de Información de las EFP Durante el Desarrollo de las NICSP*. Como resultado, el IPSASB acordó alinear el alcance del PN 72 con la definición de "transferencias" (véase el párrafo 6) en los marcos de información estadística. Esta decisión sobre el alcance se mantuvo en la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*.
- FC11. El IPSASB también decidió que las contribuciones de los propietarios y las distribuciones a los propietarios no cumplieran la definición de transferencias y, por consiguiente, quedaban fuera del alcance de la NICSP 48.
- FC12. El IPSASB consideró si la NICSP 48 debería señalar explícitamente que los contratos onerosos no son aplicables a los gastos por transferencias y destacó que cuando la NICSP 19 se desarrolló a partir de la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, la definición de "contrato oneroso" se modificó para referirse explícitamente al intercambio de activos o servicios. Dado que los gastos por transferencias se definen como transacciones en las que una entidad proporciona un bien, servicio u otro activo sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio, el IPSASB concluyó que los gastos por transferencias no podían cumplir la definición de "contrato oneroso". Por lo tanto, no se requiere una exclusión explícita del alcance.

Definiciones (párrafos 6 y 7)

- FC13. Como se destaca en el párrafo FC10, el IPSASB había decidido alinear la definición de "transferencia" con la definición de los marcos conceptuales de información estadística. El *Manual de Estadísticas Financieras Públicas 2014* (MEFP 2014) define una transferencia de la siguiente manera:
- Una transferencia es una transacción en la que una unidad institucional proporciona un bien, servicio o activo a otra unidad sin recibir de esta última ningún bien, servicio o activo a cambio como contrapartida directa..*
- FC14. Habiendo acordado utilizar la definición de "transferencia" del MEFP 2014 como base para el alcance del PN 72 que el IPSASB había acordado basar la definición de "gastos por transferencias" del PN 72 en la definición del MEFP. El IPSASB había acordado adoptar el término "gastos por transferencias", ya que el término "transferencias" se había utilizado anteriormente en la NICSP 23, donde el término "transferencias" se refería solo a entradas de recursos (es decir, ingresos). En la NICSP 23, el término "transferencias" también excluía los impuestos, y el IPSASB había acordado excluir los impuestos de la definición de "gastos por transferencias" por congruencia.
- FC15. La definición de "gastos por transferencias" y la exclusión de los impuestos se mantuvo en la NICSP 48, ya que la definición de "transferencia" de la NICSP 47, *Ingresos*, también se refería solo a los ingresos y excluía los impuestos.

- FC16. Como se destaca en el párrafo FC9, el IPSASB decidió revisar el modelo contable propuesto para los gastos por transferencias. Basándose en las revisiones, como se explica en los párrafos -, el IPSASB acordó definir los siguientes términos en la NICSP 48:
- (a) obligación de transferencia;
 - (b) pasivo por obligación de transferencia;
 - (c) derecho de transferencia; y
 - (d) activo por derecho de transferencia
- FC17. La NICSP 48 complementa la NICSP 47 y se basa en ciertas definiciones de la NICSP 47 cuando es posible (véase el párrafo 7). En algunos casos, el cambio de perspectiva de reconocer ingresos a reconocer un gasto requirió una modificación de las definiciones. En consecuencia, el NICSPB acordó definir los siguientes términos adicionales en la NICSP 48:
- (a) contraprestación independiente; y
 - (b) contraprestación por transferencia.
- Estas definiciones se basan en las definiciones de "valor independiente" y "contraprestación de transacción" de la NICSP 47.
- FC18. Esta norma hace referencia a la parte que proporciona recursos en una transacción de gastos por transferencias como el "suministrador de transferencias", aunque la NICSP 47 hace referencia a la parte que proporciona recursos en una transacción de ingresos como el "suministrador de recursos". El IPSASB consideró si debía utilizarse el mismo término en ambas Normas y decidió que, dado que el alcance de la NICSP 47 es más amplio y abarca los ingresos procedentes de transferencias y otras transacciones, debía utilizarse un término más genérico (suministrador de recursos) para los ingresos.
- FC19. El IPSASB también consideró la definición de "gastos" en la NICSP 1, Presentación de Estados Financieros, así como la definición de "obligación implícita" en la NICSP 19 y concluyó que no se requerían cambios. El IPSASB estuvo de acuerdo en incluir referencias cruzadas a estas definiciones en la NICSP 48 (véase el párrafo 7 de la NICSP 48).

Identificación de la transacción de gastos por transferencias (párrafos 8 y 9)

- FC20. Basándose en la decisión de revisar el modelo contable general para los gastos por transferencias, el IPSASB decidió que el principio contable clave de los gastos por transferencias es si la transacción da lugar al reconocimiento de un activo por parte de la entidad. Las transacciones de transferencia que no dan lugar al reconocimiento de un activo se reconocen generalmente como gastos por transferencias cuando la entidad pierde el control de los recursos transferidos o cuando la entidad ha incurrido en la obligación de transferir recursos. El IPSASB también decidió que cuando la entidad ha incurrido en una obligación de transferir recursos, reconoce un pasivo y un gasto de transferencia.
- FC21. Para hacer operativas las decisiones del párrafo FC20, el IPSASB destacó que si la transacción surge de un acuerdo vinculante proporciona inputs para la evaluación de si se cumplen los criterios de reconocimiento de activos y si la entidad tiene una obligación de transferir recursos. Por lo tanto, el IPSASB decidió abandonar la clasificación basada en las obligaciones de desempeño y clasificar los gastos por transferencias en función de si surgen de transacciones con o sin acuerdos vinculantes.

Acuerdos vinculantes y exigibilidad (párrafos 10 a 17)

- FC22. La decisión de clasificar los gastos por transferencias en función de si se derivan o no de un acuerdo vinculante es congruente con la decisión sobre cómo deben clasificarse los ingresos. Como se describe en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 47, el IPSASB aclaró el impacto de los acuerdos

vinculantes y la exigibilidad en la NICSP 47 y acordó que estas aclaraciones también se aplican a los gastos por transferencias.

FC23. Esta decisión tuvo los siguientes impactos en el desarrollo de la NICSP 48:

- (a) la definición de "acuerdo vinculante" se trasladó de la NICSP 47;
- (b) la guía sobre cómo determinar si un acuerdo es exigible a través de medios legales o equivalentes considerando todos los factores relevantes y si el acuerdo cumple la definición de acuerdo vinculante también se trasladó;
- (c) la exigibilidad se basa en la capacidad de la entidad para hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante, incluida la imposición de requerimientos de incumplimiento a las partes que no cumplan sus obligaciones acordadas;
- (d) la evaluación de la exigibilidad de los gastos por transferencias se produce al inicio de un acuerdo vinculante y cuando un cambio significativo interno o externo indica que puede haber un cambio en la exigibilidad;
- (e) en un acuerdo vinculante, cada parte tendrá al menos un derecho exigible y una obligación;
- (f) para los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes, no hay reconocimiento inicial cuando ninguna de las partes ha empezado a satisfacer sus obligaciones señaladas en el acuerdo vinculante;
- (g) dado que el derecho y la obligación de una entidad dentro de un acuerdo vinculante están directamente vinculados y son interdependientes, cuando tanto la entidad como el receptor de la transferencia comienzan a cumplir de conformidad con el acuerdo vinculante, los activos por derechos de transferencia resultantes y los pasivos por obligaciones de transferencia derivados del mismo acuerdo vinculante se presentan como un único activo o pasivo en el estado de situación financiera; y
- (h) cuando un gasto de transferencia surge de una transacción que está sujeta a una asignación de crédito, ésta puede limitar la exigibilidad de los acuerdos relacionados y afectar a su carácter vinculante. El IPSASB destacó que esta conclusión resulta de la aplicación de los principios sobre acuerdos vinculantes y exigibilidad, por lo que desarrolló una guía de aplicación sobre cómo las asignaciones de crédito podrían afectar a las transacciones de gastos por transferencias.

Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes (párrafos 18 a 20)

- FC24. El IPSASB decidió que cuando un gasto de transferencia surge de una transacción sin acuerdo vinculante, no hay base para el reconocimiento de un activo por derecho de transferencia de recursos. Es decir, el reconocimiento de un activo por derecho de transferencia solo es posible cuando la transferencia surge de un acuerdo vinculante — véase el párrafo FC27). En estos casos, el IPSASB decidió que cuando se produce la transferencia y se pierde el control del activo, la entidad da de baja en cuentas el activo transferido y reconoce un gasto de transferencia por el importe en libros del activo.
- FC25. El IPSASB destacó que, incluso cuando no existe un acuerdo vinculante, una entidad puede tener un derecho exigible unidireccional que dé lugar a retener el control de los recursos después de su transferencia. En estos casos, la entidad consideraría los principios del Marco Conceptual y de la NICSP 1, y si debería reconocer un activo. Debido a que el reconocimiento de este activo se rige por la definición de un activo en la NICSP 1, el IPSASB decidió incluir una guía de aplicación sobre estas situaciones, y no se requiere ningún texto de autoridad adicional.
- FC26. El IPSASB también destacó que, incluso cuando no existe un acuerdo vinculante, si los hechos y circunstancias dan lugar a una obligación legal o implícita de transferir recursos, se requiere que la entidad

reconozca un pasivo de acuerdo con la NICSP 19. La NICSP 48 hace referencia a este pasivo como pasivo por obligación de transferencia.

Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos 21 a 43)

Reconocimiento

- FC27. El IPSASB decidió que cuando una entidad comienza a transferir recursos según lo especificado en un acuerdo vinculante, la transferencia da lugar a un derecho de transferencia (es decir, el derecho exigible del proveedor de la transferencia a que el receptor de la transferencia cumpla sus obligaciones, o lleve a cabo los requerimientos de incumplimiento señalados en el acuerdo vinculante) que cumple la definición de un activo en el Marco Conceptual. Esto se debe a que:
- (a) el derecho de transferencia representa un recurso (es decir, el derecho a dirigir la forma en que el receptor de la transferencia debe utilizar los recursos internamente);
 - (b) el acuerdo vinculante proporciona al suministrador de transferencias el control del derecho de transferencias; y
 - (c) este control surge de un evento pasado (es decir, la transferencia de recursos en el contexto de un acuerdo vinculante).
- FC28. El IPSASB decidió que un activo reconocido para reflejar la existencia de un derecho de transferencia se denominará activo por derecho de transferencia. Cuando o a medida que el derecho de transferencia de la entidad se extingue, la base del reconocimiento del activo deja de existir. Por lo tanto, el activo relacionado con el derecho de transferencia se da de baja en cuentas y se contabiliza como gasto.
- FC29. El IPSASB también decidió que cuando el receptor de una transferencia ha satisfecho sus obligaciones en un acuerdo vinculante, la entidad está obligada por los términos del acuerdo vinculante a transferir recursos. Esta obligación da lugar al reconocimiento de un pasivo de conformidad con el Marco Conceptual³, y la NICSP 48 se refiere a dicho pasivo como pasivo por obligación de transferencia.

Medición

- FC30. El IPSASB tomó las siguientes decisiones en relación con la medición de los gastos por transferencias derivados de transacciones con acuerdos vinculantes:
- (a) de forma similar a los gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes, la contraprestación de transferencia se mide sobre la base del importe en libros total de los recursos transferidos, ajustado por los efectos de la contraprestación variable;
 - (b) la guía sobre la contraprestación variable debe hacer referencia a la guía de reconocimiento y medición existente para una provisión en la NICSP 19. Esto se debe a que la contraprestación variable para un gasto de transferencia es de naturaleza similar a una provisión (es decir, un pasivo de calendario e importe inciertos);.
 - (c) se eliminó el requerimiento de la PN 72 de considerar el valor temporal del dinero y el efecto de la financiación. Muchos de quienes respondieron a la PN 72 señalaron que las transferencias suelen financiarse en tramos en lugar de en un gran pago inicial, por lo que sería raro que el descuento de las transferencias tuviera un impacto material o con importancia relativa en los estados financieros; y
 - (d) la asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia individuales en un acuerdo vinculante debería basarse en los importes señalados en el acuerdo vinculante o, si no se

³. El IPSASB se refirió a la definición de un pasivo en el Marco Conceptual en lugar de a la NICSP 1 en esta fase, ya que la NICSP 1 aún no se ha actualizado para los cambios propuestos en el Marco Conceptual.

señalan explícitamente, en los importes que la entidad pretende compensar al receptor de la transferencia por satisfacer cada una de sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante. El IPSASB destacó que esta simplificación es apropiada porque:

- (i) un suministrador de transferencias sería plenamente consciente de cuánto está dispuesto a pagar por cada derecho de transferencia al negociar el acuerdo vinculante con el receptor de la transferencia; y
- (ii) los requerimientos de asignación son más sólidos para los ingresos porque, además de cambiar potencialmente el momento del reconocimiento de los ingresos, una asignación inadecuada para los ingresos podría ensombrear los márgenes de ciertos bienes o servicios o retrasar el reconocimiento de las pérdidas. Estas incorporaciones no son aplicables a los gastos por transferencias.

Presentación (párrafos 44 a 61)

FC31. Como se señaló en el párrafo FC7(e) quienes respondieron al PN 72 plantearon la preocupación de que la información a revelar propuesta era excesivamente onerosa y no se centraba en la naturaleza y los riesgos de las transacciones de gastos por transferencias. Para abordar estas preocupaciones, el IPSASB decidió reducir significativamente los requerimientos de presentación e información a revelar para centrarse en las siguientes áreas:

- (a) Presentación e información a revelar de gastos por transferencias y saldos relacionados - El IPSASB destacó que muchos de los requerimientos de presentación e información a revelar de las NICSP existentes son aplicables a los gastos por transferencias y saldos relacionados. Entre ellas se incluyen:
 - (i) el análisis de gastos, así como la presentación e información a revelar de activos de pago anticipado y transferencias por pagar en la NICSP 1;
 - (ii) los requerimientos de presentación e información a revelar de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*, e NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, son aplicables a los activos financieros, así como a los pasivos por obligaciones de transferencia que cumplen la definición de pasivos financieros, que surgen de una transacción de gastos por transferencias; y
 - (iii) los requerimientos de presentación e información a revelar de la NICSP 19 son aplicables a las provisiones reconocidas por obligaciones implícitas o contraprestaciones variables.

Como consecuencia, el IPSASB decidió hacer referencias cruzadas a estos requerimientos en lugar de desarrollar nuevos requerimientos de presentación e información a revelar;

- (b) información cualitativa relativa a los acuerdos de transferencia - Para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre que surgen de los gastos por transferencias, el IPSASB decidió requerir la revelación de cierta información cualitativa tanto para los acuerdos vinculantes como para los acuerdos no vinculantes relativos a los gastos por transferencias; y
- (c) juicios significativos realizados en relación con el reconocimiento de activos por derechos de transferencia - Dado que los desembolsos para programas y actividades suelen contabilizarse como gastos en el estado del rendimiento financiero, el reconocimiento de un activo por derechos de transferencia no se ajusta a las expectativas generales. Por lo tanto, el IPSASB decidió requerir la información a revelar de los juicios significativos que condujeron al reconocimiento de los activos por derechos de transferencia.

- FC32. Además, quienes respondieron a la PN 72 habían planteado previamente su preocupación por la complejidad y el valor de las conciliaciones de los saldos iniciales y finales de los activos por derechos de transferencia y los pasivos por obligaciones de transferencia. Quienes respondieron también destacaron que estas partidas son de naturaleza similar a los activos por pago anticipado y las transferencias por pagar, que no requieren tales requerimientos de información. Basándose en la información recibida, el IPSASB decidió eliminar el requerimiento de revelar estas conciliaciones.
- FC33. El IPSASB decidió utilizar los términos "suministrador de transferencias", "receptor de transferencias", "activo por derecho de transferencias" y "pasivo por obligación de transferencias", pero esta Norma no prohíbe que una entidad utilice descripciones alternativas en los estados financieros para esos términos. Además, dado que esta Norma hace referencia a los requerimientos de información a revelar de otras NICSP, como se señala en el párrafo FC31, una entidad no necesita repetir la información a revelar de acuerdo con esta Norma si ha suministrado la información de acuerdo con otra Norma.

Fecha de vigencia y transición (párrafos 62 a 64)

- FC34. Cuando se desarrolló la PN indicaron 72, las disposiciones transitorias, incluidas las soluciones prácticas disponibles, reflejaban en gran medida las de las PN indicaron sobre ingresos. Algunos de los que respondieron indicaron que, incluso con las soluciones prácticas, las disposiciones transitorias retroactivas de la PN 72 eran onerosas, y que los beneficios no compensaban los costos, por lo que podrían dar lugar a dificultades prácticas a la hora de aplicar la norma definitiva.
- FC35. Basándose en la información recibida, el IPSASB destacó que permitir la aplicación prospectiva de la NICSP 48 no daría lugar a una pérdida significativa de información porque:
- (a) si un gasto de transferencia se hubiera cargado a gastos en su totalidad en el periodo anterior, la transferencia de recursos ya se habría producido y se habría informado de ella en los estados financieros del periodo anterior. Incluso si el importe gastado hubiera cumplido los requisitos para el reconocimiento de activos de acuerdo con la guía revisada, requerir a una entidad que revierta un gasto de transferencia no daría ninguna información nueva sobre el desembolso subyacente; y
 - (b) si una entidad reconoció un activo o un pasivo por una transacción de gastos por transferencias aplicando los principios de reconocimiento y medición de activos o pasivos del Marco Conceptual, estos principios ya son congruentes con el modelo contable revisado para los gastos por transferencias.
- FC36. Basándose en las razones anteriores, el IPSASB decidió permitir la aplicación prospectiva de la NICSP 48 para todas las transferencias que ocurran en o después de la fecha de aplicación inicial. Para proporcionar a las entidades la flexibilidad necesaria para ajustar sus estados financieros de periodos anteriores, el IPSASB también decidió incluir la opción de adoptar la NICSP 48 de forma totalmente retroactiva de conformidad con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en la Estimación Contable y Errores*.

Guía de aplicación

- FC37. El IPSASB consideró la interacción entre los gastos por transferencias y el potencial deterioro de valor de los activos a transferir. El IPSASB destacó que cuando se ha tomado la decisión de transferir un activo no financiero en el contexto de una transacción de gastos por transferencias, el activo ya no se mantiene con el propósito de generar un rendimiento comercial y se convierte en un activo no generador de efectivo a efectos de deterioro de valor. Antes de transferir el activo, la entidad debe considerar si la decisión de transferir el activo da lugar a un cambio significativo en el uso, que es un indicador para considerar el deterioro de valor en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*. El IPSASB también destacó que esta consideración separada del deterioro de valor no es aplicable a los activos financieros, ya que la NICSP 41 requiere que se evalúe continuamente el deterioro de valor de dichos

activos. Estas decisiones se han reflejado en la guía de aplicación, ya que se refieren a la aplicación de las NICSP existentes y no a nuevos principios.

- FC38. El IPSASB destacó que el modelo contable general revisado para los gastos por transferencias derivados de transacciones con acuerdos vinculantes aborda plenamente las transacciones que implican transferencias de capital. Por lo tanto, el IPSASB decidió que las transferencias de capital deben tratarse en la guía de aplicación y en la guía de implementación, y que no se requiere desarrollar principios separados.

Consideración de la nueva exposición

- FC39. El IPSASB consideró si se había producido un cambio sustancial en el PN indicado de tal forma que pudiera ser necesaria una nueva exposición:
- (a) El IPSASB analizó las diferencias entre la NICSP 48 y la PN 72 emitida en 2020. En particular, el IPSASB analizó la contabilización de las transferencias desde la perspectiva del suministrador de transferencias y el uso de un enfoque basado en derechos para el reconocimiento de activos en lugar del EODSP. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los cambios introducidos desde el proceso del PN indicaron las cuestiones planteadas por los interesados y dieron lugar a una norma más clara. Aunque había diferencias en la redacción y la mecánica de la Norma, no se produjeron cambios significativos en la contabilización prevista de los gastos por transferencias.
 - (b) El IPSASB destacó que la emisión de la NICSP 48 llena un vacío en el conjunto de normas NICSP. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, desde una perspectiva de interés público, los costos esperados de la nueva exposición, incluido el retraso en la implementación de la norma que los interesados están pretendiendo activamente, superan los beneficios potenciales de la nueva exposición.
- FC40. Basándose en la evaluación anterior, el IPSASB decidió aprobar la NICSP 48 sin nueva exposición y finalizar y emitir la Norma.

Revisión de la NICSP 48 como resultado de los *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos* (modificaciones de la NICSP 43, la NICSP 47 y la NICSP 48) emitidas en octubre de 2024.

Introducción

- FC41. En enero de 2021, el IPSASB emitió la Solicitud de Información , *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos Similares a los Arrendamientos*. La Solicitud de Información incluía un conjunto de acuerdos similares a los arrendamientos que son habituales en el sector público⁴.
- FC42. Basándose en la información recibida de quienes respondieron a la solicitud de información, en enero de 2023, el IPSASB publicó el Proyecto de Norma (PN) 84, *Arrendamientos en Concesión y Activos por Derecho de uso en Especie* (Modificaciones a las NICSP 43 e NICSP 23). El PN 84 proponía nuevos requerimientos contables específicos para el sector público para dos de los seis tipos de acuerdos identificados en la Solicitud de Información. En cuanto a los acuerdos restantes de la Solicitud de Información, el IPSASB fue de la opinión de que las NICSP aplicables en el momento de la publicación del PN 84 ya proporcionaban los principios sobre cómo contabilizar esos acuerdos.
- FC43. Durante la revisión de las respuestas al PN 84, el IPSASB señaló que algunos de los que respondieron plantearon cuestiones relacionadas con acuerdos que no cumplen la definición de arrendamiento o activo por derecho de uso en especie. El IPSASB también señaló que esto podría estar relacionado con el hecho

⁴ La Solicitud de Información incluía seis tipos de acuerdos, a saber: (i) Arrendamientos en concesión, (ii) Arrendamientos por contraprestación nula o simbólica, (iii) derechos de acceso (o derechos de acceso a las propiedades o terrenos), (iv) acuerdos que permiten el derecho de uso, (v) acuerdos de alquiler de viviendas sociales y (vi) propiedades compartidas con o sin un acuerdo de arrendamiento vigente.

de que el PN 84 no proponía contabilizar los demás tipos de acuerdos incluidos en la Solicitud de Información que no cumplen con la definición de arrendamiento o activo por derecho de uso en especie. Por lo tanto, quienes respondieron no tenían una visión integral sobre la contabilización de este tipo de acuerdos que transmiten derechos sobre los activos.

- FC44. En mayo de 2023, el IPSASB publicó la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*⁵, la NICSP 46, *Medición*, la NICSP 47, *Ingresos*⁶, y la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*. Dado que la NICSP 47 sustituye a la NICSP 23, las propuestas de modificación de la NICSP 23 contenidas en el PN 84 dejarán de ser aplicables a partir de 2026.
- FC45. En marzo de 2024, el IPSASB publicó el PN 88, *Acuerdos que Otorgan Derechos sobre Activos* (Modificaciones a las NICSP 47 e NICSP 48), con guía normativa y guía no normativa propuesta para la concesión en arrendamientos en concesión para un arrendatario en la NICSP 47, con el fin de actualizar las propuestas del PN 84 relacionadas con la NICSP 23, así como propuestas no normativa para actualizar la NICSP 48 con guía sobre otros acuerdos que otorgan un derecho sobre activos.
- FC46. En estos Fundamentos de las Conclusiones se exponen las principales consideraciones y decisiones del IPSASB al elaborar el documento *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos* (Modificaciones a las NICSP 43, NICSP 47 e NICSP 48), en lo que respecta a las modificaciones de la NICSP 48, que incluyen los comentarios de quienes respondieron al PNB 88.

Alcance

Respuestas al PN 84, *Arrendamientos en Concesión y Activos por Derecho de uso en Especie*.

- FC47. Algunos de quienes respondieron sugirieron que el IPSASB considerara los vínculos entre las propuestas del PN 84 y la NICSP 48 en relación con los arrendamientos en concesión y los activos por derecho de uso en especie, ya que esta Norma se publicó después de la publicación del PN 84.
- FC48. El IPSASB consideró los vínculos entre las propuestas del PN 84 y la NICSP 48 en relación con los arrendamientos en concesión y los activos por derecho de uso en especie, y concluyó que no era necesario realizar cambios en el alcance de la NICSP 48 porque:
- (a) los arrendamientos, que incluyen los arrendamientos en concesión, quedan explícitamente excluidos del alcance de la NICSP 48; y
 - (b) los acuerdos que otorgan el derecho de uso de un activo subyacente sin contraprestación alguna entran dentro del alcance de la NICSP 48.

Ejemplos Ilustrativos

- FC49. El IPSASB propuso ejemplos ilustrativos sobre activos por derecho de uso en especie y viviendas sociales sin contraprestación para abordar la necesidad de guía sobre estos acuerdos planteada por quienes respondieron en la Solicitud de Información.

Respuestas al PN 88, *Acuerdos que Otorgan Derechos sobre Activos*:

- FC50. Quienes respondieron al PN 88 sugirieron eliminar el ejemplo ilustrativo sobre viviendas sociales sin contraprestación, ya que los resultados contables son los mismos que en el ejemplo ilustrativo sobre activos por derecho de uso en especie. El IPSASB aceptó esta sugerencia y decidió eliminar el ejemplo ilustrativo sobre viviendas sociales sin considerarlo al finalizar el documento *Arrendamientos en Concesión y otros*

⁵ La NICSP 45 entrará en vigor el 1 de enero de 2025 y sustituye a la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

⁶ La NICSP 47 entrará en vigor el 1 de enero de 2026 y sustituye a la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, y la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación* (Impuestos y Transferencias)

Acuerdos que Transfieren un Derecho sobre Activos (modificaciones a las NICSP 43, NICSP 47 e NICSP 48).

- FC51. Quienes respondieron al PN 88 también sugirieron añadir ejemplos ilustrativos sobre arrendamientos en concesión para arrendadores, pero el IPSASB decidió no seguir adelante con esta sugerencia porque la contabilización de los arrendamientos en concesión por parte de los arrendadores es la misma que la de los arrendamientos en condiciones de mercado.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 48, pero no es parte de la misma.

Sección A: Definiciones

A.1 Transferencias de capital

¿Cuándo una transferencia de un activo físico es una "transferencia de capital"?

Depende de lo que el acuerdo vinculante requiera que el receptor de la transferencia haga con el activo.

Una transferencia de un activo físico es una "transferencia de capital" si la entidad transfiere el activo físico dentro de un acuerdo vinculante y el receptor de la transferencia está obligado por el acuerdo vinculante a utilizar el activo físico recibido para adquirir o construir otro activo no financiero que controlará posteriormente. Una transferencia de un activo físico que solo tenga el requerimiento de ser utilizado u operado de manera específica no cumpliría la definición de "transferencia de capital".

Sección B: Identificación de la transacción de gastos por transferencias

B.1 Identificar si existe un acuerdo vinculante

¿Influye en la contabilidad la forma en que una entidad realiza transacciones con otros?

Sí. Las entidades del sector público pueden realizar transacciones de distintas maneras. Éstas pueden variar en su forma, incluir múltiples partes, conferir derechos u obligaciones a una o varias de las partes del acuerdo y tener diversos grados de exigibilidad, lo que determina globalmente la esencia económica de la transacción. Los acuerdos vinculantes, en particular, confieren tanto derechos exigibles como obligaciones exigibles a las partes del acuerdo a través de medios legales o equivalentes. La exigibilidad de los acuerdos vinculantes requiere diferencias en los principios contables para captar la naturaleza única y los riesgos de dichas transacciones (en comparación con las transacciones sin acuerdos vinculantes), informando así el reconocimiento y la medición de los gastos por transferencias para garantizar una presentación razonable de dichas transacciones.

La identificación correcta de si la transacción de gastos por transferencias se deriva o no de un acuerdo vinculante forma parte integrante de la aplicación correcta de esta Norma. La entidad está obligada a determinar qué tipo de acuerdo ha suscrito, considerando los términos de su transacción de gastos por transferencias y todos los hechos y circunstancias relevantes, para aplicar los principios contables adecuados que reflejen el fondo económico de la transacción (véanse los párrafos 10 a 16).

B.2 Exigibilidad

¿Qué debe considerar una entidad al evaluar la exigibilidad?

La determinación de si un acuerdo, y los derechos y obligaciones de cada parte en ese acuerdo, son exigibles puede ser compleja y requiere un juicio profesional. La evaluación es esencial para identificar si una entidad tiene un acuerdo vinculante (es decir, con derechos y obligaciones exigibles), solo derechos exigibles o solo obligaciones exigibles. En los casos en que una entidad no tenga un acuerdo vinculante, aún puede tener un derecho exigible o una obligación exigible que deberá contabilizarse adecuadamente. (Véase la guía de aplicación C.1 para estos casos). La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de responsabilizar a las partes del cumplimiento de sus obligaciones de conformidad con los términos del acuerdo.

Al inicio, una entidad utilizará su juicio y evaluará objetivamente todos los factores y detalles relevantes para determinar si tiene derechos u obligaciones exigibles (es decir, qué es lo que se hace cumplir), y las consecuencias implícitas o explícitas de no satisfacer esos derechos u obligaciones (es decir, cómo se hace cumplir). Los factores relevantes incluyen, pero no están limitados a:

- (a) la esencia, más que la forma, del acuerdo;
- (b) los términos escritos, orales o implícitos en las prácticas habituales de una entidad;
- (c) si es legalmente vinculante a través de medios legales (por ejemplo, por el sistema legal, exigible a través de los tribunales, sentencias judiciales y precedentes jurisprudenciales) o equivalentes (por ejemplo, por la legislación, la autoridad ejecutiva, el gabinete o las directivas ministeriales);
- (d) las consecuencias de no satisfacer sus obligaciones en el acuerdo;
- (e) la jurisdicción, el sector y el entorno de operación específicos; y
- (f) la experiencia pasada con las otras partes del acuerdo.

Algunos mecanismos (por ejemplo, los derechos soberanos o las reducciones de financiación futura) pueden constituir un mecanismo válido de exigibilidad. Una entidad debería aplicar su criterio y considerar todos los hechos y circunstancias de forma objetiva, dentro del contexto de su jurisdicción, sector y entorno de operaciones, a la hora de realizar esta evaluación. Los párrafos -GA15 a GA25 proporcionar guía adicional sobre la evaluación de la exigibilidad a través de medios legales o equivalentes.

B.3 La exigibilidad: transferencias sujetas a asignaciones de crédito

¿Puede una asignación de crédito dar lugar a gastos por transferencias?

Un crédito se define en la NICSP 24, *Presentación de la Información Presupuestaria en los Estados Financieros*, como una autorización concedida por un órgano legislativo (es decir, la autoridad habilitadora) para asignar fondos a fines especificados por el poder legislativo o una autoridad similar.

Una asignación de crédito en sí no suele dar lugar a un evento o transacción contable. Sin embargo, al igual que otras transferencias que no surgen de un acuerdo vinculante, puede haber situaciones en las que una asignación de crédito, en combinación con anuncios externos u otras comunicaciones, puede crear una expectativa válida con otras partes de que la entidad que aprobó la asignación de fondos está aceptando y cumpliendo ciertas responsabilidades. En estas situaciones, se aplica la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, y se reconoce una provisión si existe una obligación legal o implícita. Si una asignación de crédito no da lugar a una obligación legal o implícita, la entidad contabiliza la transferencia posterior aplicando los principios de esta norma.

¿Cómo debe considerar una entidad el impacto de las asignaciones de crédito en sus transacciones de gastos por transferencias derivadas de acuerdos vinculantes?

Las asignaciones de crédito por sí solas no prueban, ni refutan, la existencia de exigibilidad dentro de un acuerdo. La entidad deberá considerar cualquier cláusula de asignación de crédito como uno de los factores relevantes en su evaluación global de la exigibilidad, en el contexto de su jurisdicción específica y de los términos y condiciones únicos de cada acuerdo.

Un acuerdo vinculante puede especificar que los recursos que una entidad debe transferir a un receptor de transferencias están sujetos a un proceso de apropiación que debe completar un tercero no vinculado, de conformidad con las leyes o regulaciones de la jurisdicción. La entidad considera si, en esencia, el acuerdo es exigible porque los mecanismos de exigibilidad permiten al receptor de la transferencia requerir a la entidad que transfiera los recursos o, si la entidad no lo hace, permiten al receptor de la transferencia imponer consecuencias a la entidad.

Si la limitación (que los recursos que se van a transferir están sujetos a una asignación) tiene esencia, el acuerdo no es exigible y, por tanto, no es un acuerdo vinculante, ya que el receptor de la transferencia no puede establecer un derecho exigible sobre esos recursos antes de que se complete el proceso asignación del crédito.

En otras circunstancias, una transferencia sujeta a asignaciones de crédito podría seguir siendo exigible si el acuerdo se establece de forma que los mecanismos de exigibilidad permitan al receptor de la transferencia requerir a la entidad que transfiera los recursos o, si la entidad no lo hace, permitan al receptor de la transferencia imponer consecuencias a la entidad, antes de que se complete el proceso asignación del crédito.

En algunas jurisdicciones, la autorización de una transferencia de recursos puede pasar por un proceso de múltiples pasos. Por ejemplo:

- (a) la autoridad habilitante para proporcionar una transferencia existe, lo que se transmite a través de la legislación aprobada, regulaciones o estatutos de una entidad;
- (b) se ha producido el ejercicio de dicha autoridad. En esencia, la decisión de la autoridad habilitante aprobada demuestra claramente que el receptor de una transferencia tiene un derecho exigible a la transferencia de los recursos prometidos y, en consecuencia, la entidad ha perdido su facultad discrecional para no proceder a la transferencia, por ejemplo, mediante la celebración de un acuerdo vinculante; y
- (c) la autoridad para pagar se evidencia mediante la finalización de un proceso asignación del crédito.

La autoridad habilitante, junto con el ejercicio de esa autoridad, puede ser suficiente para que una entidad concluya que el receptor de la transferencia tiene un derecho exigible sobre esos recursos en el acuerdo que permite al receptor de la transferencia requerir a la entidad que transfiera los recursos o, si la entidad no lo hace, permitir al receptor de la transferencia imponer requerimientos de incumplimiento a la entidad, antes de la finalización del proceso asignación del crédito. En tales circunstancias, la limitación (que la futura transferencia esté sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito) no tiene esencia.

En otros casos, la finalización del proceso asignación del crédito puede determinar cuándo una entidad ha perdido su discrecionalidad para no proceder a una transferencia. En tales circunstancias, la limitación (que la futura transferencia esté sujeta a que se complete el proceso asignación del crédito) tiene esencia.

B.4 Cambios en los factores relacionados con la exigibilidad de un acuerdo vinculante

Un cambio en los factores internos o externos, después del inicio de un acuerdo vinculante, ¿tiene implicaciones contables?

Al inicio, una entidad considera los términos y condiciones de un acuerdo para determinar si cumple la definición de acuerdo vinculante del párrafo 7. Si cumple la definición, la entidad contabiliza los gastos por transferencias derivados del acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 21 a 43

Después del inicio, una entidad debe evaluar si cualquier cambio en los factores internos o externos afecta a la exigibilidad del acuerdo vinculante (es decir, la esencia del acuerdo), o la probabilidad de hacer cumplir el acuerdo vinculante (es decir, la medición posterior de cualquier activo o pasivo asociado con los derechos y obligaciones de la entidad en el acuerdo vinculante). Ejemplos de estos factores incluyen, pero no solo se limitan a:

- (a) cambios en el marco conceptual que afecten a la capacidad de la entidad, o de otra parte o partes del acuerdo, para hacer valer sus respectivos derechos por medios legales o equivalentes; y
- (b) cambios en la evaluación por parte de la entidad de la opción de cualquiera de las partes de ejercer parcial o totalmente su capacidad para hacer valer sus derechos en el acuerdo vinculante.

La implicación en la medición posterior del activo o pasivo respectivo depende de si no es probable que el impacto revierta y debe contabilizarse de conformidad con esta Norma, la NICSP 19 o la NICSP 41, Instrumentos Financieros.

Sección C: Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes

C.1 Contabilización de las transferencias derivadas de transacciones sin acuerdos vinculantes

Cuando la entidad transfiere recursos en una transacción sin acuerdos vinculantes, ¿es posible que la transferencia dé lugar al reconocimiento de un activo por derecho de transferencia?

No. Dado que un activo por derecho de transferencia se define como un activo reconocido por la existencia de uno o varios derechos de transferencia derivados de un acuerdo vinculante, no será posible reconocer un activo por derecho de transferencia sin un acuerdo vinculante.

Sin embargo, es posible que una entidad tenga un derecho exigible sobre activos transferidos (por ejemplo, el derecho a dirigir al receptor sobre cómo utilizar los recursos) sin una obligación exigible como resultado de una transacción de gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes. En tales casos, la transferencia daría lugar al reconocimiento de un activo que se daría de baja en cuentas cuando o a medida que se extinga el derecho exigible.

Sección D: Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

D.1 Identificación de los derechos de transferencia en un acuerdo vinculante

¿Cómo determina una entidad los derechos de transferencia individuales en un acuerdo vinculante para aplicar adecuadamente el modelo contable de las transacciones con acuerdos vinculantes?

Desde la perspectiva del suministrador de transferencias, un acuerdo vinculante tiene al menos un derecho de transferencia. Un derecho de transferencia, tal como se define en el párrafo 6, es una unidad de cuenta para determinar los distintos componentes o elementos dentro de un acuerdo vinculante. La identificación de una unidad de cuenta significativa es fundamental para el reconocimiento y la medición adecuados de los gastos por transferencias. En la práctica, dado que los acuerdos vinculantes pueden variar sustancialmente según la entidad, la jurisdicción, el sector y el entorno de operación, una entidad debe utilizar el juicio profesional al aplicar los párrafos 21 y GA31 a GA34 para determinar los derechos de transferencia individuales en su acuerdo vinculante.

La entidad debe identificar en primer lugar todos los derechos para requerir al receptor de la transferencia que satisfaga sus obligaciones de cumplimiento de la manera especificada en el acuerdo vinculante. En el contexto de un acuerdo vinculante para gastos por transferencias, los derechos incluyen la capacidad de requerir al receptor de la transferencia que utilice recursos para un bien o servicio internamente o que transfiera un bien, servicio u otro activo (que podría incluir efectivo) a un tercero o terceros. La entidad necesita una evaluación exhaustiva para identificar todos sus derechos en el acuerdo vinculante.

La entidad considera entonces cada derecho identificado para determinar si un derecho es en sí mismo un derecho de transferencia distinto, o si debe agruparse con otros derechos para constituir un único derecho de transferencia distinto. Así, un derecho de transferencia es una unidad de cuenta que representa un derecho distinto o un grupo de derechos a los que se aplican criterios de reconocimiento y conceptos de medición (párrafos 22 a 43).

Un derecho en un acuerdo vinculante es distinto si puede exigirse separadamente de otros derechos en el acuerdo. La entidad considerará los siguientes factores a la hora de evaluar si un derecho es distinto:

El derecho se relaciona con la capacidad de la entidad para requerir al receptor de la transferencia que proporcione un bien, servicio u otro activo que pueda ser proporcionado de forma separada de otros bienes, servicios o activos que deban proporcionarse en virtud del acuerdo vinculante;

- (a) el derecho se refiere a la capacidad de la entidad para requerir al receptor de la transferencia que utilice internamente un bien, servicio u otro activo de una manera específica, de forma separada del uso de otros bienes, servicios o activos a utilizar en virtud del acuerdo vinculante; y
- (b) el bien, servicio u otro activo que se requiere que el receptor de la transferencia proporcione a terceros o utilice internamente no es altamente interdependiente o está altamente interrelacionado con otros bienes, servicios o activos que se proporcionarán o utilizarán en virtud del acuerdo vinculante.

Cualquier derecho distinto, o grupo distinto de derechos, identificado por la entidad a través de este análisis sería un derecho de transferencia individual.

Sección E: Reconocimiento de gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

E.1 Baja en cuentas de un activo por derecho de transferencia

La entidad ha determinado que tiene un derecho de transferencia que se extingue con el tiempo. ¿Cómo determina la entidad una medición del progreso que represente mejor la extinción de su derecho de transferencia?

En general, un derecho de transferencia se extingue (y el activo por derecho de transferencia relacionado se contabiliza como gasto) cuando o a medida que una entidad ya no puede requerir al receptor de la transferencia que actúe de conformidad con el acuerdo vinculante. Esto suele ocurrir cuando o a medida que el receptor de la transferencia ha satisfecho sus obligaciones en el acuerdo, por lo que el método adecuado para medir el progreso depende de la naturaleza específica de los derechos de transferencia de la entidad y de las condiciones concretas del acuerdo vinculante. En situaciones en las que el acuerdo vinculante consiste en un derecho de transferencia para que el receptor de la transferencia satisfaga varias actividades interrelacionadas, el derecho de transferencia puede extinguirse parcialmente a medida que el receptor de la transferencia va desempeñando las actividades individuales. Las consideraciones comunes que podrían informar de cuándo un derecho de transferencia se ha extinguido parcialmente incluyen:

- (a) el receptor de la transferencia ha desempeñado las actividades especificadas en el acuerdo vinculante;
- (b) el beneficiario de la transferencia ha realizado los desembolsos subvencionables descritos en el acuerdo vinculante; y
- (c) el receptor de la transferencia ha alcanzado algunos de los hitos acordados en el acuerdo vinculante.

En los casos en los que varias partes estén implicadas en el acuerdo, la entidad tendrá que considerar si un derecho de transferencia está relacionado con el derecho a requerir a otra parte del acuerdo que satisfaga una obligación de cumplimiento específica. Puede haber situaciones en el sector público en las que los recursos pasen por una serie de entidades antes de ser transferidos al destinatario final de la transferencia. En estas situaciones, algunos acuerdos vinculantes pueden especificar que la extinción del derecho de transferencia de una entidad depende de la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento del receptor final de la transferencia. Otros acuerdos vinculantes pueden dar lugar a derechos de transferencia y a las obligaciones de cumplimiento en cada paso de la serie a medida que los recursos se transfieren de una entidad a la siguiente. Una entidad necesitará considerar los términos de los acuerdos vinculantes y cualquier hecho y circunstancia relevante para determinar cuándo dar de baja en cuentas sus activos de derecho de transferencia.

En otros casos, un derecho de transferencia puede extinguirse debido a la incapacidad o falta de voluntad del receptor de la transferencia para satisfacer sus obligaciones en el acuerdo vinculante. Cuando esto ocurre, la entidad considera si los términos del acuerdo vinculante, junto con el marco conceptual en la jurisdicción pertinente, otorgan a la entidad el derecho incondicional a recibir efectivo (por ejemplo, un reembolso del efectivo transferido). Tal derecho incondicional da lugar a la baja en cuentas del activo por derecho de transferencia y al reconocimiento de un activo financiero (véase el párrafo 26). Si el acuerdo vinculante y el marco conceptual pertinente no apoyan el reconocimiento de un activo financiero, el activo por derecho de transferencia no se da de baja en cuentas, y la entidad considera entonces si el activo ha sufrido un deterioro de valor (véase el párrafo 43). Este tema se ilustra con más detalle en el ejemplo ilustrativo 8 (véanse los párrafos EI42 a EI48).

Sección F: Medición de los gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

F.1 Asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia

¿Cómo debe determinar una entidad del sector público un método adecuado para estimar la contraprestación independiente de un derecho de transferencia?

En general, una entidad desearía especificar explícitamente en un acuerdo vinculante el importe de los recursos que está dispuesta a transferir por cada derecho de transferencia (es decir, la contraprestación autónoma suele especificarse para cada derecho de transferencia). En situaciones en las que la contraprestación independiente no se señala explícitamente, la norma requiere que una entidad determine la mejor estimación de los importes que pretende compensar al receptor de la transferencia por satisfacer sus obligaciones al negociar el acuerdo vinculante.

El método más adecuado para estimar la contraprestación única dependerá de la calidad y el tipo de información de que disponga la entidad. Por ejemplo, las personas que negocian un acuerdo vinculante pueden disponer de registros contemporáneos que detallen cómo estimaron la contraprestación autónoma por derechos de transferencia específicos incluidos en el acuerdo vinculante. Otras entidades pueden tener información presupuestaria interna detallada que documente los recursos que está dispuesta a pagar por cada derecho de transferencia específico. En otros casos, las personas que negocian un acuerdo vinculante pueden estar utilizando una lista de precios estándar del receptor de la transferencia para estimar los recursos totales a transferir. En esta situación, los precios estándar de cada entregable individual pueden utilizarse para estimar la contraprestación independiente de cada derecho de transferencia.

Sección G: Acuerdos plurianuales

G.1 Contabilización de los acuerdos plurianuales

¿Se requieren principios diferentes para contabilizar y reconocer los gastos por transferencias de los acuerdos plurianuales?

Los acuerdos plurianuales, que pueden surgir de transacciones con acuerdos vinculantes, implican generalmente la provisión de recursos a lo largo de varios años para un fin específico (por ejemplo, la publicación de los resultados de una investigación sobre un tema concreto). La provisión de recursos (por ejemplo, financiación) puede producirse en múltiples fechas a lo largo de un año o a lo largo de múltiples años.

Aunque estos acuerdos abarcan un plazo más largo, la aplicación de los principios contables es congruente con la contabilización de otras transacciones de gastos por transferencias. Una entidad considerará si el acuerdo plurianual es un acuerdo vinculante y aplicará los principios de los párrafos 18 a 20 para los gastos por transferencias que surjan sin acuerdos vinculantes, o los párrafos - para los gastos por transferencias que surjan de transacciones con acuerdos vinculantes. La entidad considerará el reconocimiento de un

activo por derechos de transferencia o de gastos por transferencias independientemente del momento en que se transfieran físicamente los recursos.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 48, pero no son parte de la misma.

- EI1. Estos ejemplos describen situaciones hipotéticas que ilustran cómo una entidad podría aplicar los requerimientos de la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, a transacciones particulares de gastos por transferencias sobre la base de los limitados hechos presentados. El análisis de cada ejemplo no pretende representar la única manera en que podrían aplicarse los requerimientos, ni los ejemplos pretenden aplicarse solo al sector específico ilustrado. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden presentarse en patrones de hechos reales, todos los hechos y circunstancias relevantes de un patrón de hechos particular necesitarían ser evaluados al aplicar la NICSP 48.

Alcance

- EI2. Los ejemplos 1 y 2A ilustran los requerimientos de los párrafos 3a 5 de la NICSP 48 sobre la determinación de si una transacción está dentro del alcance de la NICSP 48.

Ejemplo 1: Transferencia en la que la otra parte proporciona bienes y servicios

- EI3. Una organización internacional suscribe un acuerdo vinculante para comprar un vehículo a un concesionario por 30.000 u.m..⁷ Según los términos del acuerdo vinculante, el concesionario también proporcionará servicios de mantenimiento durante tres años después de la entrega del vehículo.

Caso A - Se proporciona el vehículo a la organización internacional

- EI4. El acuerdo vinculante requiere que el concesionario transfiera el vehículo, y proporcione los subsiguientes servicios de mantenimiento, a la organización internacional. la base de los hechos limitados presentados.
- EI5. El acuerdo vinculante no da lugar a un gasto de transferencia de la organización internacional, ya que ésta recibe directamente el vehículo y los servicios de mantenimiento a cambio de proporcionar la contraprestación de 30.000 u.m.. Por consiguiente, el acuerdo vinculante queda fuera del alcance de la NICSP 48. La organización internacional aplica la NICSP 45, Propiedades, Planta y Equipo, para contabilizar la compra del vehículo y los costos subsiguientes incurridos por reparaciones y mantenimiento.

Caso B - El vehículo se proporciona a un Gobierno nacional

- EI6. En este escenario distinto, el acuerdo vinculante requiere que el concesionario transfiera el vehículo, y proporcione los subsiguientes servicios de mantenimiento, a un gobierno nacional (un tercero beneficiario) en lugar de a la organización internacional.
- EI7. El acuerdo vinculante da lugar a un gasto de transferencia de la organización internacional, ya que ésta transfiere la contraprestación de 30.000 u.m. al concesionario sin recibir directamente ningún bien o servicio a cambio. (El vehículo y los servicios de mantenimiento se transfieren al gobierno nacional, un tercero beneficiario). La organización internacional (el suministrador de transferencias) aplica los párrafos 21 a 43 de la NICSP 48 al contabilizar la transferencia, ya que surge de un acuerdo vinculante.

Ejemplo 2: Subvenciones de investigación

- EI8. Un gobierno nacional suscribe un acuerdo vinculante con una universidad en virtud del cual el gobierno nacional proporcionará a la universidad una subvención de 25 millones de u.m. para llevar a cabo una investigación sobre los efectos de las dietas restrictivas en la salud general.

⁷ En estos ejemplos, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias" (u.m.).

Caso A-El Gobierno nacional controla la investigación

- EI9. El acuerdo vinculante incluye el requerimiento de que la universidad transfiera los resultados de la investigación al gobierno nacional, incluidos los derechos sobre cualquier propiedad intelectual o patente creada.
- EI10. El acuerdo vinculante no da lugar a un gasto de transferencia del Gobierno nacional, ya que éste recibe directamente los resultados de la investigación (incluidos los derechos sobre cualquier propiedad intelectual o patentes) a cambio de proporcionar la subvención como contraprestación. Por consiguiente, el acuerdo vinculante queda fuera del alcance de la NICSP 48. El gobierno nacional aplica la NICSP 31, Activos Intangibles, en la contabilización del acuerdo vinculante.

Caso B-La universidad controla la investigación

- EI11. El acuerdo vinculante no requiere que la universidad transfiera los resultados de la investigación al gobierno nacional. Más bien, la universidad conserva el control de la investigación, incluidos los derechos sobre cualquier propiedad intelectual o patente creada.
- EI12. El acuerdo vinculante da lugar a un gasto de transferencia del gobierno nacional, ya que éste transfiere la subvención (contraprestación) a la universidad sin recibir directamente ningún bien o servicio a cambio. El gobierno nacional (el suministrador de transferencias) aplica los párrafos 21 a 43 de la NICSP 48 al contabilizar la transacción, ya que ésta se deriva de un acuerdo vinculante.

Ejemplo 2A – Activos por Derecho de Uso En especie: Uso de un campo deportivo sin contraprestación alguna

- EI12A. Una agencia gubernamental (la Agencia) celebra un acuerdo con una entidad del sector público Z (la Entidad Z) por un período de cinco años, por el que le cede el derecho a utilizar gratuitamente un campo deportivo destinado específicamente a los jóvenes. La Agencia no regula los tipos y precios de los servicios deportivos que presta la Entidad Z.
- IE12B. El acuerdo vinculante incluye una obligación de cumplimiento, concretamente que el campo deportivo sea utilizado por jóvenes. En la medida en que la Entidad Z no cumpla con la obligación de cumplimiento, el acuerdo vinculante se cancela y el derecho de uso del campo deportivo vuelve a la Agencia. La obligación de cumplimiento de la entidad Z se cumple de forma lineal.
- EI12C. La cesión del derecho de uso gratuito de un campo deportivo entra dentro del ámbito de aplicación de la NICSP 48, ya que la Agencia concede el derecho de uso a la entidad Z sin recibir directamente a cambio ningún bien, servicio u otro activo (véase el párrafo 6). La contraprestación de la transferencia ya se refleja en el costo de los recursos que se van a transferir (véase el párrafo 30), que puede incluir la depreciación, el mantenimiento y otros costos. No se requiere una contabilidad separada.

Acuerdos vinculantes y exigibilidad

- EI13. Los ejemplos 3 y 4 ilustran la consideración de los acuerdos vinculantes y la exigibilidad a partir de los párrafos 10 a 16 de la NICSP 48.

Ejemplo 3: Identificación de la existencia de un acuerdo vinculante

- EI14. Un gobierno local está obligado por su constitución a emprender diversos programas sociales; sin embargo, no dispone de recursos suficientes para emprender estos programas sin ayuda. El gobierno nacional decide transferir 10 millones de u.m. de fondos excedentes al gobierno local para ayudarle con sus programas sociales. Los detalles de la transferencia se documentan en un "acuerdo de financiación". Sin embargo, el acuerdo solo da lugar a la obligación del gobierno nacional de transferir los fondos y no proporciona al gobierno nacional ningún derecho a obligar al gobierno local a actuar de una manera específica.

- EI15. Dado que el acuerdo no confiere ni derechos ni obligaciones al gobierno nacional, no es un acuerdo vinculante. El gobierno nacional aplicará los principios contables de los párrafos 18 a 20 para contabilizar la transferencia.

Ejemplo 4: Acuerdo de transferencia sujeto a la finalización del proceso de asignación del crédito

- EI16. Un gobierno nacional tiene un ejercicio financiero que finaliza el 31 de diciembre. El 15 de marzo de 20X2, el gobierno nacional (el suministrador de transferencias) suscribe un acuerdo con un gobierno local (el receptor de transferencias) para transferir 15 millones de u.m. al gobierno local, que se utilizarán para construir nuevas infraestructuras destinadas a reducir la contaminación atmosférica. 10 millones de u.m. deben transferirse en 20X2, y los 5 millones restantes en 20X3. Dado que la reducción de la contaminación atmosférica es una prioridad para el gobierno local, éste comenzó a construir las nuevas infraestructuras en cuanto se firmó el acuerdo.
- EI17. El acuerdo incluye una cláusula según la cual la financiación está sujeta a la finalización de una asignación de crédito por parte del parlamento. El Parlamento completó la asignación de crédito por 10 millones de u.m. en 20X2 el 31 de octubre de 20X2 y transfirió inmediatamente 10 millones de u.m. al gobierno local. Cuando se completó la asignación de crédito de 10 millones de u.m., el gobierno local ya había satisfecho las obligaciones de cumplimiento relacionadas con la parte de 10 millones de u.m. de la transferencia total. El proceso asignación de crédito para los 5 millones de u.m. no se completó en 20X2 pero se considerará en el año siguiente como parte del proceso asignación del crédito para 20X3.
- EI18. La determinación del efecto de la asignación de crédito sobre el acuerdo, el gobierno nacional considera la esencia sobre la forma, de acuerdo con los párrafos 10 a 16 y GA11 a GA25.

Caso A -El requerimiento de completar el proceso de asignación de crédito tiene esencia

- EI19. La reducción de la contaminación atmosférica es responsabilidad del gobierno local y no existe ninguna legislación que lo autorice y que requiera que el gobierno nacional financie tales iniciativas. El acuerdo señala que la financiación está sujeta a que el parlamento complete el proceso asignación del crédito. El acuerdo también deja claro que la finalización del proceso de asignación del crédito no es segura y que, en consecuencia, la transferencia puede reducirse o cancelarse. Por lo tanto, en este escenario, el acuerdo no es vinculante hasta que se haya completado el proceso asignación del crédito.
- EI20. El gobierno nacional concluye que no tiene la obligación de transferir los 15 millones de u.m. (10 millones en 20X2 y 5 millones en 20X3) hasta que el proceso asignación del crédito haya finalizado. En consecuencia, en 20X2, el gobierno nacional solo reconoce un gasto de 10 millones de u.m. para reflejar la obligación de pagar al gobierno local por su satisfacción de las obligaciones de cumplimiento hasta el 31 de octubre de 20X2. Si el gobierno local no hubiera satisfecho ninguna de sus obligaciones de cumplimiento en el momento de la transferencia de los 10 millones de u.m., el gobierno nacional reconocería en su lugar un activo por derechos de transferencia de 10 millones de u.m..
- EI21. El 31 de marzo de 20X3, el parlamento completa el proceso asignación del crédito para los 5 millones de u.m. restantes. asignación del crédito no tiene esencia En esta fecha, el gobierno nacional aplica los párrafos 21 a 26 de la NICSP 48 para evaluar las implicaciones contables de los 5 millones de u.m. restantes.

Caso B - El requerimiento de completar el proceso asignación del crédito no tiene esencia

- EI22. En este escenario, la reducción de la contaminación atmosférica es una prioridad tanto del gobierno nacional como del local, y existe una legislación en vigencia que requiere que el gobierno nacional invierta en ciertas medidas para reducir la contaminación atmosférica. La infraestructura que va a construir el gobierno local entra dentro del alcance de esta legislación, por lo que el gobierno nacional está obligado por ley a completar la asignación de crédito para la transferencia de 15 millones de u.m..

- EI23. El Gobierno nacional concluye que, aunque el acuerdo señala que la financiación está sujeta a la finalización de un proceso asignación de crédito, este término no tiene esencia, ya que el Gobierno nacional está obligado por ley a completar la asignación de crédito para la transferencia de 15 millones de u.m. Tras la ejecución del acuerdo vinculante, el Gobierno nacional aplica los párrafos 21 a 26 de la NICSP 48 para determinar cuándo reconocer un activo por derecho de transferencia o un gasto de transferencia.

Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

- EI24. Ejemplo 5 ilustra los principios relativos a la identificación de los derechos de transferencia del párrafo de la NICSP 48.

Ejemplo 5: Determinación de si los bienes o servicios son distintos

Caso A — Los bienes o servicios no son distintos

- EI25. El Departamento de Salud (el Departamento) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) para que Obras Públicas construya un hospital para el Gobierno Provincial, un tercero beneficiario. Según los términos del acuerdo vinculante, Obras Públicas se ha comprometido a realizar la gerencia global del proyecto, así como el diseño y la ingeniería, la habilitación del terreno, la fundamentación, la adquisición, la construcción de la estructura, las tuberías, el cableado eléctrico, la instalación del equipamiento y el acabado.
- EI26. Para determinar si el acuerdo vinculante tiene más de un derecho de transferencia, el Departamento aplica los párrafos ,21 y GA31 a GA34 los factores analizados en la guía de implementación D.1 de la NICSP 48 para determinar si el derecho a que cada servicio sea desempeñado puede ser exigible por separado de los otros derechos en el acuerdo vinculante.
- EI27. Sin el contexto del acuerdo global, los derechos a que Obras Públicas realice las actividades individuales, como la gerencia del proyecto, el diseño, la contratación y la construcción, podrían considerarse derechos distintos que pueden exigirse por separado. Sin embargo, en el contexto del acuerdo vinculante, todos estos derechos son altamente interdependientes (por ejemplo, la construcción de la estructura solo puede darse después de completar las actividades de diseño, ingeniería, cimentación del terreno y adquisición) y están altamente interrelacionados (es decir, los servicios individuales juntos dan como resultado la construcción de un hospital).
- EI28. Dado que todos los servicios del acuerdo vinculante son altamente interdependientes y están interrelacionados, ninguno de los derechos del acuerdo vinculante es distinto. Por lo tanto, como se destaca en el párrafo GA33 de la NICSP 48, el Departamento agrega estos derechos relacionados en un único derecho de transferencia.

Caso B - Los bienes o servicios son distintos

- EI29. Una oficina del gobierno regional (el Gobierno regional) suscribe un acuerdo vinculante con una agencia de servicios de TI (la Agencia) para que la Agencia proporcione lo siguiente a una universidad del sector público de la región (la Universidad, la tercera parte beneficiaria) durante un periodo de dos años:
- (a) software de productividad para el profesorado y el personal técnico (por ejemplo, programas de procesamiento de textos y hojas de cálculo);
 - (b) servicios relacionados con el sitio web;
 - (c) actualizaciones de software no especificadas con fines de seguridad; y
 - (d) apoyo técnico (en línea y telefónico) al profesorado y al Personal técnico de la Universidad.

- EI30. La Agencia proporciona los bienes o servicios mencionados por separado. El software es comparable a la compra de un software de productividad estándar que se espera que proporcione suficientes cuentas de usuario para el profesorado y el personal existente y nuevo a lo largo del periodo de dos años, y no se espera que la Agencia cambie la funcionalidad del software a lo largo del periodo de dos años. Los servicios relacionados con el sitio web incluyen el alojamiento y mantenimiento de los sitios web de la Universidad, sus departamentos y sus miembros de facultad y personal técnico. Las actualizaciones de seguridad se realizan de forma rutinaria para abordar posibles vulnerabilidades ante ciberataques y no modifican de forma significativa la función del software o de los sitios web. Por último, se proporcionan servicios de apoyo técnico a petición del profesorado y el Personal técnico durante todo el periodo de dos años.
- EI31. La evaluación por parte del Gobierno Regional de sus derechos a disponer de los bienes o servicios proporcionados por la Agencia para determinar qué derechos son distintos de acuerdo con el párrafo 21 de la NICSP 48. Al realizar esta evaluación, el Gobierno Regional aplica la guía de los párrafos -GA31 a GA34 de la NICSP 48.
- EI32. El Gobierno Regional observa que:
- (a) Como se destaca en el párrafo EI30, la Agencia puede entregar cada uno de los bienes o servicios por separado de los demás bienes o servicios del acuerdo vinculante. Esto es un indicador de que el derecho a que se entregue cada uno de los bienes o se preste cada uno de los servicios puede exigirse por separado;
 - (b) El software y los distintos servicios del acuerdo vinculante pueden ser utilizados cada uno por separado por el profesorado y el personal de la Universidad (por ejemplo, a un miembro del personal se le podría proporcionar el software de productividad pero no disponer de un sitio web). Este hecho apoya además que los derechos sobre la licencia y los servicios pueden exigirse por separado; y
 - (c) los bienes o servicios no son altamente interdependientes ni están altamente interrelacionados. El Gobierno regional destacó que el software de productividad y los sitios web claramente no están relacionados entre sí. Además, aunque las actualizaciones de seguridad modifican tanto el software de productividad como los sitios web, estas actualizaciones no cambian su funcionalidad, y el propósito de las actualizaciones es proteger contra los riesgos de ciberseguridad. Por último, el apoyo técnico se refiere a ayudar al profesorado y al Personal técnico con el uso del software o de los sitios web y no modifica su funcionalidad.
- EI33. La entidad también destacó que podría haber adquirido los bienes o servicios mencionados a entidades separadas, pero decidió suscribir un acuerdo vinculante con la Agencia para centralizar el proceso de compra de la Universidad y negociar potencialmente un descuento agrupando la licencia con los servicios.
- EI34. Sobre la base de la evaluación anterior, el Gobierno regional identifica cuatro derechos de transferencia en el acuerdo vinculante para los siguientes bienes o servicios:
- (a) el software de productividad;
 - (b) servicios relacionados con el sitio web;
 - (c) las actualizaciones de seguridad; y
 - (d) el soporte técnico.

Reconocimiento de los gastos por transferencias

- EI35. Los ejemplos 6 a 8 ilustran los requerimientos de los párrafos 22 a 25- sobre el modelo contable global para los gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes:

- (a) el Ejemplo 6 ilustra un escenario en el que el suministrador de transferencias ha proporcionado recursos antes de que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones derivadas del acuerdo vinculante;
- (b) el Ejemplo 7 ilustra un escenario en el que el receptor de una transferencia satisface sus obligaciones antes de la transferencia completa de los recursos; y
- (c) el Ejemplo 8 ilustra la baja en cuentas y el deterioro de valor de un activo por derecho de transferencia debido al incumplimiento por parte del receptor de la transferencia, tal y como se analiza en los párrafos y de la NICSP 48.

Ejemplo 6: Reconocimiento de un activo por derecho de transferencia y su posterior baja en cuentas

EI36. El siguiente ejemplo amplía el hecho presentado en el Caso B del Ejemplo 5 y en el Caso A del Ejemplo 10, en los que una oficina del gobierno regional (el Gobierno Regional) suscribió un acuerdo vinculante con una agencia de servicios de TI (la Agencia) para proporcionar determinados bienes y servicios a una universidad de la región (la Universidad). En los Ejemplos 5 y 10, el Gobierno Regional determinó que sus derechos de transferencia en el acuerdo vinculante y su asignación de la contraprestación de la transferencia son los siguientes:

- (a) el software de productividad por 6 millones de u.m;
- (b) los servicios relacionados con el sitio web por 2 millones de u.m;
- (c) las actualizaciones de seguridad por 3 millones de u.m; y
- (d) apoyo técnico por 1 millón de u.m.

EI37. El acuerdo vinculante especifica que la transferencia del software se produce y el periodo de servicio comienza tras el pago de la totalidad de los 12 millones de u.m. por parte del Gobierno regional (es decir, el Gobierno regional paga por adelantado). Tras el pago de los 12 millones de u.m., la Agencia transfirió el software a la Universidad y comenzó el periodo de servicio de dos años para los servicios del sitio web, las actualizaciones de seguridad y el apoyo técnico.

EI38. El Gobierno regional reconoce el importe como un activo de derecho de transferencia en el momento del pago y, a continuación, determina cómo debe darse de baja en cuentas el activo de derecho de transferencia en función de la naturaleza de cada derecho de transferencia:

- (a) software de productividad - El Gobierno regional observa que la Agencia solo está obligada a transferir el software de productividad a la Universidad previo pago y no se espera que preste otros servicios como la actualización de la funcionalidad del software durante el periodo de dos años. Por lo tanto, el derecho de transferencia de la licencia del software se extinguió una vez que se proporcionó el software a la Universidad, y 6 millones de u.m. del activo del derecho de transferencia deberían contabilizarse como gasto en ese momento;
- (b) servicios relacionados con la página web - El Gobierno regional observa que los servicios de alojamiento y mantenimiento de la página web deben desempeñarse para la Universidad de forma continuada durante el periodo de dos años. Por lo tanto, un enfoque razonable para reflejar la extinción de este derecho de transferencia es dar de baja de forma uniforme 2 millones de u.m. del activo por derecho de transferencia aunque reconociendo un gasto de transferencia a lo largo del periodo de dos años (por ejemplo, amortizando 83.333 u.m. en gastos cada mes durante el periodo de dos años);
- (c) actualizaciones de seguridad y servicios de apoyo técnico - Los derechos de transferencia restantes del Gobierno regional se refieren a servicios que se prestan en función de las necesidades a lo largo del periodo de dos años. Como sería excesivamente oneroso, si no imposible, estimar cuándo se requieren estos servicios, un enfoque razonable para reflejar la extinción de estos derechos de

transferencia sería dar de baja en cuentas de manera uniforme los 4 millones de u.m. aunque reconociendo un gasto de transferencia a lo largo del tiempo durante el periodo de dos años. (por ejemplo, amortizando 166.667 u.m. en gastos cada mes durante el periodo de dos años).

Ejemplo 7: Reconocimiento de un pasivo por obligaciones de transferencia

EI39. Un gobierno municipal (el Gobierno) suscribe un acuerdo vinculante con una editorial (la Editorial) para que ésta proporcione ejemplares de un libro de texto de contabilidad a los centros públicos de enseñanza secundaria de la ciudad (las Escuelas, los terceros beneficiarios). Dado que el número de libros de texto requeridos por cada escuela se basa en el número de alumnos matriculados en el curso de contabilidad, el acuerdo vinculante solo especifica que el Gobierno pagará a la Editorial 30 u.m. por libro de texto, y el número de libros de texto que se proporcionarán se basará en las cifras de matriculación que se concretarán un mes antes del comienzo del curso escolar.

EI40. Según los términos del acuerdo vinculante, el Gobierno proporcionará las cifras de matriculación junto con un depósito por adelantado del 10% de la contraprestación prevista por la transferencia a la Editorial. A continuación, la editorial proporcionará los libros de texto a las escuelas al menos dos semanas antes del inicio del curso escolar, y el Gobierno abonará el resto de la contraprestación por los libros de texto proporcionados en un plazo de 30 días después de que las escuelas hayan recibido los envíos.

EI41. Una vez finalizada la matriculación de los alumnos, se proporcionaron las cifras de matriculación al Editor y se enviaron 19.800 libros de texto a las Escuelas. Para contabilizar este acuerdo vinculante, el Gobierno aplica los párrafos 22 a 25 de la NICSP 48:

(a) Al suscribir el acuerdo vinculante, no se produce ninguna contabilización, ya que ninguna de las partes ha empezado a satisfacer sus obligaciones en el acuerdo.

(b) Un mes antes de que comience el curso escolar, el Gobierno proporciona las cifras de matriculación y el depósito del 10% al suministrador. Tras el pago del depósito, el Gobierno reconoce un activo por derecho de transferencia de 59.400 u.m. ($30 \text{ u.m.} \times 19.800 \text{ libros} \times 10\%$):

Activo por derecho de transferencia	59.400 u.m.

Efectivo	59.400 u.m.

(c) Dos semanas antes del comienzo del curso escolar, la Editorial ha satisfecho plenamente sus obligaciones transfiriendo los libros de texto a las Escuelas, y se ha extinguido el derecho del Gobierno a que se le entreguen los libros de texto. El Gobierno da de baja en cuentas el activo por derecho de transferencia de 59.400 u.m. y registra el importe como un gasto de transferencia. Además, el Gobierno también reconoce un pasivo por la obligación de transferencia y un gasto de transferencia por la contraprestación no pagada de 534.600 u.m. ($30 \text{ u.m.} \times 19.800 \text{ libros} - 59.400 \text{ u.m. de depósito}$) sobre la base de los términos del acuerdo vinculante:⁸

Gastos por transferencias.	594.000 u.m.

Activo por derecho de transferencia	59.400 u.m.

Pasivo por obligaciones de transferencia	534.600 u.m.

Ejemplo 8: Baja en cuentas de un activo por derecho de transferencia debido a la falta de desempeño

⁸ Debe destacarse que la NICSP 48 no prohíbe al Gobierno utilizar descripciones alternativas en sus estados financieros para los términos "activo por derecho de transferencia", "pasivo por obligación de transferencia" o "gasto de transferencia".

- EI42. El Ministerio de Sanidad (el Ministerio) suscribe un acuerdo vinculante con una corporación que opera una serie de clínicas privadas en una región (la Corporación). Según los términos del acuerdo vinculante, el Ministerio proporcionará un pago inicial de 1 millón de u.m. a la Corporación para que ésta opere un programa de vacunación y administre 10.000 dosis de una vacuna a los ciudadanos de la región durante los próximos 12 meses. La Corporación está requerida a proporcionar informes mensuales sobre el número de dosis administradas y la información sobre los pacientes al Ministerio.
- EI43. El acuerdo vinculante especifica que si la Corporación deja de administrar la vacuna o si no se administran las 10.000 dosis al final del periodo de 12 meses, la Corporación está obligada a pagar 100 u.m. por dosis no administrada al Ministerio. Este requerimiento de devolver los fondos es aplicable independientemente de si la Corporación ha gastado los fondos en adquirir las vacunas. (Por ejemplo, si la Corporación adquiere 10.000 dosis inmediatamente después de recibir el millón de u.m., luego solo administra 5.000 dosis y suspende el programa de vacunación, se le requerirá que devuelva 500.000 u.m. al Ministerio aunque se haya gastado la totalidad del millón de u.m.). Sin embargo, el acuerdo vinculante también especifica que la Corporación no es responsable de la devolución de los fondos relacionados con las vacunas que no puedan administrarse debido a un evento de fuerza mayor como una guerra, atentados terroristas o desastres naturales.

Caso A - La Corporación decide interrumpir el programa de vacunación

- EI44. Al pagar el millón de u.m., el Ministerio reconoce un activo de derecho de transferencia por el derecho a que las clínicas de la Corporación administren las 10.000 dosis de la vacuna. Tras recibir el millón de u.m., la Corporación compra y distribuye 1.000 dosis de la vacuna a sus clínicas. Solo después de administrar 500 vacunas, la Corporación observa que la administración de cada dosis de la vacuna está dando pérdidas. Como consecuencia, la Corporación toma una decisión de negocio e informa al Ministerio de que dejará de administrar las vacunas.
- EI45. Para las vacunas que se han administrado, el Ministerio da de baja en cuentas 50.000 u.m. del activo por derecho de transferencia y reconoce un gasto de transferencia por el mismo importe. Para las 9.500 dosis restantes, basándose en los términos del acuerdo vinculante, el Ministerio aplica el párrafo 26 de la NICSP 48 y:
- (a) se da de baja en cuentas el activo por derecho de transferencia de 950.000 u.m.; y
 - (b) reconoce una cuenta por cobrar de 950.000 u.m. ($100 \text{ u.m.} \times 9.500 \text{ dosis}$). El hecho de que la Corporación ya haya gastado 100.000 u.m. en la compra de vacunas no tiene relevancia para el importe que debe reembolsar al Ministerio según los términos del acuerdo vinculante. Esta cuenta por cobrar es un activo financiero dentro del alcance de la NICSP 41, Instrumentos Financieros, es decir, el importe está sujeto a los requerimientos de reconocimiento y medición, incluidas las consideraciones de deterioro de valor, de la NICSP 41 y ya no se encuentra dentro del alcance de la NICSP 48.

Caso B - Un evento de fuerza mayor impide la administración de 10.000 dosis

- EI46. De forma similar al caso A, al pagar el millón de u.m., el Ministerio reconoce el importe como un activo por derecho de transferencia. En este escenario, la Corporación también adquiere 1.000 dosis de la vacuna al recibir los fondos. Sin embargo, tras administrar 500 dosis, se produce un terremoto en la región y las 500 dosis restantes de la vacuna que se encontraban almacenadas son destruidas. La Corporación informó al Ministerio de la destrucción de las 500 dosis pero destacó que tiene la intención de continuar con el programa de vacunación y administrar las 9.000 restantes en un plazo de 12 meses.
- EI47. Al igual que en el caso A, el Ministerio da de baja 50.000 u.m. del activo por derecho de transferencia y reconoce un gasto de transferencia de 50.000 u.m. por las 500 vacunas administradas. Sin embargo, los

términos del acuerdo vinculante no confieren el derecho a recuperar ningún fondo por las 500 vacunas que fueron destruidas en el terremoto. Además, la corporación no ha proporcionado ninguna indicación de que no vaya a ser capaz de administrar las 9.000 dosis restantes en el periodo de 12 meses.

- EI48. Basándose en los hechos de este escenario, el Ministerio aplica el párrafo de la NICSP 48 y considera si el activo por derecho de transferencia restante de 950.000 u.m. se ha deteriorado. Dado que el Ministerio no dispone de ningún recurso por las 500 dosis perdidas en el terremoto, ahora solo tiene un derecho de transferencia para que las clínicas de la Corporación proporcionen 9.000 dosis a los ciudadanos de la región. Como consecuencia, el Ministerio registra un deterioro de valor de 50.000 u.m. de acuerdo con la NICSP 21 y reduce su activo por derecho de transferencia a 900.000 u.m.

Modificaciones de un acuerdo vinculante

- EI49. Ejemplo 9 ilustra los requerimientos de los párrafos 27 a 29 de la NICSP 48 sobre modificaciones de un acuerdo vinculante. Además, el Caso C de este ejemplo ilustra los requerimientos para estimar la contraprestación variable en los párrafos 35 a 37 de la NICSP 48, así como los requerimientos sobre cambios en la contraprestación por transferencia en los párrafos 40 a 42. Los Casos A, B y C se basan en los hechos descritos en los párrafos EI50 y EI51 pero son independientes entre sí.

Ejemplo 9: Modificaciones de un acuerdo de construcción

- EI50. El Departamento de Vivienda (Vivienda, el suministrador de la transferencia) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas, el receptor de la transferencia) para que Obras Públicas construya un edificio residencial para una Asociación de la Vivienda (la Asociación, el tercero beneficiario) en un terreno propiedad de la Asociación por una contraprestación comprometida de 1 millón de u.m.. De conformidad con el párrafo 25 de la NICSP 48 y basándose en los términos del acuerdo vinculante, Vivienda contabiliza la transferencia como un derecho de transferencia único que se extingue con el tiempo a medida que se va completando la construcción del edificio de viviendas.
- EI51. La vivienda determina que una medida de los resultados, el grado de avance evaluado por un aparejador cualificado, proporciona una medida adecuada del progreso hacia la finalización del edificio de viviendas. Al final del primer año, Vivienda evalúa que Obras Públicas ha completado el 60% de la construcción del edificio basándose en el informe del aparejador. En consecuencia, los gastos reconocidos por Vivienda para el primer año ascienden a 600.000 u.m. (contraprestación de transferencia de 1 millón de u.m. x 60%).

Caso A - Modificación que da lugar a una actualización acumulada de los gastos

- EI52. En el primer trimestre del segundo año, las partes del acuerdo vinculante acuerdan modificarlo cambiando el plano del edificio. Como consecuencia, la contraprestación por transferencia aumenta en 150.000 u.m. y la contraprestación total por transferencia tras la modificación es de 1.150.000 u.m.. Al evaluar la modificación del acuerdo vinculante, Vivienda evalúa el párrafo (a) de la NICSP 48 y llega a la conclusión de que la próxima construcción basada en el plano de planta revisado sigue siendo un derecho de transferencia único en lugar de cualquier derecho de transferencia adicional, porque la modificación no da lugar a la aceptación de obligaciones de cumplimiento distintas adicionales por parte de Obras Públicas o a un aumento de las obligaciones de cumplimiento existentes de Obras Públicas.
- EI53. En consecuencia, Vivienda contabiliza la modificación de un acuerdo vinculante como si formara parte del acuerdo vinculante original de conformidad con el párrafo 29 de la NICSP 48. Basándose en un informe actualizado del aparejador, Vivienda actualiza su medición del progreso y estima que la construcción del edificio modificado se ha completado en un 53% en la fecha de la modificación. Como consecuencia, Vivienda reconoce unos gastos adicionales de 9.500 u.m. $[(53 \% \text{ completado} \times 1.150.000 \text{ u.m. de contraprestación de la transacción modificada}) - 600.000 \text{ u.m. de gastos reconocidos hasta la fecha}]$ en la fecha de la modificación como ajuste de actualización acumulado en el estado del rendimiento financiero.

Caso B - Modificación que da lugar a un nuevo acuerdo vinculante

- EI54. Continuando con los hechos presentados en los párrafos EI50 y EI51, en el primer trimestre del segundo año, las partes del acuerdo acuerdan modificar el acuerdo vinculante mediante la incorporación de una financiación adicional de 100.000 u.m. para la construcción de un aparcamiento que se ubicará junto al edificio de viviendas.
- EI55. Vivienda determina que esta modificación da lugar a un acuerdo vinculante independiente porque:
- (a) La construcción del aparcamiento es un nuevo derecho de transferencia, ya que Vivienda puede exigir su exigibilidad independientemente de la construcción del edificio. Es decir, el derecho exigible por la construcción del aparcamiento es un derecho distinto, tal y como se destaca en el párrafo GA32 de la NICSP 48; y
 - (b) a contraprestación adicional de 100.000 u.m. pretende reflejar el valor del derecho de transferencia adicional compensando a Obras Públicas por la construcción del aparcamiento.
- EI56. En consecuencia, Vivienda sigue contabilizando la transferencia relativa a la construcción del edificio de viviendas de la manera descrita en los párrafos EI50 y EI51. La transferencia de 100.000 u.m. relativa a la construcción del aparcamiento se contabiliza como un acuerdo vinculante independiente.

Caso C - Cambio en la contraprestación de la transferencia debido a la resolución de eventos inciertos

- EI57. Modificando los hechos presentados en los párrafos EI50 y EI51, al inicio del acuerdo vinculante, Vivienda también acordó pagar una bonificación de 200.000 u.m. tras la construcción del edificio si éste se terminaba en 24 meses. Para mayor claridad, esta bonificación forma parte de los términos originales del acuerdo vinculante y no de una modificación posterior.
- EI58. La finalización del edificio depende en gran medida de factores ajenos a la influencia de Obras Públicas, como las condiciones meteorológicas y las aprobaciones reguladoras. Además, Obras Públicas tiene una experiencia limitada con tipos similares de acuerdos vinculantes. Basándose en estos factores, Vivienda excluyó la bonificación de 200.000 u.m. de la contraprestación de transferencia al inicio del acuerdo vinculante.
- EI59. Al final del primer año, se han obtenido las aprobaciones reguladoras requeridas y los trabajos de construcción restantes se referían principalmente a obras interiores que no estaban sujetas a las condiciones meteorológicas. Además, el avance de los trabajos realizados hasta la fecha indicaba que era probable la finalización del edificio en 24 meses. Como resultado, Vivienda concluye que el pago de la prima es ahora probable y ajusta la contraprestación de la transferencia a 1.200.000 u.m.
- EI60. La nueva evaluación de la contraprestación variable no constituye, en sí misma, una modificación del acuerdo vinculante. La vivienda contabiliza el pago probable de la prima aplicando el párrafo de la NICSP 48 y asigna la prima de 200.000 u.m. al derecho de transferencia relativo a la construcción del edificio. Como hasta la fecha se ha completado el 60% de la construcción, Vivienda gasta 120.000 u.m. adicionales por el pago probable de la bonificación como ajuste de actualización acumulado ((1,2 millones de u.m. x 60%) - 600.000 u.m. de gasto reconocido hasta la fecha).

Medición

- EI61. Ejemplo 10 amplía el esquema de los hechos del Caso B del Ejemplo 5 para ilustrar la asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia individuales.

Ejemplo 10: Asignación de la contraprestación por transferencia

- EI62. Continuando con los hechos del Caso B del Ejemplo 5, la oficina del gobierno regional (el Gobierno Regional) ha llegado a la conclusión de que tiene cuatro derechos de transferencia distintos en su acuerdo

vinculante con la agencia de servicios de TI (la Agencia). Como se destaca en el párrafo EI34, estos derechos de transferencia se refieren a proporcionar a la Universidad software de productividad, servicios relacionados con el sitio web, actualizaciones de seguridad y servicios de apoyo técnico durante un periodo de dos años.

- EI63. Cuando el Gobierno Regional inició las negociaciones con la Agencia, observó que los precios publicados por la Agencia habrían sido los siguientes, si el software y los servicios se hubieran adquirido por separado para el periodo de dos años: 6 millones de u.m. por el software, 4 millones de u.m. por los servicios relacionados con el sitio web, 3 millones de u.m. por las actualizaciones de seguridad y 2 millones de u.m. por el apoyo técnico. Durante las negociaciones, el Gobierno Regional y la Agencia utilizaron estos precios publicados como punto de partida y luego acordaron reducir la contraprestación total por los cuatro entregables de 15 millones de u.m. a 12 millones.

Caso A - El acuerdo vinculante especifica la contraprestación independiente de cada derecho de transferencia

- EI64. En este escenario, el acuerdo vinculante especifica que la reducción de 3 millones de u.m. en la contraprestación de la transferencia se dio por un descuento de 2 millones de u.m. por los servicios relacionados con la página web y de 1 millón de u.m. por el apoyo técnico.
- EI65. La aplicación del párrafo GA50, el Gobierno Regional aplica el importe de la contraprestación independiente y el descuento negociado especificados en el acuerdo vinculante para cada derecho de transferencia y asigna la contraprestación de transferencia de la siguiente manera:
- (a) software de productividad: 6 millones de u.m;
 - (b) servicios relacionados con el sitio web: 2 millones de u.m;
 - (c) actualizaciones de seguridad: 3 millones de u.m; y
 - (d) apoyo técnico: 1 millón de u.m.

Caso B - El acuerdo vinculante solo especifica la contraprestación total de la transferencia

- EI66. En este caso, el Gobierno Regional y la Agencia solo acordaron el descuento global de 3 millones de u.m. por el paquete completo del software y los distintos servicios, y el acuerdo vinculante no especifica cómo se van a asignar los 3 millones de u.m.
- EI67. La aplicación del párrafo GA51, el Gobierno Regional estima la contraprestación asignada a cada derecho de transferencia en función de los importes que se pretendía compensar a la Agencia por el software y los servicios. Dado que los precios publicados por la Agencia se utilizaron como punto de partida para las negociaciones, el Gobierno Regional destacó que estos precios son aproximaciones apropiadas para la contraprestación independiente del software y los servicios. Por lo tanto, un enfoque de asignación razonable consiste en asignar proporcionalmente los 12 millones de u.m. en función de los precios publicados de cada entregable.
- EI68. El Gobierno Regional asigna la contraprestación de la transferencia de la siguiente manera:
- (a) software de productividad: 4,8 millones de u.m. ($6 \text{ millones de u.m.} \div 15 \text{ millones de u.m.} \times 12 \text{ millones de u.m.}$);
 - (b) servicios relacionados con el sitio web: 3,2 millones de u.m. ($4 \text{ millones} \div 15 \text{ millones} \times 12 \text{ millones}$);
 - (c) actualizaciones de seguridad: 2,4 millones de u.m. ($3 \text{ millones} \div 15 \text{ millones} \times 12 \text{ millones}$); y
 - (d) apoyo técnico: 1,6 millones de u.m. ($2 \text{ millones} \div 15 \text{ millones} \times 12 \text{ millones}$).

Aplicación de los principios a transacciones específicas

EI69. El Ejemplo 11 ilustra la aplicación de los párrafos GA53 a GA55 de la NICSP 48 a las transferencias de capital.

Ejemplo 11: Transferencias de capital

Caso A - La transferencia solo se refiere a la construcción de un activo

EI70. La entidad P suscribe un acuerdo vinculante con la Entidad R. Los términos del acuerdo vinculante son los siguientes:

- (a) La entidad P proporcionará financiación en forma de 22 millones de u.m. en efectivo a la Entidad R, que ésta utilizará para construir un edificio. No hay términos que especifiquen cómo se va a utilizar el edificio después de la construcción;
- (b) el importe de 22 millones de u.m. se basa en la construcción presupuestada y en los costos relacionados. La financiación se proporcionará íntegramente a la Entidad R al comienzo del periodo de construcción;
- (c) para facilitar a la Entidad P la exigibilidad del acuerdo vinculante, las condiciones requieren que la Entidad R:
 - (i) disponga de un plan de construcción detallado en el que se describan las actividades que deben completarse en cada fase significativa de la construcción (por ejemplo, limpieza del solar, cimentación, enmarcado, etc.), junto con los costos presupuestados de dichas actividades;
 - (ii) proporcione informes de progreso detallados en cada fase significativa de la construcción; y
- (d) una vez finalizada la construcción, la Entidad R obtendrá el control del edificio. Si la construcción del edificio no se completa en un plazo de cinco años, la Entidad R conserva el control de cualquier construcción en curso, pero los fondos que no se hayan gastado en la construcción deberán devolverse a la Entidad P.

EI71. La Entidad P ha determinado que el acuerdo vinculante consiste en un derecho de transferencia (para que la Entidad R construya el edificio) y que la finalización de las actividades de construcción destacadas en el plan de construcción, medida por los costos incurridos en estas actividades, es una medida apropiada del progreso hacia la extinción completa de este derecho.

EI72. En este ejemplo, la esencia del acuerdo vinculante es proporcionar financiación para la construcción del edificio, y no existe ninguna transferencia relacionada con el uso posterior del edificio por parte de la Entidad R. Por tanto, tras el pago de los 22 millones de u.m., la Entidad P reconoce un activo por derecho de transferencia por el importe total de 22 millones de u.m., ya que la Entidad R aún no ha iniciado la construcción del edificio.

EI73. A medida que la Entidad R va completando las actividades de construcción previstas en el plan de construcción, los costos incurridos en la finalización de estas actividades se utilizan para determinar el porcentaje de construcción completada. La entidad P aplica este porcentaje a los 22 millones de u.m. para determinar la parte del activo por derechos de transferencia que debe darse de baja en cuentas y contabilizarse como gasto a lo largo del periodo de construcción.

Caso B - Transferencia relacionada con la construcción y operación de un activo

EI74. En este ejemplo, el acuerdo vinculante señala que:

- (a) el importe de la financiación se ha incrementado a 32 millones de u.m. Este importe se basa en los costos de construcción presupuestados de 20 millones de u.m., los gastos generales relacionados

con la construcción de 2 millones de u.m. y una subvención de 10 millones de u.m. para cubrir algunos de los costos de operar el edificio como biblioteca pública durante los 10 primeros años tras la finalización del edificio;

- (b) a lo largo del periodo de operación de 10 años, la Entidad R está obligada a proporcionar evidencia a la Entidad P de que el edificio ha sido operado como biblioteca pública. La evidencia puede incluir documentación como estados financieros auditados que proporcionen detalles sobre los costos de operación incurridos por la Entidad R;
- (c) si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca pública en cualquier momento durante el periodo de 10 años, se le requerirá que devuelva a la Entidad P una parte de los 10 millones de u.m. de la transferencia de operación en función del importe de tiempo restante en el periodo de 10 años. Por ejemplo, si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca a los dos años del periodo de 10 años, se le requiere que devuelva 8 millones de u.m. a la Entidad P; y
- (d) al igual que en el caso A, la Entidad P transfiere la totalidad de los 32 millones de u.m. a la Entidad R al comienzo del periodo de construcción. La Entidad R también está requerida a proporcionar información sobre el progreso de la construcción a la Entidad P.

EI75. En este escenario, la Entidad P concluye que el acuerdo vinculante consiste en dos derechos de transferencia: la construcción del edificio y la operación del edificio como biblioteca durante un periodo de 10 años. Aplicando los requerimientos de la NICSP 48, la Entidad P ha asignado 22 millones de u.m. al derecho de la Entidad R a construir el edificio y 10 millones de u.m. al derecho de la Entidad R a operar el edificio como biblioteca pública durante 10 años.

EI76. Para el derecho de transferencia relativo a la construcción del edificio, como en el caso A, la Entidad P reconoce un activo por derecho de transferencia de 22 millones de u.m. en el momento de la transferencia de fondos. A continuación, la Entidad P da de baja en cuentas los 22 millones de u.m. (y reconoce los importes como gastos por transferencias) a lo largo del periodo de construcción, basándose en el avance de la construcción determinado por la información presentada por la Entidad R.

EI77. Para el derecho de transferencia relativo a la operación del edificio como biblioteca, la Entidad P ha determinado que este derecho de transferencia se extingue ya que el edificio está siendo operado por la Entidad R como biblioteca durante el periodo de 10 años. Por lo tanto, la Entidad P reconoce la totalidad de los 10 millones de u.m. como un activo por derecho de transferencia en el momento del pago. Una vez finalizada la construcción, a medida que la Entidad R explota el edificio como biblioteca pública, la Entidad P da de baja en cuentas 1 millón de u.m. del activo por derecho de transferencia al año durante el periodo de 10 años y reconoce el importe como gasto de transferencia.

Caso C - La transferencia está relacionada con la construcción y la operación de un activo, y se debe pagar una penalización adicional si la entidad deja de operar el activo

EI78. En este escenario, el acuerdo vinculante incluye todos los términos del Caso B, con la incorporación de lo siguiente:

- (a) el acuerdo vinculante impone ahora una penalización de 5 millones de u.m. bajo condiciones específicas. Si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca dentro del periodo de 10 años, se le requiere el pago de una penalización a la Entidad P;
- (b) la multa de 5 millones de u.m. se debe pagar por incorporación a la devolución de fondos por no cumplir los términos del acuerdo vinculante relacionado con la operación del activo. Para mayor claridad, si la Entidad R ha finalizado la construcción del edificio y lo ha operado como biblioteca durante nueve años pero deja de operar la biblioteca al comienzo del décimo año, se le requiere el

pago de 6 millones de u.m. (devolución de 1 millón de u.m. de la subvención de explotación más la penalización de 5 millones de u.m.) a la Entidad P.

- EI79. En este escenario, la contabilización de las partes de 22 y 10 millones de u.m. de la transferencia para la construcción y operación del edificio como biblioteca será la misma que en los casos A y B. Es decir, la Entidad P reconocerá los 32 millones de u.m. como un activo con derecho de transferencia en el momento de la transferencia de fondos. Posteriormente, los 22 millones de u.m. se contabilizarán como gasto a medida que se construya el edificio y los 10 millones de u.m. se contabilizarán como gasto a lo largo del periodo de operación de 10 años.
- EI80. La Entidad P no reconoce los 5 millones de u.m. adicionales porque su recepción depende de que la Entidad R deje de operar el edificio como biblioteca pública. Tal activo contingente no se reconoce de acuerdo con la NICSP 19.

Caso D - La transferencia solo está relacionada con la operación de un activo

- EI81. El siguiente escenario es independiente de los casos A a C e ilustra la contabilización de una transferencia sin un componente de transferencia de capital.
- EI82. En este escenario:
- (a) la Entidad R ya es propietaria del edificio;
 - (b) según los términos del acuerdo vinculante, la Entidad P está obligada a transferir 10 millones de u.m. a la Entidad R para subvencionar la operación del edificio como biblioteca pública durante los próximos 10 años. Se requiere que la transferencia de fondos se produzca una vez finalizado el acuerdo vinculante;
 - (c) a lo largo del periodo de 10 años, se requiere que la Entidad R proporcione evidencia a la Entidad R de que el edificio ha sido operado como biblioteca pública; y
 - (d) si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca pública en cualquier momento durante el periodo de 10 años, se le requerirá que devuelva a la Entidad P una parte de los 10 millones de u.m. de la transferencia de operación en función del importe de tiempo restante en el periodo de 10 años.
- EI83. En este escenario, la transferencia de 10 millones de u.m. solo se refiere al derecho a que la Entidad R opere el edificio existente como biblioteca pública durante un periodo de 10 años. Tras el pago inicial, la Entidad P reconoce los 10 millones de u.m. como un activo por derecho de transferencia.
- EI84. La Entidad P ha determinado que el derecho de transferencia se extingue a medida que el edificio es operado como biblioteca por la Entidad R a lo largo del periodo de 10 años. Como la operación de la biblioteca consiste en muchas actividades diferentes que se realizan de forma congruente de un periodo a otro, la Entidad P da de baja en cuentas el activo por derecho de transferencia de forma uniforme a lo largo del periodo de 10 años y reconoce un gasto por transferencia de 1 millón de u.m. al año.

COMPARACIÓN CON LAS EFP

Al desarrollar la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, el IPSASB consideró las guías para informar de las Estadísticas Financieras Públicas (EFP). en el periodo de 10 años

Las diferencias y similitudes clave con las EFP son las siguientes:

- Las similitudes y diferencias entre la contabilidad según las NICSP 48 y las EFP dependerán de los hechos y circunstancias de las transacciones de gastos por transferencias.
- La definición de " gastos de transferencia " de la NICSP 48 se inspira en la definición de " transferencias " de las EFP, pero se centra en la perspectiva del suministrador de transferencias.
- La contabilización en la NICSP 48 se rige por la existencia de un acuerdo vinculante. En principio, la contabilidad en las EFP se basa, entre otras consideraciones, en la evaluación de si la transferencia es obligatoria o voluntaria. Tanto la NICSP 48 como las EFP pueden conducir al mismo resultado contable en determinadas situaciones.
- La NICSP 48 distingue entre gastos por transferencias derivados de transacciones con acuerdos vinculantes (incluidas las transferencias de capital) y gastos por transferencias derivados de transacciones sin acuerdos vinculantes. Las EFP distinguen entre subvenciones corrientes o de capital, independientemente de que la subvención se derive de un acuerdo vinculante, por lo que en determinadas situaciones podrían producirse resultados contables diferentes.
- Según la NICSP 48, una entidad reconoce un gasto de transferencia cuando (o a medida que) se extingue su derecho exigible a que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones. Con arreglo a las EFP, el momento del reconocimiento del gasto se basa en el tipo de subvención.

NICSP® 49, PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se basa principalmente en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC®) 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 26, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP® 49, PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 49, *Planes de Beneficios por Retiro* fue emitida en enero de 2023.

NICSP® 49, PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo.....	1
Alcance.....	2-8
Definiciones.....	9
Reconocimiento.....	10-11
Medición.....	12-14
Valoración de los activos del plan.....	12
Valor actuarial presente de los beneficios por retiro prometidos.....	13-14
Presentación e información a revelar.....	15-24
Presentación de estados financieros.....	15-16
Contenido de los estados financieros.....	17-21
Información a revelar.....	22-24
Fecha de vigencia y transición.....	25-27
Fecha de vigencia.....	25-26
Transición.....	27
Apéndice A: Guía de Aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las Conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos Ilustrativos	
Comparación con la NIC 26	
Comparación con las EFP	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 49, *Planes de Beneficios por Retiro*, está contenida en los párrafos 1 a 27. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 49 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de contabilidad e información a presentar para los planes de beneficios por retiro del sector público, que proporcionan beneficios por retiro a los empleados del sector público y otros participantes elegibles.

Alcance

2. **Un plan de beneficios por retiro que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma.**
3. Los planes de beneficio por retiro son conocidos, en ocasiones, con otros nombres, tales como “planes de pensiones”, “sistemas complementarios de prestaciones por jubilación” o “planes de beneficios por retiro”. Los planes de beneficio por retiro se consideran, en la Norma, como entidades diferentes de los empleadores y de las personas que participan en dicho planes. Todas las demás Normas solo se aplican a los estados financieros en la medida en que no sean sustituidas por los requerimientos de esta Norma.
4. Esta Norma trata los requerimientos de contabilidad y presentación de información para el plan para todos los participantes como un grupo. No se ocupa, por el contrario de las informaciones a los individuos participantes acerca de sus derechos adquiridos sobre el plan.
5. Esta Norma trata sobre los beneficios por retiro para los empleados del sector público y otros participantes que son elegibles para unirse al plan. No trata sobre otras formas de beneficios de empleo, tales como pagos por terminación del empleo, acuerdos de compensación diferida, beneficios por antigüedad, planes especiales de retiro anticipado o de despido, planes de salud y bienestar o planes de bonificaciones. También se excluyen del alcance de la Norma los programas de seguridad social del gobierno.
6. Normalmente, los planes de beneficios por retiro pertenecen bien a planes de beneficios definidos o planes de aportaciones definidas, teniendo cada uno sus propias características distintivas. Ocasionalmente pueden encontrarse planes con caracteres de ambos. A los efectos de esta Norma, los planes de beneficios definidos incluyen los planes híbridos, que son planes de beneficios por retiro que contienen características tanto de los planes de beneficios definidos como de los planes de aportaciones definidos. Las referencias en esta Norma a los planes de beneficios definidos se interpretarán como que incluyen los planes híbridos.
7. Muchos planes de beneficios por retiro requieren la creación de fondos separados, que pueden o no tener identidad jurídica separada y pueden o no tener fideicomisarios, a los que se realizan aportaciones y de los que se pagan los beneficios por retiro. La presente Norma es de aplicación con independencia de la creación del fondo separado o de la existencia de fideicomisarios.
8. Los planes de beneficio por retiro cuyos activos han sido invertidos en una compañía de seguros, están sometidos a las mismas obligaciones de contabilidad y capitalización que aquéllos donde las inversiones se administran privadamente. Por consiguiente, estos planes quedan dentro del alcance de esta Norma, a menos que el contrato con la compañía de seguros se haya hecho en nombre de un participante específico o de un grupo de participantes, y la obligación sobre los beneficios por retiro recaiga exclusivamente sobre la citada compañía.

Definiciones

9. **Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Valor actuarial presente de los beneficios prometidos por retiro e, el valor actual de los pagos esperados por un plan de beneficios por retiro a los participantes atribuibles al servicio ya prestado como empleados.

Planes de beneficios definidos son, a los efectos de esta Norma, los planes de beneficios por retiro distintos de los planes de aportaciones definidas.

Obligaciones por aportaciones definidas son los importes adeudados a los participantes según los términos de un plan de aportaciones definidas.

Planes de aportaciones definidas son, los efectos de esta Norma, los planes de beneficios por retiro en los que los importes que se pagarán como beneficios por retiro se determinan mediante las aportaciones a un fondo, junto con las ganancias de inversión de las mismas.

Financiación es la transferencia de activos a una entidad (el plan de beneficios por retiro) separada del empleador/patrocinador para cumplir con las obligaciones futuras de pago de los beneficios por retiro.

Activos netos disponibles para el pago de beneficios son:

- (a) Para planes de beneficios definidos- los activos de un plan menos los pasivos distintos del valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos y, en un plan híbrido, la obligación de aportación definida a los participantes. y
- (b) Para planes de aportación definida- los activos de un plan menos los pasivos distintos de las obligaciones de aportación definida a los participantes.

Participantes son los miembros del plan de beneficio por retiro y otras personas que tienen derecho a prestaciones en virtud de las condiciones del plan.

Obligaciones por beneficios de retiro son:

- (a) Para planes de beneficios definidos- el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos; y
- (b) Para planes de aportaciones definidas- las obligaciones por aportaciones definidas

Planes de beneficio por retiro son acuerdos en los que un empleador/patrocinador se compromete a suministrar beneficios a sus participantes, en el momento de terminar sus servicios o después como empleado (ya sea en forma de renta periódica o como pago único), siempre que tales beneficios, o las aportaciones a los mismos que dependan del empleador, puedan ser determinados o estimados con anterioridad al momento del retiro, ya sea a partir de las cláusulas establecidas en un documento o de las prácticas habituales del empleador/patrocinador.

Beneficios irrevocables son beneficios, derivados de las condiciones de un plan de beneficio por retiro, en los que el derecho a recibirlos no está condicionado a la continuidad en el empleo.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el Glosario de Términos Definidos publicado separadamente.

Reconocimiento

10. Para los planes de beneficios definidos, las obligaciones por beneficios por retiro adeudadas a los participantes se reconocerán en el estado de situación financiera como una provisión por el valor actuarial presente de los beneficios por retiro comprometidos.

11. Para los planes de aportaciones definidas, las obligaciones por beneficios por retiro adeudadas a los participantes se reconocerán en el estado de situación financiera como obligaciones por aportaciones definidas.

Medición

Valoración de las inversiones del Plan

12. Las inversiones del plan de beneficios por retiro se medirán por su valor razonable.

Valor actuarial presente de los beneficios por retiro prometidos

13. El valor actuarial presente de los beneficios por retiro comprometidos para planes de beneficios definidos se basará en los beneficios comprometidos según los términos del plan por los servicios prestados hasta la fecha utilizando los niveles salariales proyectados.
14. Si no se ha preparado una valoración actuarial a la fecha de los estados financieros, se utilizará la valoración actuarial más reciente, actualizada para cualquier transacción importante y cambios materiales o con importancia relativa que se hayan producido.

Presentación e información a revelar

Presentación de estados financieros

15. Un plan de beneficios por retiro, ya sea de beneficios definidos o de aportación definida, presentará lo siguiente:
- (a) Un estado de situación financiera;
 - (b) un estado de cambios en los activos netos para atender beneficios;
 - (c) un estado de flujos de efectivo; y
 - (d) Notas a los estados financieros.
16. Un plan de beneficios por retiro también explicará los cambios en las obligaciones por beneficios por retiro a los participantes, ya sea mediante:
- (a) la presentación de un estado de cambios en las obligaciones por beneficios por retiro; o
 - (b) la revelación en las notas a los estados financieros de una conciliación entre los saldos de las obligaciones por beneficios por retiro al inicio y al cierre.

Contenido de los estados financieros

Estado de Situación Financiera

17. El estado de situación financiera incluirá partidas de los estados financieros que presenten los siguientes importes (si procede y según corresponda, pero no limitado a):
- (a) inversiones del plan (clasificadas adecuadamente);
 - (b) aportaciones por cobrar;
 - (c) otros activos;
 - (d) beneficios por pagar;
 - (e) cualquier otro pasivo, excluidas las obligaciones por beneficios por retiro a los participantes;
 - (f) activos netos disponibles para beneficios;

- (g) provisión para el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos en un plan de beneficios definidos;
- (h) obligación por aportaciones definidas a los participantes; y
- (i) exceso o déficit.

Estado de Cambios en los Activos Netos Disponibles para los Beneficios

18. **El estado de cambios en los activos netos disponibles para beneficios presentará los saldos iniciales y finales e incluirá partidas que presenten los siguientes importes (si procede y según corresponda, pero no limitado a):**
- (a) aportaciones del empleador/patrocinador;
 - (b) aportaciones de los participantes;
 - (c) ingresos por inversiones;
 - (d) otros ingresos;
 - (e) beneficios pagados o por pagar (analizados, por ejemplo, como beneficios por retiro, fallecimiento e incapacidad, o pagos únicos);
 - (f) transferencias desde y hacia otros planes;
 - (g) gastos de administración;
 - (h) otros gastos; y
 - (i) impuesto a las ganancias.

Estado de flujos de efectivo

19. **Un plan de beneficios por retiro preparará un estado de flujos de efectivo, utilizando el método directo, de acuerdo con la NICSP 2, *Estados de Flujos de Efectivo*.**

Cambios en las obligaciones por beneficios por retiro

20. El párrafo 16 requiere que un plan de beneficios por retiro presente información que explique los cambios en las obligaciones por beneficios por retiro a los participantes, ya sea como un estado financiero o como una conciliación en las notas a los estados financieros.
21. **Esta declaración o nota presentará los saldos iniciales y finales y la siguiente información (si corresponde y según sea apropiado, pero sin limitarse a ello):**
- (a) modificaciones al plan (por ejemplo, cambios en los beneficios de los participantes);
 - (b) cambios en la naturaleza del plan (por ejemplo, una fusión con otro plan);
 - (c) beneficios de los participantes asignados a cuentas de participantes con aportaciones definidas;
 - (d) cambios netos en los beneficios acumulados de los participantes con beneficios definidos (por ejemplo, movimientos actuariales);
 - (e) aportaciones del empleador/patrocinador;
 - (f) aportaciones de los participantes;
 - (g) Impuestos a las aportaciones;
 - (h) beneficios pagados; y

(i) **gastos de administración****Información a revelar**

22. Las notas a los estados financieros de un plan de beneficios por retiro, ya sea de beneficios definidos o de aportaciones definidas, revelarán lo siguiente:
- (a) un resumen de las políticas contables significativas;
 - (b) una descripción del plan (véase el párrafo 24) y el efecto de cualquier cambio en el plan durante el periodo;
 - (c) la base para la valoración de todos los activos del plan, incluida la información sobre la medición del valor razonable por clase de activos del plan, según lo requerido por las NICSP aplicables;
 - (d) detalles de cualquier inversión individual que supere el 5 % de los activos netos disponibles para prestaciones o el 5 % de cualquier clase o tipo de título;
 - (e) detalles sobre cualquier inversión realizada en la entidad del empleador/patrocinador;
 - (f) Los pasivos distintos de la provisión para el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos o la obligación por aportaciones definidas a los participantes; y
 - (g) una descripción de la política de financiación, incluyendo cualquier obligación del empleador/patrocinador de cubrir cualquier déficit actuarial determinado en los activos de un plan de beneficios por retiro financiado.
23. Para los planes de beneficios definidos, también se revelará lo siguiente en las notas a los estados financieros:
- (a) el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos, distinguiendo entre beneficios consolidados(irrevocables) y los que no lo son;
 - (b) una descripción de:
 - (i) los supuestos actuariales significativos utilizados; y
 - (ii) el método utilizado para calcular el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos;
 - (c) el efecto de cualquier cambio en los supuestos actuariales que haya tenido un efecto significativo en el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos; y
 - (d) la fecha de la valoración actuarial y cuándo se realizará la próxima valoración.
24. Los estados financieros de un plan de beneficios por retiro contendrán una descripción del plan. Contendrán lo siguiente:
- (a) el nombre del empleador o empleadores o del patrocinador o patrocinadores y los grupos de participantes cubiertos;
 - (b) el número de participantes que reciben beneficios y el número de otros participantes, clasificados según corresponda;
 - (c) el tipo de plan: aportación definida o beneficio definido;
 - (d) una nota que indique si los participantes aportan al plan;
 - (e) una descripción de los beneficios por retiro comprometidos a los participantes;
 - (f) una descripción de los términos de terminación del plan; y

- (g) los cambios habidos en los apartados (a) a (f) durante el periodo cubierto por la de estados financieros.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

25. **Un plan de beneficios por retiro aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si un plan de beneficios por retiro aplica esta Norma para un periodo que comienza antes del 1 de enero de 2026, se revelará este hecho.**
26. Cuando un plan de beneficios por retiro adopta la base de contabilidad de acumulación (o devengo) de las NICSP, tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera del Sector Público (NICSP)* con fines de información financiera, con posterioridad a la fecha de vigencia de esta Norma, esta Norma se aplicará a los estados financieros del plan de beneficios por retiro que cubren los periodos que comienzan en la fecha de adopción de las NICSP o después de ella.

Transición

27. Esta Normase aplicará de forma prospectiva a partir del comienzo del periodo anual en que se aplique inicialmente.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 49.

Objetivo (véase el párrafo 1)

- GA1. **El objetivo de esta Norma es establecer los requerimientos de contabilidad e información a presentar para los planes de beneficios por retiro del sector público que proporcionan beneficios por retiro principalmente a empleados del sector público.** Algunos planes de beneficios por retiro del sector público también pueden estar abiertos a participantes que trabajan en el mismo campo en el sector privado (por ejemplo, maestros en escuelas del sector privado) y están dentro del alcance de esta Norma. El objetivo es mejorar la transparencia y la rendición de cuentas de los planes de beneficios por retiro del sector público, proporcionando información útil a los usuarios sobre la obligación de un plan de beneficios por retiro del sector público con respecto a los beneficios por retiro comprometidos con los participantes.
- GA2. Esta Norma se aplica a los planes de beneficios por retiro establecidos por empleadores/patrocinadores del sector público para proporcionar beneficios por retiro (ya sea en forma de ingresos anuales y/o de suma global) principalmente a sus ex empleados. No se aplica a las pensiones de vejez proporcionadas a través de programas de bienestar social o de seguridad social, ni a los planes de seguridad social que proporcionan pensiones a todos los ciudadanos.
- GA3. El objetivo de la información sobre un plan de beneficios definidos es proporcionar información sobre los recursos financieros y las actividades del plan que sea útil para evaluar la relación entre la acumulación de recursos (cuando el plan de beneficios definidos está financiado) y los beneficios del plan a lo largo del tiempo y, en particular, el alcance de cualquier déficit. Este objetivo se logra normalmente mediante la presentación de estados financieros que incluyen lo siguiente:
- (a) El reconocimiento del valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos (y, para los planes híbridos, la obligación por aportación definida);
 - (b) Información actuarial sobre las obligaciones por beneficios por retiro, incluyendo la base de medición;
 - (c) una descripción de las actividades más significativas del periodo y del efecto de cualesquiera cambios relativos al plan, así como a sus participantes, plazos y condiciones;
 - (d) estados que informan sobre las transacciones y el rendimiento de las inversiones durante el periodo y la situación financiera del plan al final del periodo;
 - (e) una descripción de las políticas de inversión; y
 - (f) cómo se financia una obligación por un plan de beneficios por retiro basado en un sistema de reparto (pago según uso).
- GA4. El objetivo de la información sobre un plan de aportaciones definidas es proporcionar información sobre el plan y el rendimiento de sus inversiones. Este objetivo se suele alcanzar mediante la presentación de estados financieros que incluyen lo siguiente:
- (a) El reconocimiento de la obligación de aportación definida;
 - (b) una descripción de las actividades más significativas del periodo y del efecto de cualesquiera cambios relativos al plan, así como a sus participantes, plazos y condiciones;
 - (c) estados demostrativos de las transacciones y del rendimiento de las inversiones en el periodo, así como la situación financiera del plan al final del periodo; y

(d) una descripción de la política de inversiones.

- GA5. Dada la prevalencia y la importancia de las obligaciones de los planes de beneficios por retiro, principalmente para los empleados actuales y anteriores, a fin de lograr el objetivo de mejorar la transparencia y la rendición de cuentas, esta Norma requiere que los planes de beneficios por retiro presenten, en el estado de situación financiera como obligaciones, el valor actual estimado de los beneficios por retiro comprometidos, basándose en el tipo de plan, con las obligaciones de los planes de beneficios definidos y las obligaciones de los planes de aportaciones definidas presentadas de manera diferente.

Alcance (véase los párrafos 2 a 8)

- GA6. Un plan de beneficios por retiro es una entidad que informa. Es decir, informa por separado del empleador de los participantes en el plan y por separado de la entidad que administra el plan (que puede ser el empleador o un proveedor de servicios externo). Por ejemplo, cuando una entidad administra más de un plan de beneficios por retiro separado, esta Norma se aplica a cada uno de esos planes y requiere que se preparen estados financieros para cada plan de beneficios por retiro.
- GA7. Los planes de beneficios por retiro también pueden clasificarse como planes de un solo empleador, de varios empleadores o estatales. Esa clasificación puede tener un impacto en la aplicación de la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, pero no altera la aplicación de esta Norma.
- GA8. Muchas entidades del sector público proporcionan beneficios por retiro a sus empleados mediante un plan multiempresarial o un plan estatal. Los planes multiempresariales y los planes estatales se definen en la NICSP 39. Los planes multiempresariales y los planes estatales pueden ser planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos. Sin embargo, para las entidades que proporcionan pensiones de beneficios definidos a los empleados mediante un plan multiempresarial o un plan estatal, la NICSP 39 permite a las entidades utilizar la contabilidad de aportaciones definidas si no hay información suficiente para utilizar la contabilidad de beneficios definidos. Esto puede dar lugar a una subestimación de la obligación con los empleados cuando la entidad aplica la NICSP 39. Por lo tanto, es posible que la obligación total no se refleje en los estados financieros del empleador.
- GA9. Algunos planes de beneficio por retiro son financiados por personas distintas de los empleadores; esta Norma también es de aplicación a la información financiera sobre tales planes.
- GA10. La mayoría de los planes de beneficio por retiro se basan en un acuerdo contractual. Algunos planes son informales, pero han adquirido obligaciones como resultado de prácticas establecidas por los empleadores. Mientras que ciertos planes permiten al empleador terminar, en algún momento, con todas las obligaciones derivadas de los mismos, normalmente es difícil para el empleador cancelar un plan si los empleados han de permanecer a su servicio. Las mismas bases de contabilidad e información financiera se aplican a los planes formales y a los informales.
- GA11. Algunos planes de beneficios prevén el establecimiento de fondos independientes, a los que se entregan las cotizaciones y se reclaman las prestaciones. Estos fondos son administrados por terceras personas, que actúan de forma independiente en la gestión de los activos del fondo. Esas personas son denominadas fiduciarios en algunos países. El término fiduciario se utiliza en esta Norma para describir a estas personas, con independencia de la existencia jurídica de la fiducia. Muchos planes de beneficios por retiro del sector público no están financiados, operan sobre una base de en un sistema de reparto (pago por uso), por lo que los beneficios se pagan con cargo a los impuestos generales.

Definiciones (véase el párrafo 9)

- GA12. A los efectos de esta Norma, los planes de beneficios definidos son aquellos planes que no cumplen la definición de plan de aportaciones definidas. Esto incluye los planes híbridos, que son planes de beneficios

por retiro que contienen características tanto de los planes de beneficios definidos como de los planes de aportaciones definidas. Un plan de beneficios definidos es un plan de beneficios por retiro en el que los importes que se pagarán como beneficios por retiro se determinan normalmente por referencia a una fórmula basada generalmente en los ingresos y/o los años de servicio de los participantes. El alcance de la obligación por beneficios por retiro futuros se determina mediante la medición de los beneficios por retiro comprometidos y no por el nivel de las aportaciones. Los planes de beneficios definidos pueden financiarse mediante inversiones del plan y, en caso de déficit, el empleador/promotor tiene la obligación legal o implícita de proporcionar los beneficios adicionales comprometidos. En el caso de los planes no financiados, como los establecidos sobre la base de un sistema de reparto (pago a medida que se utiliza), todos los beneficios pagaderos se financiarán, por ejemplo, con impuestos generales.

- GA13. Un plan de beneficios definidos suele necesitar el asesoramiento periódico de un actuario para evaluar la situación financiera del plan, revisar los supuestos y recomendar los niveles de aportaciones futuras de los empleadores/patrocinadores. Debido a que el empleador/patrocinador está obligado a cubrir cualquier déficit de los beneficios por retiro sobre las inversiones del plan basadas en estos supuestos, cualquier riesgo de inversión recae normalmente en el empleador/patrocinador.
- GA14. El plan de beneficios por retiro contabiliza su obligación por beneficios definidos al valor actual de los pagos que se espera que liquiden los beneficios por retiro comprometidos, que se basa en los cálculos realizados periódicamente por un actuario. El plan de beneficios por retiro contabiliza los activos del plan (si los hay) por separado.
- GA15. Los planes de aportaciones definidas difieren de los planes de beneficios definidos en que los importes que se pagarán como beneficios por retiro se determinan por el importe de las aportaciones al plan de un participante junto con las ganancias de las inversiones. Por lo tanto, el alcance de la obligación por beneficios por retiro futuros está limitado por el tamaño del fondo a la fecha de cierre.
- GA16. En un plan de aportaciones definidas, el importe de los beneficios futuros de un participante está determinado por las aportaciones pagadas por el empleador/patrocinador, el participante o ambos, y por la eficiencia operativa y los ingresos por inversiones del fondo. La obligación del empleador/patrocinador suele liquidarse mediante aportaciones al fondo. Por lo tanto, cualquier riesgo de inversión recae normalmente en el participante. Normalmente, no es necesario el asesoramiento de un profesional actuario, aunque tal asesoramiento se usa a veces para estimar los beneficios alcanzables en el futuro teniendo en cuenta las aportaciones actuales, así como los diversos niveles de aportaciones futuras y las ganancias que se consigan de las inversiones.

Reconocimiento (véanse los párrafos 10 y 11)

- GA17. Esta Norma requiere que las obligaciones con los participantes se reconozcan y presenten en el estado de situación financiera. En un plan de beneficios definidos, la obligación es una provisión (un pasivo de fecha o importe incierto) denominada "valor actual actuarial de los beneficios por retiro comprometidos"; por lo general, será calculada por un actuario de acuerdo con las normas del plan (por ejemplo, los servicios que dan derecho a participar en el plan y los salarios) utilizando hipótesis actuariales. Un plan híbrido también tendrá obligaciones de contribución definida (véanse los párrafos 11 y GA18). La responsabilidad de cubrir cualquier déficit entre el valor de los activos del plan y las obligaciones por beneficios por retiro comprometidos puede recaer en el empleador/patrocinador del plan, en el nivel gubernamental correspondiente o, en un acuerdo de financiación compartida, en uno o varios de los empleadores/patrocinadores, dependiendo de las normas del plan de beneficios por retiro o de la legislación.
- GA18. En un plan de aportaciones definidas, el importe que debe reconocerse por las obligaciones con los participantes es igual al activo neto menos, si así lo requieren las normas del plan u otras regulaciones, cualquier retención para propósitos específicos (por ejemplo, riesgos de inversión).

Medición (véase el párrafo 12 y 14)

Valoración de las inversiones del Plan

- GA19. El término "activos del plan" es un término general que se refiere a todos los activos del plan de beneficios por retiro. Las inversiones del plan son un subconjunto de los activos del plan y son aquellos activos que se requieren específicamente por su potencial de inversión para financiar el pago de las obligaciones por beneficios por retiro.
- GA20. Esta Norma requiere que todas las inversiones del plan se midan a valor razonable. Cualquier inversión del plan que sea un instrumento financiero se medirá a valor razonable de acuerdo con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*. Las demás inversiones del plan se medirán a su valor razonable de acuerdo con las NICSP aplicables (por ejemplo, NICSP 16, *Propiedades de Inversión*) Los demás activos del plan se medirán de acuerdo con las NICSP aplicables.

Valor actuarial presente de los beneficios por retiro prometidos

- GA21. El valor actuarial presente de los beneficios prometidos en función de los salarios proyectados, se suministra para indicar el importe de las obligaciones potenciales en un régimen de gestión continuada, suposición que generalmente se toma como base para la capitalización. Esta obligación refleja la expectativa de beneficios futuros determinados utilizando métodos actuariales, y se utilizan los salarios proyectados porque los beneficios se miden en el futuro en función de los salarios aplicables en el momento en que los beneficios deben pagarse.
- GA22. Las valoraciones actuariales no siempre se obtienen anualmente; por ejemplo, algunas regulaciones de planes de beneficios por retiro pueden requerir valoraciones actuariales cada tres o cinco años. Si no se ha preparado una valoración actuarial a la fecha de los estados financieros, es probable que la valoración más reciente sea adecuada como punto de partida para la valoración del año actual. Esto requiere que la valoración actuarial más reciente se actualice para cualquier transacción material o con importancia relativa y otros cambios materiales en las circunstancias (que incluyen cambios en los precios de mercado, las tasas de interés y la tasa de inflación esperada de los salarios proyectados) hasta el final del periodo sobre el que se informa.
- GA23. Debido a que un plan de beneficios por retiro puede tener diferentes riesgos y supuestos en comparación con el empleador/patrocinador, una valoración actuarial puede dar lugar a valoraciones diferentes de las mismas obligaciones de beneficios definidos para el plan de beneficios por retiro y para el empleador/patrocinador. Por ejemplo, la tasa de descuento aplicada por el empleador/patrocinador puede diferir de la del plan de beneficios por retiro como resultado de los diferentes riesgos relacionados con el empleador/patrocinador en comparación con el plan. Cuando se utiliza como base la valoración actuarial realizada para el empleador/patrocinador, se realizarán los ajustes necesarios para determinar la obligación del plan de beneficios por retiro.

Aplicabilidad de otras NICSP

- GA24. A menos que se especifique lo contrario en esta Norma, todas las demás NICSP se aplican a los estados financieros de los planes de beneficios por retiro cuando corresponda. Por ejemplo, si un plan de beneficios por retiro está obligado o decide hacer público su presupuesto aprobado, también se aplicará la NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*.

Presentación e Información a Revelar (véanse los párrafos 15 a 24)

Presentación de estados financieros

- GA25. Esta Norma sustituye los requerimientos de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, al establecer en párrafos 15 y 16 y qué estados financieros presentará un plan de beneficios por retiro.

Estado de Situación Financiera

- GA26. Las inversiones del plan deben figurar en el estado de situación financiera y clasificarse adecuadamente. Esto requiere agrupar los activos de naturaleza similar, por ejemplo, como acciones, valores de renta fija y fondos de inversión.
- GA27. El estado de situación financiera debe presentar el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos y la obligación por aportaciones definidas a los participantes del plan por debajo de los activos netos disponibles para beneficios. La inclusión de estas obligaciones aborda el objetivo principal de esta Norma de aumentar la transparencia y la rendición de cuentas sobre las obligaciones de los planes de beneficios por retiro de las entidades del sector público con los participantes.
- GA28. Esta partida difiere de la presentación de los pasivos por beneficios adeudados y pagaderos a los participantes (si procede). Los pasivos por beneficios adeudados y pagaderos a los participantes se muestran por encima de los activos netos disponibles para beneficios y solo incluyen los importes que son inmediatamente pagaderos. Por ejemplo, puede representar un pago mensual de pensiones de beneficios definidos aún por pagar o un retiro de un plan de aportaciones definidas solicitado por el participante que aún no se ha pagado.

Estado de Cambios en los Activos Netos Disponibles para los Beneficios

- GA29. Las partidas de los estados financieros que se muestran en el estado de cambios en el patrimonio disponible para beneficios son solo aquellas que son directamente atribuibles al plan. La naturaleza de esas partidas dependerá en gran medida de los términos del plan. Por ejemplo, algunos planes de beneficios por retiro pueden especificar que algunos costos administrativos (como los salarios de los administradores de inversiones del plan) se pagan con los ingresos de las inversiones.

Declaración de Cambios en las Obligaciones por Beneficios pro Retiro o Información a Revelar sobre la Conciliación entre los Saldos de las Obligaciones por Beneficios por Retiro al Inicio y al Cierre

- GA30. La estructura de un plan de beneficios por retiro —por ejemplo, si se trata de un plan de beneficios definidos o de aportaciones definidas, y si está financiado o se paga a medida que se utiliza— puede determinar cómo se contabilizan las aportaciones y los beneficios.
- GA31. Algunos planes de beneficios por retiro contabilizan las aportaciones y los beneficios como ingresos y gastos, respectivamente, mientras que otros contabilizan las aportaciones y los beneficios como cambios en el pasivo con los participantes. En algunos casos, la estructura de los planes de beneficios por retiro puede implicar que se adopte un enfoque mixto para contabilizar las aportaciones y los beneficios. Dependiendo de las circunstancias, las partidas correspondientes a las aportaciones y los beneficios pagados pueden tener que presentarse de forma diferente en el estado de cambios en las obligaciones por beneficios por retiro (véanse los Ejemplos Ilustrativos) o en la información a revelar sobre la conciliación entre los saldos de las obligaciones por beneficios por retiro al inicio y al cierre.

Estado de flujos de efectivo

- GA32. Al preparar el estado de flujos de efectivo, un plan de beneficios por retiro deberá considerar los requerimientos y la guía de la NICSP 2, Estados de Flujos de Efectivo. Esta Norma requiere que los flujos de efectivo se informen utilizando el método directo, ya que la estructura de los demás estados financieros hace poco probable que se informe sobre un superávit o déficit anual, lo que hace impracticable el método indirecto.
- GA33. Los planes de beneficios por retiro individuales pueden tratar ciertas transacciones de manera diferente. Por ejemplo, las aportaciones pueden ser ingresos o un pasivo para el participante, dependiendo de los términos del plan de beneficios por retiro. Por lo tanto, la clasificación de las transacciones como flujos de efectivo de

operación, inversión o financiamiento puede diferir entre los planes de beneficios por retiro. Sin embargo, la clasificación adoptada deberá aplicarse congruentemente por un plan de beneficios por retiro.

Información a revelar

- GA34. Esta Norma requiere que los planes de beneficios por retiro proporcionen una descripción de la política de financiamiento. Esta descripción incluirá información sobre cómo un plan de beneficios por retiro pretende financiar el pago de los beneficios comprometidos, incluyendo la gestión de cualquier déficit de financiamiento que pueda existir en la fecha de presentación.
- GA35. La información sobre cómo un plan pretende financiar los pagos de beneficios puede proporcionar información útil a algunos usuarios sobre el vencimiento del plan de beneficios por retiro. Los participantes están interesados en las actividades del plan, ya que afectan directamente el nivel de sus beneficios futuros. Los participantes están interesados en saber si se han recibido las aportaciones y si se ha ejercido un control adecuado para proteger sus derechos. Un empleador/patrocinador está interesado en el funcionamiento eficiente y justo del plan.
- GA36. La información proporcionada en esta información a revelar también revelará si un plan de beneficios por retiro está suficientemente financiado. Si el plan de beneficios por retiro no está financiado o tiene un déficit, la descripción de la política de financiación proporcionará información sobre cómo se satisfarán los importes adeudados por los beneficios por retiro comprometidos, por ejemplo, mediante las aportaciones de los participantes o mediante fondos de un gobierno central.

Fecha de vigencia y transición (véase párrafos 25 a 27)

- GA37. Esta Norma se aplicará de manera prospectiva. Sin embargo, cuando un plan de beneficios por retiro que haya utilizado otra norma de contabilidad internacional o nacional que trate sobre planes de beneficios por retiro aplique por primera vez esta Norma, presentará estados financieros comparativos reexpresados de conformidad con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*

Se modifica el párrafo 3. Se añade el párrafo 176D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

3. Esta Norma no trata la presentación por los planes de beneficios por retiro de los empleados (~~véase la normativa contable internacional o nacional aplicable a los planes de beneficio por retiro de los empleados~~). NICSP 49, *Planes de Beneficios por Retiro*. Esta Norma no trata los beneficios proporcionados por los programas combinados de seguridad social que no sean una contraprestación a cambio de los servicios prestados por los empleados o antiguos empleados de las entidades del sector público.

...

Fecha de vigencia

- 176D El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 49, *Planes de Beneficios por Retiro*, emitida en julio de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho.

Modificaciones a la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*

Se modifica el párrafo GA2. Se añade el párrafo 156H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

- GA2. Esta Norma no modifica los requerimientos relativos a los planes de beneficios por retiro para empleados del sector público y otros participantes elegibles que cumplen con la NICSP 49, *Planes de Beneficios por Retiro*, y los acuerdos de regalías basados en el volumen de ventas o ingresos por servicios que se contabilizan de conformidad con la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

...

Fecha de vigencia

- 156H El párrafo GA2 fue modificado por la NICSP 49, *Planes de Beneficios por Retiro*, emitida en octubre de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 49, pero no son parte de ésta.

Objetivo (véase el párrafo 1)

- FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 49, *Planes de Beneficios por Retiro*. Esta Norma es una adaptación de la NIC 26, *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro*, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los Fundamentos de las Conclusiones describen las áreas en las que el IPSASB decidió proponer requerimientos para los planes de beneficios por retiro en el sector público que difieren de los establecidos en la NIC 26.

Antecedentes

- FC.2 La *Estrategia y Plan de Trabajo 2019-2023* del IPSASB identificó un proyecto para desarrollar una NICSP alineada con la NIC 26 como parte del Tema B - "Mantenimiento de la alineación con las NIIF", lo que condujo al desarrollo de esta Norma. El IPSASB aprobó el resumen del proyecto de esta Norma en su reunión de marzo de 2021.
- FC3. Los planes multiempresariales y los planes estatales son comunes en el sector público. Dado que la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, permite a los empleadores que aportan a este tipo de planes informar sobre una base de aportación definida, incluso si se trata de un plan de beneficios definidos, el IPSASB consideró que podría haber una falta de transparencia en la información sobre las obligaciones de estos planes en materia de beneficios por retiro. El IPSASB destacó que, aunque la NICSP 39 estaba alineada con la NIC 19, *Beneficios a los Empleados*, no existía una NICSP equivalente a la NIC 26.
- FC4. La NIC 26 se publicó en enero de 1987 y su objetivo es establecer los requerimientos de contabilidad y presentación de información para los acuerdos mediante los cuales una entidad proporciona beneficios por retiro (por ejemplo, un ingreso anual) a los empleados después de que cesan en su servicio. Antes de la publicación de esta Norma, no existían requerimientos correspondientes en las NICSP para la contabilidad de los planes de beneficios por retiro.
- FC5. Por lo tanto, el IPSASB consideró importante elaborar una Norma que requiriera que los planes de beneficios por retiro proporcionaran una visión más completa de la obligación del sector público en materia de beneficios por retiro a efectos de rendir cuentas. Además, dado que los gobiernos suelen ser responsables de financiar los déficits de los planes de beneficios definidos, esta información también les ayuda a tomar decisiones fiscales sobre si es sostenible seguir proporcionando pensiones de beneficios definidos (en particular); tomar estas decisiones es un reto sin un acceso fácil al costo esperado de proporcionar beneficios por retiro en forma de una obligación en el estado de situación financiera del plan. El IPSASB señaló que esta Norma complementa los requerimientos de la NICSP 39 y, por lo tanto, proporciona la información deseada sobre las obligaciones por beneficios por retiro del sector público para cada plan de beneficios por retiro que se informa de conformidad con esta Norma.
- FC6. El IPSASB analizó si las entidades pertinentes debían consolidar un plan de beneficios por retiro en una entidad económica mayor, basándose en los conceptos de la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*. El IPSASB concluyó que cuando la entidad económica mayor no controla el plan de beneficios por retiro, la consolidación según la NICSP 35 no es apropiada. Cuando la consolidación no es apropiada, el IPSASB confirmó que los principios de la NICSP 39 proporcionan la información apropiada sobre la totalidad de las obligaciones por beneficios por retiro del sector público en la entidad económica mayor.
- FC7. Al analizar el resumen del proyecto, el IPSASB señaló que la antigüedad de la NIC 26 significa que está desfasada con respecto a algunos de los avances en materia de información financiera que se han producido

desde 1987. El IPSASB concluyó que era probable que algunas de las opciones disponibles en la NIC 26 fueran inadecuadas para la información financiera del sector público y decidió proceder sobre la base de que el proyecto sería un proyecto de adaptación y no uno de armonización.

- FC8. El IPSASB también consideró si el título de esta Norma debía diferir del de la NIC 26 y decidió que el título se acortara a *Planes de Beneficios por Retiro*.

Alcance (véase los párrafos 2 a 8)

- FC9. Quienes respondieron al Proyecto de Norma 82, *Planes de Beneficios por Retiro*, propusieron alinear mejor los requerimientos de la NICSP 49 con los requerimientos de otras NICSP. Por ejemplo, algunos consultados sugirieron armonizar las definiciones y los requerimientos de la NICSP 49 con los de la NICSP 39, argumentando que la armonización de las definiciones y los requerimientos garantizaría mejor que las mediciones clave, como el valor actual actuarial de las beneficios por retiro comprometidos, fueran congruentes y permitieran que los saldos presentados en la NICSP 49 se consolidaran en los estados financieros del empleador/patrocinador al aplicar la NICSP 35.
- FC10. El IPSASB concluyó que no era necesario armonizar la NICSP 49 y la NICSP 39 por las siguientes razones:
- La información financiera presentada utilizando la NICSP 49 proporciona información diferente y satisface necesidades diferentes de los usuarios en comparación con la información financiera presentada utilizando la NICSP 39. Los usuarios principales de la información financiera proporcionada por la NICSP 49 son los participantes del plan. Estos requieren información que respalde su capacidad para comprender si el plan de beneficios por retiro puede financiar su retiro. Los usuarios principales de la información financiera proporcionada por la NICSP 39 son los usuarios de la información financiera del empleador/patrocinador. La información financiera proporcionada por la NICSP 39 constituye solo una parte del conjunto más amplio de los estados financieros del empleador/patrocinador. A estos usuarios les preocupa el pasivo del empleador/patrocinador para financiar el plan y necesitan poder comparar ese pasivo por beneficios por retiro con el de entidades similares. El IPSASB concluyó que las diferentes necesidades de los usuarios justifican la necesidad de diferentes mediciones.
 - Los requerimientos de lo que un empleador/patrocinador incluirá en sus estados financieros relacionados con un plan de beneficios por retiro se establecen en la NICSP 39. La NICSP 49 proporciona una guía sobre cómo presentar y medir este saldo en un conjunto de estados financieros para el plan de beneficios por retiro. Dado que el pasivo por beneficios por retiro ya se presenta en los estados financieros del empleador/patrocinador, el IPSASB concluyó que no se espera que un empleador/patrocinador aplique los requerimientos de esta Norma, ya que cualquier obligación por pensiones se registra en sus estados financieros al aplicar los requerimientos de la NICSP 39.
- FC11. El IPSASB también analizó si el alcance de esta Norma debería ampliarse para incluir planes de beneficios que tienen características similares a los planes de beneficios por retiro, pero que proporcionan beneficios de manera más general para satisfacer necesidades sociales distintas de los beneficios por retiro exclusivos para los empleados del sector público y otros participantes que reúnen las condiciones para afiliarse al plan (véase el párrafo 5 de esta Norma). El IPSASB decidió mantener el alcance de la NIC 26 porque el objetivo principal de la Norma es proporcionar una guía para la contabilidad y la presentación de informes de los planes de beneficios por retiro en el sector público. El IPSASB señaló que, para los planes que tienen características similares a los planes de beneficios por retiro, la aplicación de las partes pertinentes de esta Norma por analogía podría ser apropiada en virtud de los párrafos 12 a 15 de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Otros planes pueden tener características que hagan apropiada la aplicación de las partes pertinentes de la NICSP 39 o la NICSP 42, *Beneficios Sociales*.

- FC12. El IPSASB también acordó que el plan de beneficios por retiro es la entidad que informa; esto es congruente con la NIC 26. Por lo tanto, las entidades que administran múltiples planes de beneficios por retiro deben preparar estados financieros para cada plan individual.

Definiciones (véase el párrafo 9)

- FC13. El IPSASB señaló que los "planes de beneficios definidos" y los "planes de aportaciones definidas" ya están definidos en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, pero con definiciones diferentes a las de la NIC 26, y analizó si las definiciones de la NICSP 39 deben utilizarse en esta Norma. El IPSASB decidió que las definiciones de la NICSP 39 no eran adecuadas porque estaban redactadas desde la perspectiva de un empleador que aporta a un plan de beneficios por retiro, mientras que las definiciones de la NIC 26 están redactadas desde la perspectiva de un plan de beneficios por retiro.
- FC14. El IPSASB decidió mantener la definición de "planes de aportaciones definidas" de la NIC 26, con una guía adicional que señala que, en un plan de aportaciones definidas, son los participantes en el plan quienes asumen el riesgo principal de la inversión.
- FC15. Sin embargo, el IPSASB decidió modificar la definición de "planes de beneficios definidos" de la NIC 26, que pasaba de ser:

"Los planes de beneficios definidos son planes de beneficios por retiro en los que los importes que se pagarán como beneficios por retiro se determinan por referencia a una fórmula basada normalmente en los ingresos de los participantes o en sus años de servicio"; a

"Los planes de beneficios definidos son planes de beneficios por retiro distintos de los planes de aportaciones definidas".

- FC16. El IPSASB introdujo este cambio para garantizar que todos los planes de beneficios por retiro que no cumplieran con la definición de plan de aportaciones definidas se contabilizaran como planes de beneficios definidos. También se decidió incluir una Guía de Aplicación para ayudar a distinguir entre un plan de prestaciones definidas y un plan de aportaciones definidas. Por ejemplo, la guía indica que, en el caso de un plan de prestaciones definidas, es el empleador/patrocinador quien asume el riesgo principal de la inversión.
- FC17. El IPSASB consideró si la definición de la NIC 26 para el "valor actual actuarial de las prestaciones por jubilación prometidas» debía sustituirse por la definición de la NICSP 39 para el "valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas". El IPSASB tomó nota de que las definiciones se redactaron desde perspectivas diferentes y que la perspectiva del plan es la adecuada en esta Norma, aunque las diferentes perspectivas puedan dar lugar a valoraciones diferentes para obligaciones que son fundamentalmente las mismas (véase el BC18 más adelante). Por lo tanto, se decidió mantener la definición de la NIC 26.

Reconocimiento (véase el párrafo 10 y 11)

- FC18. El IPSASB señaló que la NIC 26 ofrece tres opciones para que los planes de beneficios definidos presenten información sobre el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos: reconocimiento en el estado de situación financiera, presentación en las notas a los estados financieros o por referencia a un informe actuarial adjunto. El IPSASB considera que el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos es información clave y decidió que esta información se reconozca en el estado de situación financiera como una provisión separada. Por lo tanto, las opciones de la NIC 26 que permiten solo revelar esta información en las notas a los estados financieros o en un informe actuarial separado no se incluyen en esta NICSP.
- FC19. El IPSASB también señaló que la NIC 26 no se pronuncia sobre si las obligaciones por beneficios por retiro de los planes de aportaciones definidas deben reconocerse y presentarse en los estados financieros de un

plan de beneficios por retiro. Para mejorar la rendición de cuentas y la transparencia de dichos planes, el IPSASB decidió que las obligaciones por contribuciones definidas adeudadas a los participantes según los términos del plan también se reconozcan y presenten en el estado de situación financiera. Por el contrario, los estados financieros del empleador/patrocinador no deben presentar una obligación relacionada con las aportaciones cuando no exista un pasivo por aportaciones no pagadas. Existen opiniones divergentes sobre la naturaleza exacta de las obligaciones por aportaciones definidas: ¿son pasivos de fecha y/o importe inciertos (y, por lo tanto, deben contabilizarse como provisiones)? ¿son distribuciones potenciales a los propietarios? ¿o son similares al patrimonio de los interesados? El IPSASB considera que la naturaleza de las obligaciones por aportaciones definidas puede estar vinculada al diseño de los planes de aportaciones definidas y, por lo tanto, ha decidido no describirlas como un elemento concreto de los estados financieros.

Medición (véase el párrafo 12 y 14)

Valoración de las inversiones del Plan

- FC20. La NIIC 26 requiere que los planes de inversiones se midan a valor razonable. Sin embargo, el IPSASB señaló que la NIC 26 parece permitir que las inversiones del plan se midan a otro valor si no es posible realizar una estimación del valor razonable. El IPSASB acordó que la guía sobre la medición del valor razonable contenida en otras NICSP es suficiente y decidió que las inversiones del plan se midan a valor razonable utilizando la guía contenida en otras NICSP según sea pertinente para el tipo de inversiones del plan.

Valor actuarial presente de los beneficios por retiro comprometidos

- FC21. El IPSASB notó que la NIC 26 permite que el valor actual actuarial de los beneficios por retiro comprometidos se mida utilizando los salarios actuales o los salarios proyectados. El IPSASB analizó si era apropiado mantener ambas opciones en esta Norma. El IPSASB decidió que la opción de utilizar los salarios actuales debería eliminarse de esta Norma, ya que podría subestimar el valor actuarial actual de los beneficios por retiro comprometidos. Los participantes en el plan están interesados en la sostenibilidad del plan de beneficios por retiro y, por lo tanto, requieren una mejor estimación del valor actual de las obligaciones futuras utilizando los salarios proyectados. También se señaló que el uso de salarios proyectados es congruente con la NICSP 39, según la cual el valor actual de una obligación por beneficios definidos debe medirse utilizando salarios proyectados. Además, el uso de salarios proyectados es congruente con el objetivo de esta Norma de aumentar la transparencia y la rendición de cuentas de los planes de beneficios por retiro para las obligaciones por beneficios por retiro adeudadas a los participantes. El IPSASB señaló que el beneficio de proporcionar una estimación basada en salarios proyectados superaría cualquier implicación de costo para el plan de beneficios por retiro.
- FC22. El IPSASB consideró la inclusión de una medida de alcance limitado por la cual, en determinadas circunstancias, los fideicomisarios de un plan de beneficios por retiro podrían utilizar la valoración actuarial del empleador/patrocinador para medir la valoración actuarial de los beneficios por retiro comprometidos a los efectos de esta Norma. El IPSASB destacó el uso de dicha solución práctica en algunas jurisdicciones, pero también señaló que en otras jurisdicciones los requerimientos regulatorios pueden dar lugar a una medición diferente para la misma obligación, debido, entre otras cosas, a las diferentes tasas de descuento aplicadas por los actuarios y al impacto de la valoración colectiva frente a la individual de los participantes, especialmente prevalente en los planes multiempresariales. El IPSASB también considera que si los fideicomisarios de un plan de beneficios por retiro consideran que la medición de la NICSP 39 es adecuada para los fines del plan de beneficios por retiro, por ejemplo, que no existen diferencias significativas en el enfoque, los supuestos o las tasas de descuento aplicadas por los actuarios, pueden utilizarla sin necesidad de recurrir a una solución práctica en esta Norma. Por lo tanto, se decidió no incluir dicha solución práctica.

Clasificación de las Aportaciones y los Beneficios

- FC23. El IPSASB analizó si las aportaciones y los beneficios debían clasificarse como un elemento concreto, tal y como se define en el Marco Conceptual. El IPSASB señaló que, en algunas jurisdicciones, las aportaciones se consideran ingresos, mientras que en otras se considera que las aportaciones dan lugar a una obligación. Del mismo modo, los beneficios pueden considerarse gastos o una reducción de esa obligación, dependiendo de la jurisdicción.
- FC24. El IPSASB decidió que la clasificación de las aportaciones y los beneficios depende de la estructura y la regulación de un plan de beneficios por retiro en particular. El IPSASB reconoció que existen muchos tipos diferentes de planes de beneficios por retiro, y que cada uno tendrá sus propios matices en cuanto a estructura y regulaciones. Por lo tanto, dado que esta Norma se aplica a todos los tipos de planes, el IPSASB decidió no clasificar las contribuciones y los beneficios como elementos particulares, sino dejar la clasificación en los estados financieros al criterio de los preparadores con conocimiento de la estructura y las regulaciones del plan.

Presentación de estados financieros (véanse párrafos 15 a 21)

- FC25. El IPSASB observó que la NIC 26 no es definitiva en cuanto a qué estados financieros debería presentar un plan de beneficios por retiro y decidió que esta Norma especificaría qué estados financieros son necesarios.
- FC26. El IPSASB señaló que los usuarios de los estados financieros de un plan de beneficios por retiro están interesados principalmente en un estado que muestre una conciliación de los saldos iniciales y finales de los activos netos disponibles para beneficios, que muestre las entradas y salidas del plan de beneficios por retiro, y decidió que no se requeriría un estado de rendimiento financiero. La conciliación del rendimiento anual del plan de beneficios por retiro se presenta en el estado de cambios en los activos netos disponibles para beneficios, que tiene cierta semejanza con un estado de rendimiento financiero, pero no debe considerarse como tal.
- FC27. El IPSASB señaló que no estaba claro si la NIC 26 requería que un plan de beneficios por retiro presentara un estado de flujos de efectivo. El IPSASB consideró que los planes de beneficios por retiro deben incluir un estado de flujos de efectivo porque proporciona información importante para los usuarios. Por lo tanto, el IPSASB decidió que esta Norma especificaría que un plan de beneficios por retiro debe presentar un estado de flujos de efectivo. El estado de flujos de efectivo se preparará utilizando el método directo de acuerdo con la NICSP 2, *Estados de Flujos de Efectivo*, ya que esta Norma no requiere un estado del rendimiento financiero. Por lo tanto, no es adecuado preparar un estado de flujos de efectivo utilizando el método indirecto, ya que no hay superávit o déficit que ajustar por partidas no monetarias para obtener los flujos de efectivo netos de las actividades de operación.

Información a revelar (véanse los párrafos 22 a 24)

- FC28. El IPSASB revisó la información a revelar de la NIC 26 sobre la valoración de los activos de un plan de beneficios por retiro y la financiación de dicho plan, y coincidió con los consultados en que sería útil disponer de más información para satisfacer las necesidades de toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, el IPSASB acordó ampliar los requerimientos de información a revelar en las notas a los estados financieros de un plan de beneficios por retiro, ya sea de prestación definida o de contribución definida, reflejados en el párrafo 22, de la siguiente manera:

"(c) La base para la valoración de todos los activos del plan, incluida la información a revelar sobre la medición del valor razonable por clase de activos del plan, según lo requerido por las NICSP aplicables". y

"(g) una descripción de la política de financiación, incluyendo cualquier obligación del empleador/patrocinador de cubrir cualquier déficit actuarial determinado en los activos de un plan de beneficios por retiro financiado".

- FC29. El IPSASB acordó además mejorar la guía de aplicación en el GA36 con respecto a la inclusión de información sobre la política de financiación del plan de beneficios por retiro haciendo referencia, por ejemplo, a las contribuciones esperadas de los participantes, el gobierno central u otra entidad.

Entrada en vigencia y transición (véanse los párrafos 25 a 27)

- FC30. El IPSASB consideró que la información clave en los estados financieros de propósito general de un plan de beneficios por retiro comprende la obligación de beneficios futuros, el alcance de cualquier déficit y el cambio en esas cifras durante el periodo sobre el que se informa. El IPSASB concluyó que requerir la aplicación de la guía sobre una base prospectiva satisfaría mejor las necesidades de los usuarios de la información de los planes de beneficios por retiro, ya que permite que el plan de beneficios por retiro proporcione la información más pronto que si se requiriera la aplicación retroactiva. La aplicación prospectiva requerirá que un plan de beneficios por retiro prepare un Estado de Situación Financiera de apertura y cierre, y otros Estados solo para el año de adopción. Esto permite alcanzar más rápidamente uno de los objetivos del proyecto, que era proporcionar a los usuarios una visión más precisa de las obligaciones por beneficios por retiro de las entidades del sector público. La aplicación retroactiva requeriría información histórica adicional y la información clave no estaría disponible tan rápidamente como en el caso de la aplicación prospectiva.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 49, pero no es parte de la misma.

Factores que deben considerarse al determinar si las aportaciones y los beneficios son ingresos y gastos o pasivos y una reducción de los pasivos.

P: ¿Cómo determinan los preparadores el tratamiento contable de las aportaciones y los beneficios?

R: Puede haber muchas estructuras y marcos diferentes para los planes de beneficios por retiro, incluso dentro de la misma jurisdicción, así como entre jurisdicciones. A fin de determinar la sustancia económica de los acuerdos en cada plan y, por lo tanto, el tratamiento contable más adecuado, los preparadores de los estados financieros de los planes de beneficios por retiro debían ejercer su juicio profesional al tomar esta determinación y considerar los siguientes factores:

- (a) características del plan;
- (b) estructura del plan;
- (c) entornos regulatorios;
- (d) entorno legislativo;
- (e) propósito de las aportaciones;
- (f) tipos de beneficios proporcionados; y
- (g) el tipo de otros gastos soportados por el plan.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 49, pero no son parte de ésta.

Los siguientes ejemplos ilustrativos (EI) proporcionan ejemplos de estilos y formatos para que los planes de beneficios por retiro presenten estados financieros que sean congruentes con la NICSP 49. Estos EI no son integrales ni obligatorios. Se aceptan otros estilos y formatos si cumplen con los requerimientos de esta NICSP.

Estos EI muestran tres formas posibles en que se pueden presentar los estados financieros requeridos, dependiendo del juicio que se haga sobre cómo presentar las aportaciones y los beneficios. Las diferentes partidas en los EI son ilustrativas.

El EI 1 se refiere a un plan de beneficios definidos en el que las aportaciones y los beneficios se tratan como ingresos y gastos, y todos los flujos de efectivo se tratan como flujos de efectivo de las actividades de operación.

El EI 2 se refiere a un plan de beneficios definidos en el que las aportaciones se tratan como pasivo y los beneficios como una reducción de dicho pasivo. En cuanto a los flujos de efectivo, los rendimientos de las inversiones, los pagos administrativos, los pagos de inversiones y los impuestos pagados sobre los ingresos de las inversiones son flujos de efectivo de operación. Las compras y ventas de inversiones del plan son actividades de inversión. Las aportaciones y beneficios, las transferencias a y desde otros planes y el impuesto sobre las ganancias de las aportaciones son actividades de financiación.

El EI 3 se refiere a un plan de aportaciones definidas en el que las aportaciones y los beneficios se tratan como ingresos y gastos. En cuanto a los flujos de efectivo, el rendimiento de las inversiones, los pagos administrativos, las aportaciones recibidas, los beneficios pagados (y los ingresos y pagos asociados) y los impuestos a las ganancias son actividades de operación. Las compras y ventas de inversiones del plan son actividades de inversión.

Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1

(miles de unidades monetarias)

Activos

Efectivo y equivalentes al efectivo

inversiones del plan (clasificadas adecuadamente)

Participaciones acumuladas o devengadas y dividendos por cobrar

aportaciones por cobrar

Otros activos

Total activo

EI1	EI2	EI3
(DB)	(DB)	(DC)

X	X	X

X	X	X

X	X	X

X	X	X

X	X	X

X	X	X

**Estado de situación financiera
a 31 de diciembre de 20X1**
EI1 EI2 EI3

(miles de unidades monetarias)

(DB) (DB) (DC)
Pasivos

Cuentas por pagar	X	X	X
Beneficios debidos y exigibles	X	X	X
Impuestos a las ganancias a pagar	X	X	X
Otros pasivos	X	X	X
Total pasivos excluyendo obligaciones por beneficios a los	X	X	X

Activos netos disponibles para beneficios por retiro
X X X
Provisión para el valor actuarial presente de los beneficios por retiro comprometidos
X X N/A
Obligación de aportaciones definidas
N/A N/A X
Otras reservas
X X X
Exceso o déficit de financiación
X X X

Estado de cambios en los activos netos disponibles para beneficios	EI1	EI2	EI3
Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20XY	(DB)	(DB)	(DC)
(miles de unidades monetarias)			
Activos netos disponibles para beneficios (al inicio del ejercicio)	X	X	X
Ganancias de inversión			
Variación neta del valor razonable de las inversiones del plan	X	X	X
Ingresos por intereses	X	X	X
Ingresos de actividades de inversión	X	X	X
Ingresos por dividendos	X	X	X
Otros ingresos	X	X	X
	X	X	X
Aportaciones			
Empleador	X	X	X
Participantes	X	X	X
Beneficios acumulados o devengados	X	X	N/A
Financiación del promotor	X	X	X
Aumento total de los activos netos disponibles para beneficios	X	X	X
Beneficios pagados	X	X	X
Gastos relacionados con inversiones	X	X	X
Gastos operativos y de administración	X	X	X
Otros gastos	X	X	X
Impuesto a las ganancias	X	X	X
Disminución total de los activos netos disponibles para beneficios	X	X	X
Transferencias desde y hacia otros planes	X	X	X
Aumento/disminución neto de los activos disponibles para beneficios	X	X	X
Activos netos disponibles para beneficios (al final del ejercicio)	X	X	X

Estado de cambios en las obligaciones por beneficios por retiro	EI1	EI2	EI3
Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20XY	(DB)	(DB)	(DC)
(miles de unidades monetarias)			
Obligaciones por beneficios por retiro (al inicio del ejercicio)	X	X	X
Aportaciones			
Empleador	N/A	X	X
Participantes	N/A	X	X
Financiación del promotor	N/A	X	X
Transferencias desde y hacia otros planes	X	X	X
Cambios en las suposiciones actuariales	X	X	N/A
Beneficios acumulados o devengados	X	X	N/A
Aumento total de sus obligaciones por beneficios por retiro	X	X	X
 Beneficios pagados	 X	 X	 X
Transferencias a otros planes	X	X	X
Impuestos a las aportaciones	N/A	X	X
Disminución total de sus obligaciones por beneficios por retiro	X	X	X
 Obligaciones por beneficios por retiro (al final del ejercicio)	 X	 X	 X

NOTA: Como alternativa al estado de cambios en las obligaciones por beneficios de retiro, esta información puede proporcionarse en las notas a los estados financieros.

Estado de flujos de efectivo para el ejercicio que termina a 31 de diciembre de 20X2

(miles de unidades monetarias)

EI1	EI2	EI3
(DB)	(DB)	(DC)

Flujos de efectivo por actividades de operación*Cobros*

Venta del plan de inversiones	X	N/A	N/A
Intereses cobrados	X	X	X
Dividendos recibidos	X	X	X
Otros cobros	X	X	X
Aportaciones recibidas de los empleadores	X	N/A	X
Aportaciones recibidas de los participantes	X	N/A	X
Financiación recibida del promotor	X	N/A	X

Pagos

Compras del plan de inversiones	X	N/A	N/A
Pagos relacionados con inversiones	X	X	N/A
Beneficios pagados a los participantes	X	N/A	X
Pagos operativos y de administración	X	X	X
Otros pagos	X	X	X
Impuestos pagados sobre las aportaciones	X	N/A	X
Impuestos pagados sobre Inversiones	X	X	X
Transferencias desde y hacia otros planes	X	N/A	N/A

Entrada (salida) neta de efectivo por actividades de operación

X	X	X

Flujos de efectivo por actividades de inversión

Compras del plan de inversiones	N/A	(X)	(X)
Venta del plan de inversiones	N/A	X	X
Gastos relacionados con inversiones	N/A	N/A	X
Transferencias desde y hacia otros planes	N/A	N/A	X

Entrada (salida) neta de efectivo por actividades de Inversión

N/A	X	X

(DB)	(DB)	(DC)

(miles de unidades monetarias)

Estado de flujos de efectivo para el ejercicio que termina a 31 de diciembre de 20X2	EI1	EI2	EI3
Flujos de efectivo por actividades de financiación			
Aportaciones recibidas de los empleadores	N/A	X	N/A
Aportaciones recibidas de los participantes	N/A	X	N/A
Financiación recibida del promotor	N/A	X	N/A
Beneficios pagados a los participantes	N/A	X	N/A
Transferencias desde y hacia otros planes	N/A	X	N/A
Impuestos pagados sobre las aportaciones	N/A	(X)	N/A
Entrada (salida) neta de efectivo por actividades de financiación	N/A	X	N/A
Incremento(disminución) neta en el efectivo y equivalentes al efectivo	X	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del ejercicio	X	X	X
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del ejercicio	X	X	X

COMPARACIÓN CON LA NIC 26

La NICSP 49, *Planes de Beneficios por Retiro*, se basa en la NIC 26, *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro*, que incluye las modificaciones hasta febrero de 2021.

Las principales diferencias entre la NICSP 49 y la NIC 26 son las siguientes:

- La NICSP 49 tiene definiciones diferentes, tales como planes de beneficios definidos y activos netos disponibles para beneficios;
- la NICSP 49 requiere el uso de salarios proyectados solo cuando se mide el valor actuarial presente de los beneficios por retiro comprometidos, mientras que la NIC 26 permite elegir entre usar los niveles salariales actuales o los niveles salariales proyectados; y
- la NICSP 49 requiere la presentación de un estado de flujos de efectivo para los planes de beneficios por retiro, mientras que la NIC 26 no lo requiere.

COMPARACIÓN CON LAS EFP

Al desarrollar la NICSP 49, *Planes de Beneficios por Retiro*, el IPSASB consideró las guías de información de las Estadísticas Financieras Públicas (EFP).

Las principales similitudes con las EFP son las siguientes:

- La NICSP 49 permite que las aportaciones a los planes de beneficios por retiro se contabilicen como ingresos o como pasivo para el participante, dependiendo de los términos del plan, y las EFP también lo permiten dependiendo del tipo de régimen.
- La NICSP 49 requiere que las obligaciones por beneficios por retiro se reconozcan en el estado de situación financiera. De manera similar, la EFP también requiere que los derechos de pensión se presenten en el balance general.

NICSP 50 EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se basa principalmente en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF®) 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 6, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas NIIF de Contabilidad es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: customerservices@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las Normas NIIF de Contabilidad, las Normas NIC y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Las expresiones "Normas NIIF de Contabilidad", "Normas NIC", "IASB" y "Fundación IFRS" son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben usarse sin su permiso.

NICSP 50 EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La NICSP 50 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* fue emitida en noviembre de 2024.

NICSP 50 EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1-2
Alcance	3-5
Definiciones	6
Reconocimiento de activos para exploración y evaluación	7-8
Exención de los párrafos 14 y 15 de la NICSP 3	8
Medición de activos para exploración y evaluación	9-15
Medición inicial	9
Elementos del costo de los activos para exploración y evaluación	10-12
Medición posterior	13
Cambios en políticas contables	14-15
Presentación.....	16-18
Clasificación de activos para exploración y evaluación.....	16-17
Reclasificación de activos para exploración y evaluación.....	18
Deterioro del valor	19-23
Reconocimiento y medición	19-21
Especificación del nivel al que se evalúa el deterioro de valor de los activos para exploración y evaluación	22-23
Información a revelar	24-26
Fecha de vigencia y transición	27-29
Fecha de vigencia	27-28
Transición.....	29
Apéndice A: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las Conclusiones	
Comparación con la NIIF 6	
Comparación con las EFP	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 50, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales por Retiro*, está contenida en los párrafos 1 a 29. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 50 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es especificar la información financiera relativa a la exploración y evaluación de recursos minerales.
2. En particular, la Norma requiere:
 - (a) Mejoras limitadas en las prácticas contables existentes para los desembolsos por exploración y evaluación.
 - (b) Las entidades que reconocen activos de exploración y evaluación deben evaluar el deterioro de dichos activos de acuerdo con esta Norma y medir cualquier deterioro de acuerdo con la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.
 - (c) información a revelar que identifique y explique los importes que en los estados financieros de la entidad surjan de la exploración y evaluación de recursos minerales, que ayude a los usuarios de esos estados financieros a comprender el importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros de los activos para exploración y evaluación que se hayan Reconocer.

Alcance

3. Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base de contabilidad de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma a los desembolsos de exploración y evaluación en los que incurra.
4. Esta Norma no aborda otros aspectos relativos a la contabilización de las entidades dedicadas a la exploración y evaluación de recursos minerales.
5. Una entidad no aplicará esta Norma a los desembolsos en que haya incurrido:
 - (a) antes de la exploración y evaluación de los recursos minerales, tales como desembolsos incurridos antes de obtener el derecho legal de explorar un área determinada;
 - (b) después de que sean demostrables la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Definiciones

6. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Activos de exploración y evaluación significa los desembolsos de exploración y evaluación reconocidos como activos de acuerdo con la política contable de la entidad.

Desembolsos de exploración y evaluación son los desembolsos en que incurre una entidad en relación con la exploración y evaluación de recursos minerales antes de que se pueda demostrar la viabilidad técnica y comercial de la extracción de un recurso mineral.

Exploración y evaluación de recursos minerales significa la búsqueda de recursos minerales, incluyendo minerales, petróleo, gas natural y recursos similares no renovables, realizada una vez que la entidad ha obtenido derechos legales para explorar en un área determinada, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Reconocimiento de activos para exploración y evaluación

7. **Al desarrollar sus políticas contables, una entidad que reconozca activos para exploración y evaluación aplicará el párrafo 12 de la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.**

Exención de los párrafos 14 y 15 de la NICSP 3

8. Los párrafos 14 y 15 de la NICSP 3 establecen las fuentes de la jerarquía normativa, así como las guías que la dirección está obligada a considerar al desarrollar una política contable para una partida, cuando ninguna NICSP sea aplicable específicamente. Supeditado a lo dispuesto en los párrafos 10 y 11 siguientes, esta Norma exime a una entidad de aplicar esos párrafos a sus políticas contables para el reconocimiento y la medición de los activos para exploración y evaluación.

Medición de activos para exploración y evaluación

Medición inicial

9. Los activos para exploración y evaluación se medirán por su costo.

Elementos del costo de los activos para exploración y evaluación

10. Una entidad establecerá una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerá como activos para exploración y evaluación, y aplicará dicha política de forma coherente. Al establecer esta política, una entidad considerará el grado en el que los desembolsos puedan estar asociados con el descubrimiento de recursos minerales específicos. Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- (a) adquisición de derechos de exploración;
 - (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
 - (c) perforaciones exploratorias;
 - (d) excavaciones de zanjas y trincheras;
 - (e) toma de muestras; y
 - (f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.
11. Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación. *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* y la NICSP 31 *Activos Intangibles* suministran guías sobre el reconocimiento de activos que surjan de este desarrollo.
12. De acuerdo con la NICSP 19 , *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, una entidad Reconocer cualquier obligación en la que se incurra por desmantelamiento y restauración durante un determinado periodo, como consecuencia de haber llevado a cabo actividades de exploración y evaluación de recursos minerales.

Medición posterior

13. Una entidad medirá los activos de exploración y evaluación al costo histórico o al valor razonable. Si se utiliza el valor razonable (ya sea según el modelo de la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, o según el modelo de la NICSP 31), será congruente con la clasificación de los activos (véase el párrafo 16).

Cambios en políticas contables

14. **Una entidad puede cambiar las políticas contables aplicadas a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación, si el cambio hace que los estados financieros sean más relevantes a los efectos de toma de decisiones económicas por los usuarios sin mermar su fiabilidad, o si los hace más fiables y no disminuye su relevancia para la adopción de decisiones. Una entidad juzgará la relevancia y la fiabilidad empleando los criterios de la NICSP 3.**
15. Para justificar cambios en las políticas contables aplicadas a los desembolsos por exploración y evaluación, una entidad demostrará que el cambio aproxima sus estados financieros a los criterios de la NICSP 3, sin que sea necesario que el cambio en cuestión cumpla por completo con esos criterios.

Presentación

Clasificación de activos para exploración y evaluación

16. Una entidad clasificará los activos para exploración y evaluación como tangibles o intangibles, según la naturaleza de los activos adquiridos, y aplicará la clasificación de forma coherente.
17. Algunos activos para exploración y evaluación se tratan como intangibles (por ejemplo, los derechos de perforación), mientras que otros son tangibles (por ejemplo, vehículos y equipos de perforación). En la medida en que se consuma un activo tangible para desarrollar un activo intangible, el importe que refleje ese consumo será parte del costo del activo intangible. Sin embargo, el uso de un activo tangible para desarrollar un activo intangible no transforma a dicho activo tangible en intangible.

Reclasificación de activos para exploración y evaluación

18. Un activo para exploración y evaluación dejará de ser clasificado como tal cuando la fiabilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral sean demostrables. Antes de proceder a la reclasificación, se evaluará el deterioro de los activos para exploración y evaluación, debiéndose Reconocer cualquier pérdida por deterioro de su valor.

Deterioro del valor

Reconocimiento y medición

19. **Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su importe recuperable. Cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros excede el importe recuperable, una entidad medirá, presentará y revelará cualquier pérdida por deterioro del valor resultante de acuerdo con la NICSP 26, excepto por lo dispuesto en el párrafo 22 siguiente.**
20. Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 21 de esta Norma en lugar de los párrafos 25 a 29 de la NICSP 26. El párrafo 21 utiliza el término "activos», pero se aplica igualmente a los activos de exploración y evaluación separados o a una unidad generadora de efectivo, en el caso de los activos generadores de efectivo según la NICSP 26.
21. Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la entidad debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
 - (a) El término durante el que la entidad tiene el derecho a explorar en un área específica ha expirado durante el periodo, o lo hará en un futuro cercano, y no se espera que sea renovado.
 - (b) No se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área.

- (c) La exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la entidad ha decidido interrumpir dichas actividades en la misma.
- (d) Existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo exitoso o a través de su venta.

En cualquiera de estos casos, o en casos similares, la entidad comprobará el deterioro del valor de acuerdo con la NICSP 26. Cualquier pérdida por deterioro se Reconocer como un gasto de acuerdo con la NICSP 26.

Especificación del nivel al que se evalúa el deterioro de valor de los activos para exploración y evaluación

- 22. Una entidad establecerá una política contable para asignar los activos para exploración y evaluación a unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor. Cada unidad generadora de efectivo o grupo de unidades a las que se asigne un activo de exploración y evaluación no será mayor que un segmento determinado de acuerdo con la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*.
- 23. El nivel identificado por la entidad, a los efectos de comprobar si el valor de los activos para exploración y evaluación se ha deteriorado, puede comprender una o más unidades generadoras de efectivo.

Información a revelar

- 24. Una entidad revelará la información que permita identificar y explicar los importes Reconocer en sus estados financieros que procedan de la exploración y evaluación de recursos minerales.
- 25. Para cumplir lo dispuesto en el párrafo 24, una entidad revelará:
 - (a) Las políticas contables aplicadas a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación, incluyendo el reconocimiento de activos por exploración y evaluación.
 - (b) Los importes de los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los flujos de efectivo por actividades de operación e inversión, surgidos de la exploración y evaluación de recursos minerales.
- 26. La entidad tratará los activos para exploración y evaluación como una clase de activos separada y revelará la información requerida por la NICSP 45 o la NICSP 31, según cómo haya clasificado los activos.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

- 27. **Una entidad aplicará esta norma a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2027, revelará este hecho.**
- 28. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad de acumulación (o devengo), tal como se definen en la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* (NICSP), a efectos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Transición

29. Si fuera impracticable aplicar un requerimiento concreto del párrafo 18 a la información comparativa que se refiera a periodos anuales que comiencen antes del Enero de 1, 2027, la entidad revelará este hecho. En la NICSP 3 se explica el significado del término “impracticable”.

Apéndice A

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 31 *Activos Intangibles*

Se modifica el párrafo 3 y se añade el párrafo 132L. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

3. Esta Norma no es aplicable a:

...

- (c) El reconocimiento y la medición de los activos de exploración y evaluación (véase la NICSP 50, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, ~~la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente que trate de la exploración y evaluación de recursos minerales~~).

...

Fecha de vigencia

...

132P El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 50 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* fue emitida en noviembre de 2024. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2027, revelará este hecho.

...

Modificaciones de la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o Devengo) (NICSP)*

Se añaden los párrafos 62D, 62E y 154P. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

...

NICSP 50 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*

62D Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres - años para no reconocer activos, no se requiere que aplique los requerimientos relacionados con los activos para exploración y evaluación hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

62E Esta NICSP concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP para reconocer activos de acuerdo con la NICSP 45. Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de reconocimiento de esta NICSP al mismo tiempo que considera el reconocimiento de los activos para exploración y evaluación en esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención de acuerdo con la NICSP 45, no se requiere que reconozca activos para exploración y evaluación hasta que la

exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

...

Fecha de vigencia

...

- 154P Los párrafos 62F y 62G se añadieron por la NICSP 50 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* fue emitida en noviembre de 2024. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2027, revelará este hecho.

...

Modificaciones a la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifica el párrafo 3 y se añade el párrafo 85B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

3. Esta Norma no es aplicable a:

...

- (d) El reconocimiento y la medición de los activos de exploración y evaluación (véase la NICSP 50, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, ~~la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente que trate de la medición de los activos de exploración y evaluación~~).

...

Fecha de vigencia

...

- 85B El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 50 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* fue emitida en noviembre de 2024. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2027, revelará este hecho.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 50, pero no son parte de la misma.

Objetivo (véanse los párrafos 1 y 2)

- FC1. Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 50 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*. Esta Norma se basa en la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* publicada por el IASB el 31 de diciembre de 2004, incluyendo las modificaciones hasta marzo de 2018. Estos Fundamentos de las Conclusiones describen solamente aquellas áreas en las que la NICSP 50 se aparta de los requerimientos de la NIIF 6.

Antecedentes

- FC2. NIIF 6 se emitió por el IASB en diciembre de 2004. Permite elegir una política para contabilizar los desembolsos durante la fase de exploración de una mina. La NIIF 6 también prescribe la información financiera si la entidad elige una política contable que reconoce y mide los desembolsos de exploración y evaluación como un activo. Antes de la emisión de esta Norma, no existían requerimientos equivalentes en las NICSP para la información financiera sobre la exploración y evaluación de recursos minerales.
- FC3. El IPSASB publicó el Documento de Consulta, Recursos Naturales, en mayo de 2022, que proponía el desarrollo de una guía alineada con la NIIF 6. Entre quienes respondieron al Documento de Consulta, hubo acuerdo con la propuesta del IPSASB, por lo que el IPSASB decidió que se elaborara una Norma separada alineada con la NIIF 6.

Exploración y Evaluación de Recursos Minerales públicas en el Sector Público

- FC4. Una entidad normalmente necesitará realizar actividades de exploración y evaluación para determinar si un yacimiento debe desarrollarse. Antes de esta Norma, no existía ninguna guía específica sobre las actividades de exploración y evaluación en las NICSP.
- FC5. El IPSASB determinó que la guía sobre los costos de exploración y evaluación debía alinearse con la NIIF 6, aplicable a las actividades de exploración y evaluación de naturaleza comercial, y no de naturaleza de prestación de servicios. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB determinó que varias jurisdicciones ricas en recursos habían suscrito acuerdos de producción compartida o coproducción con compañías privadas, en lugar de los tradicionales acuerdos de concesión de licencias mineras o de regalías. El IPSASB determinó que, desde la perspectiva de una entidad del sector público, dichos acuerdos pueden entrar en el ámbito de aplicación de la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, y que es posible que la operación conjunta o negocio conjunto resultante incurra en costos de exploración y evaluación.
- FC6. El IPSASB señaló que una entidad puede explorar recursos minerales en virtud de otros derechos, por ejemplo, derechos soberanos, sin necesidad de una licencia (un derecho legal). El IPSASB determinó que, en tales casos, los gastos de exploración y evaluación entran en el ámbito de aplicación de la presente Norma.
- FC7. Quienes respondieron al Documento de Consulta del IPSASB sobre Recursos Naturales estuvieron en general de acuerdo con el enfoque del IPSASB de elaborar la Norma en consonancia con la NIIF 6.
- FC8. El IPSASB no identificó ninguna razón específica del sector público para apartarse de los principios de la NIIF 6 en la elaboración de esta Norma, excepto por la terminología y otras modificaciones de formato y congruencia específicas del IPSASB. El IPSASB decidió mantener la terminología de "viabilidad comercial" y "deterioro de activos generadores de efectivo" utilizada en la NIIF 6, ya que la Norma solo es aplicable a las actividades de exploración y evaluación de naturaleza comercial, y se considera que esto sería relevante para las entidades del sector público que utilizan la Norma.

- FC9. El IPSASB tomó nota de la opinión de algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma 86 de que la Norma debería proporcionar orientación para reconocer como activos intangibles la facultad del Estado de otorgar derechos de exploración a entidades. El IPSASB señaló que la contabilidad por parte del emisor de los derechos de exploración no entra en el ámbito de aplicación de esta Norma y señaló, además, que las facultades y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes, tales como los derechos mineros gestionados por el propio Estado, también quedan excluidos del ámbito de aplicación de la NICSP 31, *Activos Intangibles*.

Comparación con el Marco Conceptual

- FC10. El IPSASB señaló que cuando una entidad elige una política contable que reconoce y mide los desembolsos por exploración y evaluación como activos, esa política puede no ser congruente con la definición de activo del Marco Conceptual. En una reciente consulta, el IASB señaló que los constituyentes del sector privado coincidieron en general en que la NIIF 6 proporcionaba información útil tanto para los preparadores como para los usuarios de los estados financieros NIIF. El IPSASB señaló que las guías alineadas con la NIIF 6 también deberían proporcionar información útil para los preparadores y usuarios del sector público, y concluyó que la exención de la aplicación de los párrafos 14 y 15 de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, prevista en el párrafo 8 de la Norma, es aceptable.
- FC11. El IPSASB también señaló que el IASB concluyó su proyecto sobre actividades extractivas en septiembre de 2023. No se realizarán más cambios en los requerimientos de contabilidad y de información de la NIIF 6, y se eliminará el carácter temporal de la exención de los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, como parte del próximo ciclo de mejoras anuales del IASB. El IPSASB acordó alinearse con la decisión del IASB de eliminar el carácter temporal de la exención, lo que respalda la conclusión sobre la utilidad de la información según el FC8.

Medición posterior

- FC12. El IPSASB acordó alinearse con la NIIF 6 y la aplicación de la Norma a las operaciones de naturaleza comercial. Por lo tanto, los activos de exploración y evaluación se mantienen por su capacidad financiera (es decir, su propósito comercial), a la que se aplica la base de medición del valor razonable.

Reversión de las pérdidas por deterioro

- FC13. El IPSASB señaló que, para la reversión de pérdidas por deterioro, las entidades deben aplicar los requerimientos específicos establecidos en los párrafos 99 a 105 de la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*, ya que estos requerimientos se aplican a todas las entidades para todos los activos (excepto la plusvalía y las inversiones en capital clasificadas como disponibles para la venta).

COMPARACIÓN CON LA NIIF 6

La NICSP 50, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, se basa en la NIIF 6, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, que incluye las modificaciones hasta marzo de 2018.

Las principales diferencias entre la NICSP 50 y la NIIF 6 son las siguientes:

- La NICSP 50 utiliza una terminología diferente de la NIIF 6. Por ejemplo, la NICSP 50 utiliza los términos "costo histórico" y "deterioro de activos generadores de efectivo", mientras que la NIIF 6 utiliza los términos "modelo del costo", "modelo de revaluación" y "deterioro de activos".

COMPARACIÓN CON LAS EFP

Al desarrollar la NICSP 50, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, el IPSASB consideró las guías de información de las Estadísticas Financieras Públicas (EFP).

Las diferencias y similitudes clave con las EFP son las siguientes:

- Cuando una entidad opta por capitalizar los desembolsos de exploración y evaluación, tanto la NICSP 50 como las EFP requieren que una entidad contabilice los desembolsos como activos de exploración y evaluación.
- La NICSP 50 requiere la clasificación de los activos de exploración y evaluación como activos tangibles o intangibles. Las EFP requieren su clasificación como un tipo de productos de propiedad intelectual.
- En el reconocimiento inicial, los elementos del costo en la NICSP 50 no incluyen un rendimiento del capital fijo utilizado en la actividad de exploración y evaluación, mientras que las EFP sí incluyen un rendimiento del capital fijo.
- En la medición posterior, la NICSP 50 permite el modelo de costo histórico o valor actual. En las EFP los activos deben medirse a valores de mercado, por lo que puede dar la misma valoración si se utiliza el enfoque de mercado como técnica de medición.
- En la medición posterior, la NICSP 50 requiere que los activos de exploración y evaluación se evalúen para determinar si han sufrido un deterioro y se deterioren cuando el importe en libros exceda el importe recuperable. En la EFP, el consumo del activo es la disminución del valor actual del activo.
- La NICSP 50 incluye requerimientos de información a revelar que están presentes en las EFP.

INTRODUCCIÓN A LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO—EMITIDA EN 2017

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) desarrolla normas contables para las entidades del sector público denominadas Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El IPSASB reconoce las importantes ventajas de lograr una información financiera congruente y comparable entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP desempeñarán un papel fundamental para hacer que tales ventajas se materialicen. El IPSASB anima decididamente a las administraciones públicas y emisores de normas nacionales a participar en el desarrollo de sus Normas comentando las propuestas expuestas en sus Proyectos de Norma y Documentos de Consulta.

El IPSASB emite NICSP relacionadas con la información financiera con base contable de efectivo y de acumulación (o devengo).

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El IPSASB reconoce el derecho de los gobiernos y de los emisores de normas nacionales a establecer normas contables y guías para la información financiera en sus jurisdicciones. El IPSASB considera que esta Norma supone un paso importante para la mejora de la congruencia y comparabilidad de la información financiera sobre la base contable de efectivo y promueve la adopción de esta Norma. Se considera que los estados financieros deben describirse como que cumplen esta NICSP únicamente si cumplen con todos los requisitos de la Parte 1 de esta NICSP.

El IPSASB anima a los gobiernos a avanzar en la implantación de la base de acumulación contable (o devengo) y en la armonización de los requerimientos nacionales con las NICSP, elaboradas para ser aplicadas por las entidades que adopten dicha base contable de acumulación (o devengo). Las entidades que, en algún momento en el futuro, tengan la intención de adoptar la base contable de acumulación (o devengo) podrán encontrar de utilidad otras publicaciones del IPSASB, en especial el Estudio 14, *Transición a la Base Contable de Acumulación (o Devengo): Guía para Gobiernos y Entidades Gubernamentales*.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO: INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO—EMITIDA EN 2017

Estructura de la Norma

Esta Norma comprende dos partes:

- La Parte 1 es obligatoria. Establece los requerimientos aplicables a todas las entidades del sector público que preparan estados financieros con propósito general según la base contable de efectivo. Define la base contable de efectivo, establece los requisitos para la información a revelar en los estados financieros y notas de apoyo, y trata varias cuestiones específicas de la presentación de información. Los requerimientos de esta parte de la Norma deben cumplirse por las entidades que pretendan informar de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*.
- La Parte 2 no es obligatoria. Identifica políticas contables adicionales e información a revelar que se aconseja que una entidad adopte para mejorar su rendición de cuentas financiera y la transparencia de sus estados financieros y para apoyar su transición, o migración, a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo).
- La NICSP con base de efectivo fue emitida en enero de 2003. La NICSP fue modificada con requerimientos adicionales y recomendaciones relacionadas con la presentación de información presupuestaria en 2006 y asistencia externa en 2007.
- En 2017 se emitió una NICSP de base de efectivo revisada. Los objetivos de la revisión fueron:
 - (a) eliminar los obstáculos a la adopción de la NICSP de base de efectivo representados por los requerimientos existentes relativos a la consolidación, la asistencia externa y los pagos a terceros: en particular, reformular los requerimientos en la Parte 1 de la NICSP para preparar estados financieros consolidados y revelar información sobre asistencia externa y pagos a terceros como recomendaciones en la Parte 2 de la NICSP;
 - (b) garantizar que los requerimientos y recomendaciones en la Norma no son contrarios a aquellos de la NICSP equivalente de acumulación (o devengo), excepto cuando tales diferencias son apropiadas para reflejar la adopción de la base de efectivo; y
 - (c) clarificar que el papel de la NICSP de base de efectivo pretende tener en la estrategia global de establecimiento de las normas del IPSASB es, primeramente, un paso en el camino de adopción de las NICSP de acumulación (o devengo), más que como un fin en sí misma.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO

ÍNDICE

Introducción

Estructura de la Norma

Parte 1: Requerimientos

Objetivo

	Párrafos
1.1 Alcance de los requerimientos.....	1.1.1–1.1.6
1.2 La Base de efectivo.....	1.2.1–1.2.10
Definiciones.....	1.2.1–1.2.10
Base contable de efectivo.....	1.2.2
Equivalentes al efectivo.....	1.2.3–1.2.5
Efectivo controlado por la entidad que informa.....	1.2.6–1.2.9
Control de una entidad.....	1.2.10
1.3 Presentación y requerimientos de la información a revelar.....	1.3.1–1.3.33
Definiciones.....	1.3.1–1.3.3
Estados financieros.....	1.3.4–1.3.11
Información a presentar en el estado de cobros y pagos en efectivo.....	1.3.12–1.3.24
Clasificación.....	1.3.17–1.3.18
Partidas, encabezamientos y subtotales.....	1.3.19
Información en términos netos.....	1.3.20–1.3.24
Políticas contables y notas explicativas.....	1.3.25–1.3.33
Estructura de las notas.....	1.3.25–1.3.26
Selección e información a revelar de las políticas contables.....	1.3.27–1.3.33
1.4 Consideraciones generales.....	1.4.1–1.4.25
Periodo sobre el que se informa.....	1.4.1–1.4.3
Oportunidad.....	1.4.4
Fecha de autorización.....	1.4.5–1.4.6
Información acerca de la entidad.....	1.4.7–1.4.8
Restricciones en los saldos de efectivo y el acceso a los préstamos.....	1.4.9–1.4.12
Congruencia de la presentación.....	1.4.13–1.4.15
Información comparativa.....	1.4.16–1.4.20
Identificación de los estados financieros.....	1.4.21–1.4.25
1.5 Corrección de errores.....	1.5.1–1.5.5

1.6 Moneda extranjera	1.6.1–1.6.8
Definiciones	1.6.1
Tratamiento de los cobros, pagos y saldos de efectivo en moneda extranjera.....	1.6.2–1.6.8
1.7 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros	1.7.1–1.7.46
Definiciones	1.7.1–1.7.7
Presupuestos aprobados.....	1.7.2–1.7.4
Presupuesto inicial y final	1.7.5–1.7.6
Importes realizados	1.7.7
Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados.....	1.7.8–1.7.32
Alcance	1.7.9–1.7.10
Comparación de importes presupuestados y realizados	1.7.11–1.7.16
Presentación	1.7.17–1.7.19
Nivel de agregación.....	1.7.20–1.7.22
Cambios del presupuesto inicial al final	1.7.23–1.7.24
Base comparable	1.7.25–1.7.30
Presupuestos plurianuales	1.7.31–1.7.32
Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance	1.7.33–1.7.40
Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros	1.7.41–1.7.46
1.8 Fecha de vigencia de la sección 1 y disposiciones transitorias	1.8.1–1.8.13
Disposiciones transitorias	1.8.1–1.8.4
Fecha de vigencia	1.8.5–1.8.6
Derogación de la Norma de base de efectivo (2007).....	1.8.7–1.8.10
Cambios en las políticas contables de las entidades que adoptan la NICSP de base de efectivo derogada	1.8.11–1.8.13
Fundamentos de las conclusiones	
Apéndice 1: Ilustración de los requerimientos de la Parte 1 de la Norma	
Parte 2: Información a revelar adicional recomendada	
2.1 Información a revelar adicional recomendada.....	2.1.1–2.1.103
Definiciones.....	2.1.1–2.1.2
Beneficios económicos o potencial de servicio futuros.....	2.1.2
Negocio en marcha	2.1.3–2.1.5
Transacciones administradas	2.1.6–2.1.13
Recaudación de ingresos	2.1.9–2.1.11
Flujos de efectivo para “transferir”	2.1.12

Pagos de transferencia.....	2.1.13
Información a revelar sobre las principales clases de flujos de efectivo	2.1.14–2.1.21
Información a revelar sobre partes relacionadas	2.1.22–2.1.23
Información a revelar sobre activos, pasivos, ingresos, gastos y comparación con presupuestos..	2.1.24–2.1.32
Comparación con presupuestos.....	2.1.28–2.1.32
Estados financieros consolidados	2.1.33–2.1.61
Definiciones.....	2.1.33
Entidad económica	2.1.34–2.1.36
Alcance de los estados financieros consolidados	2.1.37–2.1.46
Transición a los estados financieros consolidados	2.1.47–2.1.49
Procedimientos de consolidación.....	2.1.50–2.1.52
Información a revelar sobre la consolidación.....	2.1.53–2.1.56
Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas	2.1.57–2.1.61
Acuerdos conjuntos.....	2.1.62–2.1.63
Información financiera en economías hiperinflacionarias	2.1.64–2.1.76
La reexpresión de los estados financieros.....	2.1.66–2.1.71
Información comparativa.....	2.1.72
Estados financieros consolidados	2.1.73–2.1.74
Selección y uso de un índice general de precios	2.1.75–2.1.76
Pagos por terceros por cuenta de una entidad	2.1.77–2.1.81
Destinatarios de asistencia externa y otra asistencia	2.1.82–2.1.103
Definiciones	2.1.82
Asistencia	2.1.83–2.1.89
Asistencia externa recibida	2.1.90
Otra asistencia recibida.....	2.1.91
Asistencia externa y otra asistencia recibida	2.1.92–2.1.99
Bienes y servicios recibidos	2.1.100–2.1.103
2.2 Gobiernos y otras entidades del sector público completando la transición, o migración, hacia la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo)	2.2.1–2.2.9
Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo	2.2.1–2.2.3
Estados financieros consolidados – La entidad económica	2.2.4–2.2.6
Requerimientos y recomendaciones de información a revelar según las NICSP de base de efectivo	2.2.7
NICSP 33 – Adopción por Primera Vez de las NICSP de Acumulación (o Devengo)	2.2.8–2.2.9

Fundamentos de las conclusiones

Apéndice 2: Ilustración de cierta información a revelar recomendada en la Parte 2 de la Norma

Apéndice 3: Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo en el formato requerido
por la NICSP 2 Estado de Flujos de Efectivo

Apéndice 4: Características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito
general

PARTE 1: REQUERIMIENTOS

La Parte 1 de esta Norma expone los requerimientos de información según la base contable de efectivo.

Los requerimientos obligatorios se presentan en letra cursiva y negrita. En ellas se usa el término "deberá" para señalar que son requerimientos obligatorios. Deben leerse en el contexto de los párrafos de comentario de esta Norma, los cuales aparecen en letra normal, así como en el contexto del "Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público". No está contemplada la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas no significativas.

Objetivo

El propósito de esta Norma es establecer la forma en que tienen que presentarse los estados financieros con propósito general según la base contable de efectivo.

Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los informes financieros con propósito general y otros informes financieros de propósito general (IFPG) a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. La información sobre cobros, pagos y saldos en efectivo de una entidad, es necesaria a efectos de rendición de cuentas y proporciona datos de entrada útiles para evaluar la capacidad de la entidad para generar en el futuro el efectivo adecuado y las probables fuentes y usos del mismo. Para tomar y evaluar decisiones relativas a la distribución de los recursos de efectivo y a la sostenibilidad de las actividades de la entidad, los usuarios requieren comprender la periodicidad y certeza de los cobros y de los pagos en efectivo.

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

Papel de la NICSP de base de efectivo

El IPSASB es de la opinión que los objetivos de la información financiera pueden alcanzarse mejor adoptando las NICSP de acumulación (o devengo). Consecuentemente, el IPSASB anima a los gobiernos y a otras entidades del sector público presentar estados financieros que cumplan con los requerimientos de las NICSP de acumulación (o devengo). Sin embargo, el IPSASB aprecia que, en algunas jurisdicciones, puede ser necesario un proceso de transición para lograr este objetivo. La NICSP de base de efectivo ha sido desarrollada como un paso intermedio para ayudar en la migración a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo). No pretende ser un fin en sí misma. El papel de la información a revelar recomendada en la Parte 2 de esta Norma es ayudar a una entidad en la transición, o migración, a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y en la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo).

El camino escogido para la migración a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) reflejará las circunstancias de la jurisdicción y, consecuentemente, puede ser diferente de una jurisdicción a otra. El IPSASB no especifica que se deba adoptar un camino particular para la transición ni que las entidades deban necesariamente adoptar la NICSP de base de efectivo como un primer paso en el proceso de transición.

1.1 Alcance de los requerimientos

- 1.1.1 Las NICSP están diseñadas para aplicarse a entidades del sector público¹ que cumplen todos los siguientes criterios:
- (a) Son responsables de la prestación de servicios² para beneficiar al público y/o para redistribuir la renta y la riqueza;
 - (b) Principalmente financian sus actividades, directa o indirectamente, a través de impuestos y/o transferencias de otros niveles de gobierno, contribuciones sociales, deuda o cuotas; y
 - (c) no tienen la obtención de beneficios como un objetivo principal.
- 1.1.2 ***Una entidad del sector público que prepara y presenta estados financieros con propósito general (estados financieros) según la base contable de efectivo, tal como se define en esta Norma, deberá aplicar los requisitos de la Parte 1 de esta Norma en la presentación de sus estados financieros anuales con propósito general.***
- 1.1.3 Los estados financieros con propósito general han sido desarrollados primeramente para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicio y proveedores de recursos que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información, y a los representantes de estos usuarios. Los destinatarios de servicios y sus representantes y los proveedores de recursos y sus representantes incluyen ciudadanos, residentes, contribuyentes de impuestos y tasas, miembros de la legislatura (o cuerpo similar) y miembros del parlamento (u órgano representativo similar), agencias donantes, prestamistas y otros que proporcionan recursos a, o se benefician de, servicios de los gobiernos. Los estados financieros con propósito general preparados para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden proporcionar también información útil a otras partes. Los estados financieros con propósito general incluyen los estados financieros que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público tal como un informe anual. A los efectos de esta Norma, los términos "estados financieros con propósito general" y "estados financieros" se usan de forma indistinta, a menos que se especifique lo contrario.
- 1.1.4 Una entidad que informa es una entidad individual que presenta estados financieros o, cuando una entidad controladora elige presentar un grupo de estados financieros, una entidad que informa puede comprender una entidad controladora y una o más entidades controladas que presentan estados financieros como si fuesen una única entidad. Una entidad del sector público que informa (a partir de aquí referida como una entidad que informa o entidad, a menos que se especifique otra cosa) es un gobierno o una organización del sector público, programa o área de actividad identificable para las que se preparan estados financieros. El párrafo 1.4.7 de esta Norma requiere revelación de cierta información sobre las entidades y actividades con respecto a las cuales se han preparado estados financieros.
- 1.1.5 Esta Norma se aplica de forma igual a los estados financieros de una entidad individual y a los estados financieros de una entidad que informa que comprende una entidad controladora y una o más entidades controladas. Requiere la preparación de un estado de cobros y de pagos en efectivo que reconozca el efectivo controlado por la entidad que informa, y la revelación de información sobre políticas contables y notas explicativas.
- 1.1.6 ***Una entidad cuyos estados financieros cumplen los requisitos de la Parte 1 de esta Norma deberá revelar ese hecho. No deberá describirse que los estados financieros cumplen con esta Norma a menos que cumplan con todos los requisitos de la Parte 1 de la misma.***

¹ El párrafo 1.8 del Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público identifica un rango amplio de entidades del sector público para las que se diseñan las NICSP.

² Los servicios incluyen bienes, servicios y actividades de carácter consultivo, incluyendo las prestadas a otras entidades del sector público.

1.2 La Base de efectivo

Definiciones

- 1.2.1 *Los términos siguientes se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:*

***El efectivo** comprende el dinero en caja, los depósitos bancarios a la vista y el equivalente al efectivo.*

***Base de Efectivo** se refiere a una base de contabilidad que reconoce las transacciones y otros hechos solo cuando se recibe o paga el efectivo.*

***Equivalentes al efectivo** son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.*

***Flujos de efectivo** son las entradas y salidas de efectivo.*

***Pagos en efectivo** son salidas de efectivo.*

***Cobros en efectivo** son entradas de efectivo.*

***Control del efectivo** surge cuando la entidad puede usar o beneficiarse de otra forma del efectivo para conseguir sus objetivos y puede excluir o regular el acceso de otros a ese beneficio.*

***Control de una entidad:** una entidad controla otra entidad cuando está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre la otra entidad.*

***Entidad controlada** es aquella que está bajo control de otra (a la que se le denomina controladora).*

Base contable de efectivo

- 1.2.2 La base contable de efectivo reconoce las transacciones y hechos solo cuando el efectivo (incluyendo los equivalentes al efectivo) es recibido o pagado por la entidad. Los estados financieros elaborados según la base de efectivo proporcionan a los lectores información acerca de los orígenes del efectivo captado durante el periodo, el destino al que el efectivo fue aplicado y los saldos de efectivo en la fecha de presentación. El objeto de medición en los estados financieros es el saldo de efectivo y los cambios que se producen en él. Las notas a los estados financieros pueden proporcionar información adicional acerca de pasivos, tales como cuentas por pagar y préstamos, y algunos activos no monetarios, como cuentas por cobrar, inversiones y propiedades, planta y equipo.

Equivalentes al efectivo

- 1.2.3 Los equivalentes al efectivo se tienen para cumplir los compromisos de pago a corto plazo, más que para propósitos de inversión u otros propósitos. Para que una inversión pueda ser calificada como equivalente al efectivo, debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Por tanto, una inversión normalmente podrá ser calificada como equivalente al efectivo solo cuando tenga un vencimiento próximo, por ejemplo, de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Las participaciones en el patrimonio de otras entidades se excluyen de los equivalentes al efectivo a menos que sean, sustancialmente, equivalentes al efectivo.
- 1.2.4 Los préstamos bancarios representan generalmente incrementos en las entradas de efectivo. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, los descubiertos bancarios que son reembolsables a la vista forman una parte integrante de la gestión de efectivo de la entidad. En estas circunstancias, los descubiertos bancarios son incluidos como un componente de efectivo. Una característica de tales acuerdos bancarios es que el saldo con el banco fluctúa constantemente de deudor a acreedor.

- 1.2.5 Los flujos de efectivo excluyen los movimientos entre partidas que constituyen efectivo porque estos componentes son parte de la gestión del efectivo de una entidad más que incrementos o decrementos en el efectivo que se controla. La gestión del efectivo incluye la inversión del exceso de efectivo disponible en equivalentes al efectivo.

Efectivo controlado por la entidad que informa

- 1.2.6 El efectivo es controlado por una entidad cuando ésta puede usarlo para lograr sus propios objetivos o beneficiarse de otra forma del efectivo y excluir o regular el acceso de otros a ese beneficio. El efectivo recaudado, o asignado o recibido mediante subvención, por una entidad la cual puede usarlo para financiar sus objetivos operativos, adquirir activos de capital o reembolsar sus deudas es controlado por la entidad.

- 1.2.7 Las cantidades depositadas en las cuentas bancarias de una entidad son controladas por esa entidad. En algunos casos, el efectivo que una entidad gubernamental:

- (a) cobra por cuenta de su gobierno (u otra entidad) es depositado en su propia cuenta bancaria antes de transferirlo al ingreso consolidado u otra cuenta general gubernamental; y
- (b) debe transferir a terceros en nombre de su gobierno es inicialmente depositado en su cuenta bancaria propia antes de transferirlo al receptor autorizado.

En estos casos, la entidad controlará el efectivo durante, únicamente, el periodo en que el efectivo se encuentre en su cuenta bancaria antes de transferirlo al ingreso consolidado o a otras cuentas bancarias controladas por los gobiernos, o por terceros. El párrafo 1.4.9 requiere revelar los saldos de efectivo mantenidos por una entidad en la fecha de presentación que no están disponibles para usarse por la entidad o son objeto de restricciones externas. En los párrafos 2.1.6 a 2.1.13 de la Parte 2 de esta Norma se incluye una guía adicional sobre el tratamiento de los flujos de efectivo que una entidad administra en nombre de otras entidades.

- 1.2.8 En algunas jurisdicciones, un gobierno gestionará el desembolso de sus departamentos individuales y otras entidades a través de la centralización de la función de tesorería, a menudo referida como sistema de “cuenta única de tesorería”. Bajo estas condiciones, los departamentos individuales y entidades no controlan sus propias cuentas bancarias. Más bien, la función centralizada del tesoro actúa como un banco en nombre del departamento individual u otras entidades. Las entradas de efectivo las salidas de efectivo y los saldos de efectivo de la entidad por las que fluyen, o son mantenidas, en una cuenta única de tesorería se informará en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.4. Desde la perspectiva de la función centralizada de tesorería, los pagos en nombre de departamentos individuales y otras entidades se tratan como cambios en sus cuentas — reflejando el enfoque adoptado por un banco al contabilizar pagos hechos en nombre de sus clientes.

- 1.2.9 En algunos casos, la función de tesorería centralizada será desempeñada por una entidad que controla las cuentas bancarias desde las cuales se realizan los pagos en nombre de los departamentos operativos individuales y otras entidades. En estos casos, las transferencias y pagos desde dichas cuentas bancarias reflejan los cobros y pagos en efectivo que la entidad central administra en nombre de los departamentos operativos individuales y otras entidades. En el párrafo 1.3.13 se especifica que los cobros y pagos en efectivo que surgen de transacciones que la entidad administra en nombre de otras entidades y que son reconocidas en los estados financieros principales pueden ser informados en términos netos. El párrafo 1.4.9 requiere revelar los saldos de efectivo mantenidos por una entidad en la fecha de presentación que no están disponibles para usarse por la entidad o son objeto de restricciones externas.

Control de una entidad

- 1.2.10 Los gobiernos y otras entidades del sector público pueden controlar un gran número de entidades incluyendo departamentos gubernamentales, agencias y entidades del sector público comercial. Los estados

financieros pueden ser preparados con respecto a una entidad que informa que comprende una entidad individual o una entidad controladora y todas, o algunas, de las entidades controladas. Esta Norma anima (en el párrafo 2.1.37) pero no requiere, que las entidades controladoras preparen y presenten estados financieros consolidados que incluyen la entidad controladora y todas las entidades controladas, con las excepciones de determinadas circunstancias definidas. Los factores a considerar al valorar si una entidad controla otra entidad para los propósitos de información establecidos en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*.

1.3 Presentación y requerimientos de la información a revelar

Definiciones

1.3.1 ***Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:***

Políticas contables son los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Materialidad: la información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en la rendición de cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios hagan sobre la base en los estados financieros preparados para el periodo del que se informa. La materialidad, o importancia relativa, depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad.

Fecha de presentación es la fecha del último día del periodo sobre el que se informa al que se refieren los estados financieros.

1.3.2 Los estados financieros son el resultado de procesar grandes cantidades de transacciones estructuradas mediante la agregación en grupos de acuerdo a su naturaleza o función. La última fase en el proceso de agregación y clasificación es la presentación de los datos abreviados y clasificados que forman cada partida que figura en los estados financieros o en las notas. Si una partida concreta no fuese material por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

1.3.3 El principio de importancia relativa prevé que los requisitos de información a revelar específicos que requieren las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público no necesitan cumplirse si la información resultante no es material.

Estados financieros

1.3.4 ***Una entidad debe preparar y presentar estados financieros que incluyen los siguientes componentes:***

- (a) ***Un estado de cobros y pagos en efectivo que reconozca todos los cobros, pagos y saldos de efectivo controlados por la entidad;***
- (b) ***políticas contables y notas explicativas; y***
- (c) ***cuando la entidad ponga a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación de los importes presupuestados y realizados bien como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con el párrafo 1.7.8 de esta Norma.***

- 1.3.5 ***Cuando una entidad elige revelar información preparada con una base contable diferente a la de efectivo tal como está definida en esta Norma o de otra forma requerida en el párrafo 1.3.4(c), esta información deberá ser revelada en las notas a los estados financieros.***
- 1.3.6 Los estados financieros incluyen el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados que revelan información adicional acerca de los cobros en efectivo, pagos en efectivo, y saldos de efectivo controlados por la entidad y las políticas contables y notas. De acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.4(a) anterior, solo los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo controlados por la entidad que informa serán reconocidos como tales en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados que pudieran ser elaborados. De acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.4(c) anterior, los estados financieros pueden incluir una comparación de los importes presupuestados y realizados como un estado financiero adicional.
- 1.3.7 El párrafo 1.7.17 de esta Norma prevé que una entidad puede presentar una comparación de los importes presupuestados y realizados como columnas adicionales del presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen según una base comparable. Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan según una base comparable, se presenta por separado un estado de comparación de los importes presupuestados y realizados.
- 1.3.8 Las notas a los estados financieros incluyen descripciones narrativas o esquemas o análisis más detallados acerca de las cifras mostradas en los estados financieros, así como otra información adicional. Incluyen la información requerida y recomendada para ser revelada por esta Norma, y pueden incluir otra información a revelar considerada necesaria para conseguir una presentación razonable y mejorar la rendición de cuentas.
- 1.3.9 Esta Norma no impide a una entidad incluir en sus estados financieros con propósito general, estados adicionales al estado de cobros y pagos en efectivo tal como se especifica en el párrafo 1.3.4 anterior. Por consiguiente, los estados financieros con propósito general pueden incluir también estados que, por ejemplo:
- (a) informen de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo para los tipos de fondos más importantes, tales como el fondo de ingresos consolidados;
 - (b) proporcionen información adicional acerca de las fuentes y usos de los préstamos y de la naturaleza y tipo de los pagos en efectivo; o
 - (c) proporcionen una comparación de los importes presupuestados y realizados.
- De acuerdo con los requisitos del párrafo 1.3.5 anterior, cualquier estado adicional solo informará de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo que son controlados por la entidad.
- 1.3.10 Las entidades que informan usando la base contable de efectivo frecuentemente recopilan información de partidas que no están reconocidas bajo la contabilidad en base contable de efectivo. Ejemplos del tipo de información que puede recopilarse incluyen detalles de:
- (a) cuentas por cobrar, cuentas por pagar, préstamos y otros pasivos, activos no monetarios e ingresos y gastos acumulados (o devengados);
 - (b) compromisos y pasivos contingentes; y
 - (c) indicadores de gestión y de consecución de los objetivos de servicios prestados.
- 1.3.11 Las entidades que preparen los estados financieros con propósito general de acuerdo con esta Norma pueden revelar esta información en las notas a los estados financieros cuando esa información pueda ser de utilidad para los usuarios. Cuando se revele dicha información debe describirse de forma clara y fácilmente comprensible. Si no se revela esta información en los estados financieros, pueden ser también incluidas en las notas comparaciones con los presupuestos. La Parte 2 de esta Norma recomienda la

inclusión en los estados financieros con propósito general de información acerca de los activos y pasivos no monetarios y una comparación con los presupuestos.

Información a presentar en el estado de cobros y pagos en efectivo

- 1.3.12 ***El estado de cobros y pagos en efectivo deberá presentar las siguientes cifras para el periodo sobre el que se informa:***
- (a) ***los cobros en efectivo totales de la entidad, presentando por separado una subclasificación de los cobros en efectivo totales usando una base de clasificación adecuada a las operaciones de la entidad;***
 - (b) ***los pagos en efectivo totales de la entidad, presentando por separado una subclasificación de los pagos en efectivo totales usando una base de clasificación adecuada a las operaciones de la entidad; y***
 - (c) ***los saldos de apertura y cierre de efectivo de la entidad.***
- 1.3.13 ***Los cobros y pagos en efectivo totales, y los cobros y pagos en efectivo para cada subclasificación, deben mostrarse en términos brutos, excepto aquellos cobros y pagos en efectivo que puedan mostrarse en términos netos siempre y cuando:***
- (a) ***surjan de transacciones que la entidad administra en nombre de terceros y que están reconocidas en los estados de cobros y pagos en efectivo; o***
 - (b) ***sean para partidas en las que la rotación es rápida, las cantidades son grandes y los vencimientos cortos.***
- 1.3.14 ***Las partidas, encabezamientos y subtotales deberán presentarse en el estado de cobros y pagos en efectivo cuando dicha presentación sea necesaria para reflejar fielmente los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad.***
- 1.3.15 Esta Norma requiere que todas las entidades presenten un estado de cobros y pagos en efectivo que revele los saldos de efectivo iniciales y finales, los cobros en efectivo totales y pagos en efectivo totales del periodo sobre el que se informa, y las principales subclasificaciones que contienen. Esto asegurará que los estados financieros proporcionen información completa acerca de los saldos de efectivo de la entidad y de los cambios que han tenido lugar en el periodo en un formato que sea accesible y comprensible para los usuarios.
- 1.3.16 La información a revelar sobre materias como los saldos de efectivo de la entidad, si el efectivo es generado por impuestos, multas, cuotas, y/o préstamos y si fueron empleados para satisfacer costos operativos, para la adquisición de activos de capital o para cancelar deuda mejorará la transparencia y rendición de cuentas de la información financiera. Esta información a revelar también facilitará análisis y evaluaciones más detallados acerca de los recursos de efectivo corrientes de la entidad y de la probabilidad y sostenibilidad de las entradas futuras de efectivo.

Clasificación

- 1.3.17 Las subclasificaciones (o clases) de los cobros y pagos en efectivo totales que se revelarán de acuerdo a los párrafos 1.3.12 y 1.3.14 son una cuestión de juicio profesional. Ese juicio se aplicará en el contexto de los objetivos y características cualitativas de la información financiera según la base contable de efectivo. El Apéndice 4 de esta Norma resume las características cualitativas de la información incluida en los estados financieros con propósito general. Los cobros en efectivo totales pueden clasificarse para, por ejemplo, identificar por separado cobros en efectivo de: impuestos o asignaciones; subvenciones y donaciones; préstamos; importes de la disposición de propiedades, planta y equipo; y otras actividades continuadas de

prestación de servicios y comerciales. Los pagos en efectivo totales pueden clasificarse para, por ejemplo, identificar por separado los pagos en efectivo con respecto a: actividades continuadas de prestación de servicios incluyendo transferencias a ciudadanos u otros gobiernos o entidades; programas de reducción de deuda; adquisiciones de propiedades, planta y equipo; y cualquier actividad comercial. También son posibles presentaciones alternativas, por ejemplo, los cobros en efectivo totales pueden clasificarse según su fuente y los pagos pueden subclasificarse bien según la naturaleza de los pagos o su función o programa dentro de la entidad, según resulte apropiado.

- 1.3.18 La Parte 2 de esta Norma recomienda la revelación de cierta información sobre asistencia externa y otro tipo de asistencia recibida durante el periodo del que se informa, y el saldo de ayuda externa no utilizada y otra asistencia disponible para la entidad en la fecha de presentación. Para muchas entidades del sector público que reportan en economías en desarrollo, es probable que la clasificación de los cobros y pagos en efectivo para identificar el importe de la ayuda externa y otra ayuda recibida en efectivo y el uso de esa ayuda sea relevante a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

Partidas, encabezamientos y subtotales

- 1.3.19 Los factores a tener en cuenta para determinar las partidas, encabezamientos y subtotales deben presentarse dentro de cada subclasificación de acuerdo con los requerimientos incluidos del párrafo 1.3.14 anterior: los requerimientos de otras secciones de esta Norma; evaluaciones de la importancia relativa probable de la información a revelar a los usuarios; y el grado en que las explicaciones e información a revelar necesarias se incluyen en las notas a los estados financieros. La Parte 2 de esta Norma establece la información a revelar adicional sobre principales clases de flujos de efectivo que se recomienda a una entidad incluir en las notas a los estados financieros o en los propios estados financieros. Es probable que, en muchos casos, aunque no necesariamente en todos, esta información a revelar satisfaga los requisitos del párrafo 1.3.12 anterior.

Información en términos netos

- 1.3.20 Esta Norma requiere la información de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo en términos brutos excepto en las circunstancias identificadas en el párrafo 1.3.13 anterior. Los párrafos 1.3.21 y 1.3.24 siguientes detallan aquellas circunstancias en que la información en términos netos puede estar justificada.
- 1.3.21 Los gobiernos y departamentos gubernamentales y otras entidades gubernamentales pueden administrar transacciones y actuar de otras formas como agentes en nombre de otros. Estas transacciones administradas y en comisión pueden incluir el cobro de ingresos en nombre de otra entidad, la transferencia de fondos a los beneficiarios que cumplan los requisitos o la salvaguarda de dinero en nombre de los miembros de la comunidad. Ejemplos de tales actividades pueden incluir:
- (a) la recaudación de impuestos efectuada por un nivel del gobierno por cuenta de otro nivel del mismo; no incluyéndose aquí los impuestos recaudados por un gobierno para su propio uso, como parte de algún acuerdo de coparticipación en la recaudación;
 - (b) la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de una institución financiera;
 - (c) los fondos mantenidos para clientes en una entidad de inversión o fiduciaria;
 - (d) los alquileres cobrados por cuenta y pagados a los poseedores de propiedades de inversión;
 - (e) las transferencias de un departamento gubernamental a terceros acordes con la legalidad vigente u otra autoridad gubernamental; y
 - (f) los fondos administrados por una entidad central bajo las bases de una “cuenta única” para la gestión de los desembolsos gubernamentales (tal como se indica en el párrafo 1.2.8).

- 1.3.22 En muchos casos, el efectivo que una entidad recibe por las transacciones que administra como un agente para otros será depositado en cuentas de fideicomiso, o directamente en las cuentas bancarias del receptor último del efectivo. En estos casos, la entidad no controlará el efectivo que recibe respecto a las transacciones que administra y estos flujos de efectivo no formarán parte de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad. Sin embargo, en otros casos el efectivo recibido se depositará en las cuentas bancarias controladas por la entidad que actúa como agente, y el cobro y transferencia de ese efectivo se informará en el estado de cobros y pagos en efectivo de la entidad.
- 1.3.23 En algunos casos, los importes de los flujos de efectivo que surgen de las transacciones administradas que “pasan a través” de la cuenta bancaria de la entidad que informa pueden ser grandes en comparación con las transacciones de la propia entidad, y el control puede realizarse durante únicamente un corto periodo de tiempo antes de que los importes sean transferidos a los receptores últimos. Esto puede darse también con otros flujos de efectivo incluyendo, por ejemplo, anticipos hechos para, y el reembolso de:
- (a) la compra y venta de inversiones financieras; y
 - (b) otros préstamos tomados a corto plazo, por ejemplo, los convenidos con periodos de vencimiento de tres meses o menos.
- 1.3.24 El reconocimiento de estas transacciones en términos brutos puede debilitar la capacidad de los estados financieros de algunos gobiernos y entidades gubernamentales de mostrar información acerca de los cobros y pagos en efectivo que resultan de las actividades propias de la entidad. De acuerdo con ello, esta Norma permite que se compensen los cobros y pagos en efectivo y se informe en términos netos en el estado de cobros y pagos en efectivo en las circunstancias identificadas en el párrafo 1.3.13 anterior.

Políticas contables y notas explicativas

Estructura de las notas

- 1.3.25 ***Las notas a los estados financieros de una entidad deben:***
- (a) ***presentar información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como las políticas contables específicas seleccionadas y aplicadas para las transacciones y sucesos significativos; y***
 - (b) ***proporcionar información adicional no incluida en los estados financieros pero que es necesaria para una presentación razonable de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad.***
- 1.3.26 ***Las notas a los estados financieros deben presentarse de una forma sistemática. Cada partida del estado de cobros y pagos en efectivo y del resto de los estados financieros debe tener referencias a cualquier información relacionada en las notas.***

Selección e información a revelar de las políticas contables

- 1.3.27 ***Los estados financieros deben presentar información que sea:***
- (a) ***comprensible;***
 - (b) ***relevante para las necesidades de los usuarios a efectos de toma de decisiones y de rendición de cuentas;***
 - (c) ***una representación fiel de los cobros en efectivo, pagos en efectivo y saldos de efectivo de la entidad y el resto de información revelada en los estados financieros de la entidad, en el sentido de que es:***
 - (i) ***completa;***

- (ii) **neutral; y**
- (iii) **libre de error material;**
- (d) **comparable;**
- (e) **oportuna; y**
- (f) **verificable.**

Las limitaciones a la información incluida en los estados financieros son que sea material, que satisfaga una valoración costo-beneficio y que logre un equilibrio adecuado entre las características identificados en los apartados (a) a (f) anteriores.

- 1.3.28 La calidad de la información proporcionada en los estados financieros determina la utilidad de los mismos para los usuarios. El párrafo 1.3.27 identifica las características cualitativas de, y las limitaciones dominantes en, la información incluida en los estados financieros. Requiere el desarrollo de políticas contables para garantizar que los estados financieros proporcionan información que cumpla las características cualitativas identificadas en los párrafos 1.3.27(a) a 1.3.27(f), y resuelva las limitaciones en la información incluida en los estados financieros. El Apéndice 4 de esta norma resume las características cualitativas de, y las limitaciones en, la información incluida en los estados financieros de propósito general. El mantenimiento de registros contables completos y precisos durante el periodo sobre el que se informa es esencial para la oportuna elaboración de los estados financieros.
- 1.3.29 ***La sección de políticas contables de las notas a los estados financieros debe describir cada política contable específica que sea necesaria para una comprensión apropiada de los estados financieros, incluyendo la medida en que la entidad ha aplicado cualquier provisión transitoria en esta Norma.***
- 1.3.30 ***Los tratamientos contables inapropiados no son rectificadas ni por revelar las políticas contables utilizadas ni por notas u otro material explicativo.***
- 1.3.31 Al decidir si se debe revelar una política contable específica, la dirección considerará si dicha información podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en que las transacciones y hechos son reflejados en la información sobre cobros, pagos y saldos de efectivo. Una política contable puede ser significativa incluso si las cantidades mostradas para los periodos corrientes y anteriores no son materiales. El párrafo 1.3.4 de esta Norma especifica que los estados financieros con propósito general incluyen las políticas contables y las notas explicativas. Consecuentemente, los requisitos del párrafo 1.3.29 anterior también se aplican a las notas de los estados financieros.
- 1.3.32 ***Cuando una entidad elige incluir en sus estados financieros cualquier información a revelar recomendada en la Parte 2 de esta Norma, dicha información a revelar debe cumplir con los requisitos del párrafo 1.3.27 anterior.***
- 1.3.33 La Parte 2 de esta Norma recomienda revelar información adicional en notas a los estados financieros. Cuando se revele, esta información necesitará ser comprensible y satisfacer las otras características cualitativas de la información financiera.

1.4 Consideraciones generales

Periodo sobre el que se informa

- 1.4.1 ***Los estados financieros con propósito general deben presentarse al menos anualmente. Cuando, en circunstancias excepcionales, la fecha de presentación de una entidad cambia y dichos estados financieros anuales son presentados para un periodo de tiempo mayor o menor de un año, una entidad debe revelar además del periodo cubierto por los estados financieros:***
- (a) ***las razones por las que se utiliza un periodo diferente del anual; y***

(b) ***el hecho de que las cantidades comparativas pueden no ser comparables.***

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

Oportunidad

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

Fecha de autorización

- 1.4.5 ***Una entidad debe revelar la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación, así como quién ha dado esta autorización. En el caso de que otro órgano tenga poder para modificar los estados financieros tras la emisión, la entidad debe revelar este hecho.***
- 1.4.6 La fecha en la que se autoriza su emisión es la fecha en la cual los estados financieros reciben aprobación del individuo o consejo con autoridad de finalizarlos para su emisión. Es importante para los usuarios saber en qué momento los estados financieros han sido autorizados para su publicación, puesto que no reflejarán eventos que hayan ocurrido después de esta fecha. Es también importante para los usuarios conocer las circunstancias poco comunes en las que alguna persona u organización tienen la autoridad para modificar los estados financieros tras su emisión. Ejemplos de individuos u órganos que tienen el poder de modificar los estados financieros después de su publicación son los Ministros, el gobierno del cual la entidad forma parte, el Parlamento o un órgano elegido de representantes. Si se llevan a cabo estos cambios, los estados financieros modificados son un nuevo conjunto de estados financieros.

Información acerca de la entidad

- 1.4.7 ***Una entidad debe revelar en las notas a los estados financieros lo siguiente, si no ha sido revelado en otra parte de la información publicada con los estados financieros:***
- (a) ***el domicilio y forma legal de la entidad, y jurisdicciones en que opera;***
 - (b) ***una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, y principales actividades;***
 - (c) ***una referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la entidad, si la hubiera;***
y
 - (d) ***las entidades o sector de gobierno significativos que se presentan en los estados financieros, y los cambios en las entidades o sectores significativos que comprende la entidad que informa y fueron presentados en estados financieros de periodos anteriores.***

- 1.4.8 Los estados financieros pueden prepararse para una única organización o unidad administrativa tales como un departamento gubernamental, agencia o programa; para el gobierno en su conjunto; o para un grupo de entidades o actividades identificables como aquellas que reflejan el sector presupuestario, el sector gobierno en su conjunto u otro sector del gobierno. La información a revelar requerida en el párrafo 1.4.7 permitirá a los usuarios identificar la naturaleza de las operaciones de la entidad y conseguir la comprensión del entorno legislativo e institucional en el que opera. También permitirá a los usuarios identificar las entidades o sectores significativos que conforman la entidad que informa y los cambios desde su última fecha de presentación. Esto es necesario a efectos de rendición de cuentas y ayudará a los usuarios a comprender y evaluar los estados financieros de la entidad.

Restricciones en los saldos de efectivo y el acceso a los préstamos

- 1.4.9 ***Una entidad debe revelar en las notas a los estados financieros junto con un comentario, la naturaleza e importe de:***
- (a) ***los saldos de efectivo significativos que no están disponibles para el uso por la entidad;***
 - (b) ***los saldos de efectivo significativos que son objeto de restricciones externas; y***
 - (c) ***facilidades crediticias o préstamos no utilizados que puedan estar disponibles para actividades operativas futuras y para liquidar compromisos de capital, indicando cualquier restricción en el uso de estas facilidades.***
- 1.4.10 Los saldos de efectivo mantenidos por una entidad no deberían estar disponibles para el uso por la entidad cuando, por ejemplo, una entidad controlada opere en un país donde se apliquen controles de cambio u otras restricciones legales y los saldos no estén disponibles para su uso general por la entidad controladora u otras entidades controladas.
- 1.4.11 Los saldos de efectivo controlados por una entidad pueden estar sujetos a restricciones que limiten los propósitos o el momento de su uso. Esta situación a menudo existe cuando una entidad recibe una subvención o donación que debe ser usada para un propósito específico. También puede existir cuando, en la fecha de presentación, una entidad mantenga en sus propias cuentas bancarias el efectivo que ha cobrado para otras partes como agente, pero que todavía no ha transferido a dichas otras partes. Aunque estos saldos son controlados por la entidad y son presentados como saldos de efectivo de la entidad, la revelación por separado de las cantidades de tales partidas es útil para los usuarios de esta información.
- 1.4.12 Las facilidades crediticias o préstamos no utilizados representan una fuente potencial de efectivo para una entidad. La revelación del importe de esas facilidades según tipos significativos permite a los lectores evaluar la disponibilidad de dicho efectivo, y en qué medida la entidad ha hecho uso de ellos durante el periodo sobre el que se informa.

Congruencia de la presentación

- 1.4.13 ***La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un periodo a otro, a menos que:***
- (a) ***se ponga de manifiesto que, tras un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables en el párrafo 1.3.27; o***
 - (b) ***se requiera un cambio en la presentación por una modificación futura a esta Norma.***
- 1.4.14 Una reestructuración importante de acuerdos sobre suministro de servicios; la creación de una entidad gubernamental nueva o finalización de una entidad gubernamental importante existente; una adquisición o

disposición significativa; o una revisión de la presentación general de los estados financieros de la entidad podría sugerir que el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros individuales deben presentarse de forma diferente. Por ejemplo, puede ocurrir que un gobierno se deshaga de una caja de ahorros gubernamental que es una de sus más importantes entidades mientras que el resto de las entidades que mantiene se dedican principalmente a prestar servicios de administración o servicios de carácter consultivo. En este caso, la presentación de los estados financieros identificando una institución financiera como actividad principal del gobierno es improbable que sea relevante.

- 1.4.15 Una entidad sólo debería cambiar la presentación de sus estados financieros si es probable que continúe la estructura revisada, o si una presentación alternativa proporciona información que es una representación fiel y es más relevante para los usuarios de los estados financieros. Cuando se realicen dichos cambios en la presentación, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo al párrafo 1.4.19. Cuando una entidad cumpla con esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público, se permite un cambio en la presentación para cumplir con los requisitos nacionales siempre que la presentación revisada sea congruente con los requisitos de esta Norma.

Información comparativa

- 1.4.16 ***A menos que una disposición de esta Norma lo permita o requiera de otra forma, debe revelarse información comparativa con respecto al periodo anterior de toda la información numérica requerida por esta Norma para revelar en los estados financieros, excepto de los estados financieros del periodo del que se informa en que se aplica por primera vez esta Norma. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.***
- 1.4.17 Esta Norma requiere la presentación de un estado de cobros y pagos en efectivo, y especifica cierta información a revelar que se requiere realizar en dichos estados y en las notas a los mismos. Esta Norma no prohíbe la preparación de estados financieros adicionales. La Parte 2 de esta Norma recomienda revelar cierta información adicional. Cuando se preparan estados financieros adicionales a los estados de cobros y pagos en efectivo o se revela la información recomendada por la Parte 2 de esta Norma, también se recomienda revelar información comparativa.
- 1.4.18 En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodos anteriores continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, los detalles de una disputa legal, cuyo resultado era incierto en la última fecha de presentación y está todavía por resolverse, pueden ser revelados en el periodo actual. Los usuarios se benefician de conocer que la incertidumbre existía en la última fecha de presentación y los pasos que se han dado durante el periodo para resolverla.
- 1.4.19 ***Cuando la presentación o clasificación de partidas requeridas para ser reveladas en los estados financieros es modificada, las cantidades comparativas deben ser reclasificadas, a menos que sea impracticable hacerlo, para garantizar la comparabilidad con el periodo actual, y la naturaleza, la cantidad y razón de cualquier reclasificación deberá ser revelada. Cuando sea impracticable la reclasificación de las cantidades comparativas, una entidad debe revelar la razón de no reclasificar y la naturaleza de los cambios que tendrían que realizarse si se reclasificaran.***
- 1.4.20 Pueden existir circunstancias que hagan impracticable reclasificar la información comparativa para lograr la comparabilidad con el periodo actual. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido recopilados en periodos anteriores, de forma que no permitan ser reclasificados y, por tanto, no sea posible calcular los datos comparativos necesarios. En tales circunstancias, se revela la naturaleza de los ajustes a las cantidades comparativas que deberían haberse realizado.

Identificación de los estados financieros

1.4.21 ***Los estados financieros deben estar claramente identificados y distinguirse de otra información en el mismo documento publicado.***

1.4.22 Esta Norma se aplica solo a los estados financieros, y no a otra información presentada en los informes anuales u otros documentos. Por consiguiente, es importante que los usuarios puedan distinguir la información preparada usando esta Norma de otra información que puede ser útil para los usuarios pero que no es objeto de esta Norma.

1.4.23 ***Cada componente de los estados financieros debe ser claramente identificado. Adicionalmente, la siguiente información debe ser mostrada de forma destacada y repetirse cuando sea necesario para una comprensión adecuada de la información presentada:***

- (a) ***el nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que presenta la información;***
- (b) ***si los estados financieros corresponden a la entidad individual o a un grupo de entidades;***
- (c) ***la fecha de presentación o el periodo cubierto por los estados financieros, según resulte apropiado al componente relacionado de los mismos;***
- (d) ***la presentación de la moneda; y***
- (e) ***el nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros.***

1.4.24 Los requerimientos en el párrafo 1.4.23, se cumplen, normalmente, presentando cabeceras de las páginas y en encabezados abreviados de las columnas en cada página de los estados financieros. Se requiere el juicio profesional para determinar la mejor forma de presentación de esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros son leídos electrónicamente, la separación de hojas puede no usarse. En tales casos, las partidas identificadas en el párrafo 1.4.23 son presentadas con la frecuencia suficiente para asegurar una comprensión apropiada de la información dada.

1.4.25 A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto es aceptable en tanto se revele el nivel de precisión en la presentación y no se pierda información relevante.

1.5 Corrección de errores

1.5.1 ***Cuando surja un error en relación al saldo de efectivo incluido en los estados financieros, el importe del error relacionado con periodos anteriores debe ser informado ajustando el efectivo al principio del periodo. La información comparativa debe ser reexpresada, a menos que sea impracticable llevar esto a cabo.***

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

- (a) ***la naturaleza del error relativa a un periodo anterior;***
- (b) ***el importe de la corrección; y***
- (c) ***el hecho de que la información comparativa ha sido reexpresada o que es impracticable hacerlo.***

1.5.3 Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión. Pueden descubrirse en el periodo corriente errores al preparar los estados financieros de uno o más periodos anteriores. Los errores pueden ocurrir como resultado de errores aritméticos, errores al aplicar las políticas contables, problemas de interpretación de los hechos, fraude o negligencias. Cuando se identifica un error respecto a un periodo previo, el saldo de apertura del efectivo se ajusta para corregir el error del periodo anterior y los estados financieros, incluyendo la información comparativa de los periodos previos, se presentan como si el error hubiera sido corregido en el periodo en el cual se cometió. Se incluye en las notas una explicación del error y su ajuste.

- 1.5.4 La reexpresión de la información comparativa no necesariamente da lugar a una modificación de los estados financieros que han sido aprobados por el respectivo organismo gubernamental, o registrados o depositados ante las autoridades con poder regulador. No obstante, las leyes nacionales pueden requerir que tales estados financieros sean modificados.
- 1.5.5 Esta Norma requiere la presentación de un estado de cobros y pagos en efectivo, y no prohíbe la presentación de otros estados financieros. Cuando se presentan estados financieros adicionales al estado de cobros y pagos en efectivo, los requisitos en los párrafos 1.5.1 y 1.5.2 para la corrección de errores también se aplicarán a aquellos estados.

1.6 Moneda extranjera

Definiciones

- 1.6.1 *Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:*

Tasa de cambio de cierre es la tasa de cambio de contado existente en la fecha de presentación.

Diferencia de cambio es la diferencia que surge de trasladar un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda a diferentes tasas de cambio.

Tasa de cambio es la ratio de intercambio entre dos monedas.

Moneda extranjera es cualquier moneda diferente a la moneda de presentación de la entidad.

Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Tasa de cambio de contado es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.

Tratamiento de los cobros, pagos y saldos de efectivo en moneda extranjera

- 1.6.2 *Los cobros y pagos que surgen de transacciones en una moneda extranjera deben ser incorporados en el Estado de cobros y pagos en una moneda de presentación de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio de contado entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera en la fecha de los cobros y pagos.*
- 1.6.3 *Los saldos de efectivo mantenidos en una moneda extranjera deben ser convertidos usando la tasa de cambio de cierre.*
- 1.6.4 *Los cobros y pagos en efectivo de una entidad controlada extranjera deben ser convertidos según las tasas de cambio entre la moneda de presentación y la moneda extranjera en las fechas de los cobros y pagos.*
- 1.6.5 *Una entidad debe revelar el importe de las diferencias de cambio incluidas como partidas de conciliación entre los saldos de efectivo a la apertura y cierre del periodo.*
- 1.6.6 *Cuando la moneda de presentación es diferente de la moneda del país en el que la entidad está domiciliada, debe revelarse la razón de usar una moneda distinta. También se debe revelar la razón de cualquier cambio en la moneda de presentación.*
- 1.6.7 Los gobiernos y las entidades gubernamentales pueden tener transacciones en monedas extranjeras, tales como préstamos en moneda extranjera, ayuda externa y otra ayuda recibida en moneda extranjera, o compra de bienes y servicios donde el precio de la compra es designado en moneda extranjera. También pueden tener negocios en el extranjero y transferir y recibir efectivo en relación con dichos negocios. Para incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero en los estados financieros, la

entidad debe expresar los cobros, pagos y saldos de efectivo en la moneda en que la entidad que informa presenta sus estados financieros.

- 1.6.8 Las ganancias y pérdidas no realizadas que surgen como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera no son cobros y pagos en efectivo. Sin embargo, el efecto de las variaciones en las tasas de cambio sobre el efectivo mantenido en moneda extranjera se informa en el estado de cobros y pagos en efectivo, para conciliar el efectivo al comienzo y final del periodo. Este importe se presenta por separado de los cobros y pagos e incluye las diferencias, si procede, habidas en aquellos cobros, pagos y saldos de efectivo, informados a las tasas de cambio de cierre del periodo.

1.7 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros

Definiciones

- 1.7.1 *Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:*

Base contable significa la base contable de acumulación (o devengo) o de efectivo tal como se definen en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público con base contable de acumulación (o devengo) y la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público de Base de Efectivo.

Presupuesto anual significa un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Asignación presupuestaria es una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar.

Presupuesto aprobado significa la autorización de desembolso derivada de leyes, legislación de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del periodo presupuestario.

Base presupuestaria significa la base de acumulación (o devengo), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto que ha sido aprobado por el órgano legislativo.

Base comparable significa los importes realizados presentados según la misma base contable, y la misma base de clasificación, para las mismas entidades y para el mismo periodo que el presupuesto aprobado.

Presupuesto final es el presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones presupuestarias suplementarias y otros cambios legislativos autorizados, o cambios autorizados similares, aplicables al periodo del presupuesto.

Presupuesto plurianual es un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.

Presupuesto inicial es el presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestario.

Presupuestos aprobados

- 1.7.2 Un presupuesto aprobado según se define por esta Norma refleja los ingresos previstos o cobros que se espera surjan en el periodo del presupuesto anual o plurianual en base a los planes corrientes y las condiciones económicas previstas durante ese periodo del presupuesto, y los gastos o desembolsos aprobados por un órgano legislativo, que es la autoridad legislativa u otra autoridad relevante. Un presupuesto aprobado no es una estimación futura o una proyección basada en suposiciones sobre sucesos futuros y posibles acciones de la gerencia que no se espera que necesariamente tengan lugar. De forma

similar, un presupuesto aprobado difiere de la información financiera prospectiva que puede ser en forma de una previsión, una proyección o una combinación de ambas - por ejemplo, una previsión a un año más una proyección a cinco años.

- 1.7.3 En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden aprobarse como una ley como parte del proceso de aprobación. En otras jurisdicciones, la aprobación puede proporcionarse sin que el presupuesto llegue a ser una ley. Cualquiera que sea el proceso de aprobación, la característica clave de los presupuestos aprobados es que la autoridad para retirar fondos de la hacienda del gobierno u organismo similar, para los propósitos acordados e identificados, se proporcione por un órgano legislativo superior u otra autoridad competente. El presupuesto aprobado establece la autorización de desembolso para las partidas especificadas. La autorización de desembolso generalmente se considera el límite legal dentro del que una entidad debe operar. En algunas jurisdicciones, el presupuesto aprobado para el que la entidad tendrá la obligación de rendir cuentas puede ser el presupuesto inicial y en otras puede ser el presupuesto final.
- 1.7.4 Si un presupuesto no se aprueba antes del comienzo del periodo del presupuesto, el presupuesto inicial es el presupuesto que fue aprobado primero para su aplicación en el año del presupuesto.

Presupuesto inicial y final

- 1.7.5 El presupuesto inicial puede incluir importes residuales asignados automáticamente, transferidos de años anteriores por ley. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los procesos presupuestarios gubernamentales incluyen una disposición legal que requiere el traslado automático a periodos posteriores de asignaciones para cubrir compromisos del año anterior. Los compromisos incluyen posibles pasivos futuros basados en un acuerdo contractual corriente. En algunas jurisdicciones, puede referirse a ellos como obligaciones o compromisos firmes e incluir pedidos de compra pendientes y contratos en los que los bienes o servicios no se hayan recibido todavía.
- 1.7.6 Las asignaciones presupuestarias suplementarias pueden ser necesarias cuando el presupuesto inicial no previó adecuadamente los requerimientos de desembolso que surgen, por ejemplo, de guerras o desastres naturales. Además, puede haber una insuficiencia en los cobros presupuestados durante el periodo, y pueden ser necesarias las transferencias internas entre los encabezamientos presupuestarios o partidas para acomodar los cambios en las prioridades de financiación durante el periodo fiscal. En consecuencia, los fondos asignados a una entidad o actividad pueden necesitar recortarse sobre el importe inicialmente asignado para el periodo, para mantener la disciplina fiscal. El presupuesto final incluye todos esos cambios y modificaciones autorizados.

Importes realizados

- 1.7.7 Esta Norma utiliza el término realizado o importes realizados para describir los importes que resultan de la ejecución del presupuesto. En algunas jurisdicciones, pueden utilizarse los términos realización del presupuesto, ejecución presupuestaria o expresiones similares con el mismo significado que realizado o importes realizados.

Presentación de una comparación de importes presupuestados y realizados

- 1.7.8 ***Sujeto a los requerimientos del párrafo 1.7.17, una entidad que pone a disposición pública su(s) presupuesto(s) aprobado(s) debe presentar una comparación de los importes presupuestados para los que tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes realizados, ya sea como un estado financiero adicional separado o como columnas adicionales del presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo actualmente presentado de acuerdo con esta Norma. La comparación de los importes presupuestados y realizados se presentará por separado para cada nivel de supervisión legislativa:***

- (a) ***los importes del presupuesto inicial y final;***
- (b) ***los importes realizados según una base comparable; y***
- (c) ***por medio de una nota de información a revelar, una explicación de las diferencias materiales entre el presupuesto para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas y los importes realizados, a menos que esta explicación se incluya en otros documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y se hará una referencia a esos documentos en las notas.***

Alcance

- 1.7.9 Esta Norma se aplica a todas las entidades que se les requiere, o eligen, poner a disposición pública su(s) presupuesto(s) aprobado(s). Esta Norma no requiere que los presupuestos aprobados sean puestos a disposición pública, ni requiere que los estados financieros revelen información sobre, o incluyan comparaciones con, los presupuestos aprobados que no son puestos a disposición pública.
- 1.7.10 En algunos casos, los presupuestos aprobados son compilados para incluir todas las actividades controladas por una entidad del sector público. En otros casos, puede requerirse que se pongan a disposición pública los presupuestos aprobados separados para ciertas actividades, grupos de actividades o entidades incluidas en los estados financieros de un gobierno u otra entidad del sector público. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, los estados financieros de un gobierno incluyen agencias o programas gubernamentales que tienen autonomía de operación y preparan sus propios presupuestos, o cuando un presupuesto se prepara solo para el sector gobierno general en su conjunto. Esta Norma se aplica a todas las entidades que presentan estados financieros, cuando los presupuestos aprobados para la entidad, o componentes del mismo, son puestos a disposición pública.

Comparación de importes presupuestados y realizados

- 1.7.11 La presentación en los estados financieros de los importes del presupuesto inicial y final y los importes realizados según una base comparable con el presupuesto que se pone a disposición pública, completará el ciclo de rendición de cuentas permitiendo a los usuarios de los estados financieros identificar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto aprobado. Las diferencias entre los importes realizados y los importes presupuestados, sean sobre el presupuesto inicial o el final (a menudo referidas como la “variación” en la contabilidad), pueden presentarse también en los estados financieros para completar la información.
- 1.7.12 Una explicación de las diferencias materiales entre los importes realizados y los importes presupuestados ayudará a los usuarios a comprender las razones para las desviaciones materiales del presupuesto aprobado para el que la entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas.
- 1.7.13 Se puede requerir a una entidad, o ésta puede elegir, poner a disposición pública su presupuesto inicial, su presupuesto final o ambos, su presupuesto inicial y final. En las circunstancias en las que se requiere que ambos, el presupuesto inicial y final, se pongan a disposición pública, la legislación, regulación u otra normativa normalmente proporcionará guías sobre si se requiere de acuerdo con el párrafo 1.7.8(c) una explicación de las diferencias materiales entre los importes del presupuesto realizado y el presupuesto inicial, o entre los importes del presupuesto realizado y el final. En ausencia de cualquiera de estas guías, las diferencias materiales pueden determinarse con referencia a, por ejemplo, las diferencias entre el presupuesto realizado e inicial para centrarse en el rendimiento con respecto al presupuesto inicial, o las diferencias entre el presupuesto realizado y final para centrarse en el cumplimiento con el presupuesto final.
- 1.7.14 En muchos casos, el importe del presupuesto final y el importe realizado serán los mismos. Esto se debe a que la ejecución del presupuesto se controla durante el periodo sobre el que se informa y el presupuesto inicial se revisa progresivamente para reflejar las condiciones cambiantes, circunstancias cambiantes y

experiencias durante el periodo sobre el que se informa. El párrafo 1.7.23 de esta Norma requiere revelar una explicación de las razones de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Esas informaciones a revelar, junto con las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 1.7.8 anterior, asegurarán que las entidades que ponen a disposición pública su presupuesto aprobado tienen la obligación pública de rendir cuentas de su rendimiento con respecto al presupuesto aprobado relevante y cumplimiento con el mismo.

- 1.7.15 Junto con los estados financieros normalmente se emiten un documento de comentarios y análisis de la dirección, un resumen de operaciones u otros informes públicos que proporcionan comentarios sobre el rendimiento y logros de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, incluyendo explicaciones de cualquier diferencia material de los importes presupuestados. De acuerdo con el párrafo 1.7.8(c) de esta Norma, se incluirá en las notas a los estados financieros una explicación de las diferencias materiales entre los importes realizados y presupuestados, a menos que se incluyan en otros informes o documentos públicos emitidos junto con los estados financieros, y que las notas a los estados financieros identifiquen los informes o documentos en los que puede encontrarse la explicación.
- 1.7.16 Cuando los presupuestos aprobados solo se ponen a disposición pública para alguna de las entidades o actividades incluidas en los estados financieros, los requerimientos del párrafo 1.7.8 se aplicarán solo a las entidades o actividades reflejadas en el presupuesto aprobado. Esto significa que cuando, por ejemplo, se prepara un presupuesto solo para el sector gobierno general de un gobierno en su conjunto que informa, las informaciones a revelar requeridas por el párrafo 1.7.8 se harán sólo con respecto al sector gobierno general del gobierno.

Presentación

- 1.7.17 ***Una entidad presentará una comparación de los importes presupuestados y realizados como columnas adicionales del presupuesto en el estado de cobros y pagos en efectivo solo cuando los estados financieros y el presupuesto se preparen según una base comparable.***
- 1.7.18 Las comparaciones de los importes presupuestados y realizados pueden presentarse en un estado financiero separado ("estado de comparación de los importes presupuestados y realizados" o un estado titulado de forma similar). De forma alternativa, cuando los estados financieros y el presupuesto se preparan según una base comparable – es decir, en la misma base contable para la misma entidad y periodo sobre el que se informa, y adopta la misma estructura de clasificación – pueden añadirse columnas adicionales al estado de cobros y pagos en efectivo presentado de acuerdo con esta Norma. Estas columnas adicionales identificarán los importes del presupuesto inicial y final y, si la entidad así lo elige, las diferencias entre los importes presupuestados y realizados.
- 1.7.19 Cuando el presupuesto y los estados financieros no se preparan según una base comparable, se presenta por separado un estado de comparación de los importes presupuestados y realizados. En estos casos, para asegurar que los lectores no malinterpretan la información financiera preparada con diferentes bases, los estados financieros podrían útilmente aclarar que las bases presupuestarias y contables difieren y que el estado de comparación de los importes presupuestados y realizados se prepara con base presupuestaria.

Nivel de agregación

- 1.7.20 Los documentos presupuestarios pueden proporcionar un gran detalle sobre actividades particulares, programas o entidades. Estos detalles frecuentemente se agregan en clases más amplias bajo encabezamientos presupuestarios, clasificaciones presupuestarias o rúbricas presupuestarias comunes para su presentación a, y aprobación por, el órgano legislativo u otro órgano de autoridad. La revelación de información presupuestada y realizada congruente con dichas categorías más amplias y encabezamientos o rúbricas presupuestarias asegurará que las comparaciones se hagan al nivel que el cuerpo supervisor legislativo u otra autoridad identifica en los documentos presupuestarios.

- 1.7.21 En algunos casos, se puede necesitar la agregación de la información financiera detallada incluida en los presupuestos aprobados para la presentación de los estados financieros de acuerdo con los requerimientos de esta Norma. Esta agregación puede ser necesaria para evitar un exceso de información y reflejar los niveles relevantes de supervisión del órgano legislativo u otra autoridad. Determinar el nivel de agregación implicará un juicio profesional. Ese juicio se aplicará en el contexto del objetivo de esta Norma y las características cualitativas de los estados financieros como se señala en el párrafo 1.3.27 de esta Norma.
- 1.7.22 La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. La Parte 2 de esta Norma recomienda la inclusión en los estados financieros de una referencia a estos documentos.

Cambios del presupuesto inicial al final

- 1.7.23 ***Una entidad presentará una explicación de si los cambios entre el presupuesto inicial y final son una consecuencia de redistribuciones dentro del presupuesto, o de otros factores:***
- (a) ***a través de la revelación de notas en los estados financieros; o***
 - (b) ***en un informe emitido antes, al mismo tiempo, o junto con los estados financieros, y deberá incluir una referencia al informe en las notas a los estados financieros.***
- 1.7.24 El presupuesto final incluirá todos los cambios aprobados por acciones legislativas u otras autoridades designadas para revisar el presupuesto inicial. En congruencia con los requerimientos de esta Norma, las notas a los estados financieros o un informe separado emitido antes, junto con, o al mismo tiempo que los estados financieros, incluirán una explicación de los cambios entre el presupuesto inicial y final. Dicha explicación incluirá, por ejemplo, si los cambios surgen como consecuencia de redistribuciones dentro de los parámetros del presupuesto inicial o como consecuencia de otros factores, tales como cambios en el conjunto de parámetros presupuestarios, incluyendo cambios en la política gubernamental. Estas revelaciones habitualmente se hacen en un documento de comentarios y análisis de la dirección o informe similar sobre las operaciones emitido junto con los estados financieros, pero no como parte de éstos. Estas revelaciones pueden incluirse también en los informes de realización del presupuesto emitidos por los gobiernos para informar sobre la ejecución del presupuesto. Cuando la información a revelar se incluye en un informe separado en lugar de en las notas a los estados financieros, las notas a los estados financieros incluirán una referencia a ese informe.

Base comparable

- 1.7.25 ***Todas las comparaciones de los importes presupuestados y realizados se presentarán en una base comparable al presupuesto.***
- 1.7.26 La comparación de los importes presupuestados y realizados se presentará en la misma base contable [base de acumulación (o devengo), efectivo u otra base], misma base de clasificación y para las mismas entidades y periodo que el presupuesto aprobado. Esto asegurará que la información revelada sobre el cumplimiento del presupuesto en los estados financieros está en la misma base que el propio presupuesto. En algunos casos, esto puede implicar presentar una comparación entre el presupuesto y lo realizado con diferentes bases de contabilización, para diferentes grupos de actividades y diferente presentación o formato de clasificación que los adoptados para los estados financieros.
- 1.7.27 Como se indica en el párrafo 1.7.10, se pueden aprobar presupuestos separados y ponerse a disposición pública para entidades individuales o actividades particulares que forman la entidad que informa. Cuando ocurre esto, los presupuestos separados pueden compilarse nuevamente para su presentación en los estados financieros de acuerdo con los requerimientos y recomendaciones de esa Norma. Cuando esta nueva compilación tenga lugar, no implicará cambios o revisiones en los presupuestos aprobados. Esto es

porque esta Norma requiere una comparación de los importes realizados con los importes presupuestarios aprobados.

- 1.7.28 Las entidades pueden adoptar diferentes bases contables para la preparación de sus estados financieros y de sus presupuestos aprobados. Por ejemplo, en algunos, aunque raros, casos, un gobierno o agencia gubernamental puede adoptar la base de efectivo para sus estados financieros y la base de acumulación (o devengo) para su presupuesto. Además, los presupuestos pueden centrarse en, o incluir información sobre, compromisos para gastar fondos en el futuro y cambios en dichos compromisos, mientras que los estados financieros informarán sobre cobros y pagos en efectivo y sus saldos. Sin embargo, la entidad que presupuesta y la entidad que presenta la información financiera son normalmente la misma. De forma similar, el periodo para el que se prepara el presupuesto y la base de clasificación adoptada para el presupuesto normalmente estará reflejado en los estados financieros. Esto asegurará que el sistema contable registra y presenta la información financiera de forma que se facilite la comparación de los datos presupuestarios y realizados para fines de gestión y rendición de cuentas – por ejemplo, para seguir la evolución de la ejecución del presupuesto durante el periodo presupuestario y para informar al gobierno, al público y a otros usuarios de forma relevante y en un tiempo razonable.
- 1.7.29 En algunas jurisdicciones, los presupuestos pueden prepararse con base de efectivo o base de acumulación (o devengo) en congruencia con el sistema de información estadístico que incluya a entidades y actividades diferentes de aquellas que se incluyen en los estados financieros. Por ejemplo, los presupuestos que se preparan para cumplir con un sistema de información estadístico pueden centrarse en el sector gobierno general e incluir solo a las entidades que cumplan funciones “fundamentales” o “no de mercado” del gobierno como su principal actividad, mientras que los estados financieros informan sobre todas las actividades controladas por un gobierno, incluyendo las actividades de negocios del gobierno.
- 1.7.30 En los modelos de presentación estadísticos, el sector gobierno general puede incluir los niveles gobierno nacional, regional/provincial y local. En algunas jurisdicciones, el gobierno nacional puede controlar los gobiernos regionales/provinciales y locales, consolidar estos gobiernos en sus estados financieros y desarrollar, y requerir que esté a disposición pública, un presupuesto aprobado que incluya los tres niveles de gobierno. En estos casos, los requerimientos de esta Norma se aplicarán a los estados financieros de dichas entidades gubernamentales nacionales. Sin embargo, cuando un gobierno nacional no controle los gobiernos regionales o locales, los estados financieros consolidados del gobierno nacional no consolidarán los gobiernos regionales/provinciales o locales que no controla. Sin embargo, se pueden preparar estados financieros separados para cada nivel de gobierno. Los requerimientos de esta Norma solo se aplicarán a los estados financieros de las entidades gubernamentales cuando los presupuestos aprobados por las entidades y las actividades que éstas controlan, o de sus subsecciones, se hacen públicamente disponibles.

Presupuestos plurianuales

- 1.7.31 Algunos gobiernos y otras entidades aprueban y hacen públicamente disponibles presupuestos plurianuales, en lugar de presupuestos anuales separados. Convencionalmente, los presupuestos plurianuales incluyen una serie de presupuestos anuales o de objetivos presupuestarios anuales. El presupuesto aprobado para cada uno de los periodos anuales refleja la aplicación de las políticas presupuestarias asociadas con el presupuesto plurianual para ese periodo concreto. En algunos casos, el presupuesto plurianual proporciona un traslado al futuro de las asignaciones presupuestarias no utilizadas en un único año.
- 1.7.32 Los gobiernos y otras entidades con presupuesto plurianual pueden tener diferentes enfoques para determinar su presupuesto inicial y final, dependiendo de cómo se apruebe su presupuesto. Por ejemplo, un gobierno puede aprobar un presupuesto bianual que contiene dos presupuestos anuales aprobados, en el que se puede identificar un presupuesto aprobado inicial y final para cada periodo anual. Si las asignaciones presupuestarias no utilizadas del primer año del presupuesto bianual se autorizan legalmente para ser gastadas en el segundo año, el presupuesto “inicial” del segundo año del periodo se verá aumentado por

dichas cantidades “traspasadas”. En los casos excepcionales en los que un gobierno apruebe un presupuesto bianual o plurianual que no separe específicamente los importes presupuestados entre los periodos anuales, serán necesarios juicios profesionales para identificar qué importes son atribuibles a cada periodo anual al determinar el presupuesto anual para los objetivos de esta Norma. Por ejemplo, el presupuesto aprobado inicial y final para el primer año de un presupuesto bianual incluirá cualquier adquisición de capital aprobada para el periodo bianual que tenga lugar durante el primer año, junto con el importe del ingreso recurrente y las partidas de desembolso atribuibles a dicho año. Los importes no gastados del primer periodo anual serían incluidos en el presupuesto “inicial” para el segundo periodo anual y dicho presupuesto junto con cualquier modificación dará lugar al presupuesto final para el segundo año. La Parte 2 de esta Norma recomienda revelar la relación entre los importes presupuestados y realizados durante el periodo presupuestario.

Información a revelar en las notas sobre la base presupuestaria, periodo y alcance

- 1.7.33 ***Una entidad explicará en las notas a los estados financieros la base presupuestaria y la base de clasificación adoptadas en el presupuesto aprobado.***
- 1.7.34 Pueden existir diferencias entre la base contable [efectivo, acumulación (o devengo) u otras modificaciones de éstas] utilizada para la preparación y presentación del presupuesto y la base contable utilizada en los estados financieros. Estas diferencias pueden tener lugar cuando el sistema contable y el sistema presupuestario compilan información desde diferentes perspectivas –el presupuesto puede centrarse en flujos de efectivo, más ciertas acumulaciones (o devengos) y compromisos, mientras que los estados financieros presentan cobros y pagos en efectivo.
- 1.7.35 Los esquemas de formato y clasificación adoptados para la presentación del presupuesto aprobado también pueden diferir de los formatos adoptados para los estados financieros. Un presupuesto aprobado puede clasificar las partidas según la misma base a la adoptada en los estados financieros, por ejemplo, desembolsos por naturaleza económica (compensaciones a los empleados, suministros y consumibles, subvenciones y transferencias, etc.) o por función (sanidad, educación, etc.). De forma alternativa, el presupuesto puede clasificar las partidas por programas específicos (por ejemplo, reducción de la pobreza o control de enfermedades contagiosas) o componentes de los programas vinculados con objetivos de rendimiento de impacto (por ejemplo, estudiantes que se gradúan en educación terciaria u operaciones quirúrgicas realizadas por los servicios de emergencia de hospitales), que difieren de las clasificaciones adoptadas en los estados financieros. Además, un presupuesto recurrente para actividades continuadas (por ejemplo, educación o sanidad) puede aprobarse por separado de un presupuesto de capital para desembolsos de capital (por ejemplo, infraestructuras o edificios).
- 1.7.36 La revelación de la base presupuestaria y la base de clasificación adoptadas para la preparación y presentación de los presupuestos aprobados ayudará a los usuarios a entender mejor la relación entre el presupuesto y la información contable revelada en los estados financieros.
- 1.7.37 ***Una entidad revelará en las notas de los estados financieros el periodo del presupuesto aprobado.***
- 1.7.38 Los estados financieros se presentan al menos anualmente. Las entidades pueden aprobar presupuestos para un periodo anual o para periodos plurianuales. La revelación del periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo difiere del periodo de presentación adoptado para los estados financieros, ayudará al usuario de dichos estados financieros a entender mejor la relación de los datos presupuestarios y las comparaciones presupuestarias con los estados financieros. La revelación del periodo cubierto por el presupuesto aprobado, cuando dicho periodo es el mismo periodo cubierto por los estados financieros, tendrá también un papel útil confirmatorio, en particular en aquellas jurisdicciones donde se preparan también presupuestos, estados financieros e informes intermedios.

- 1.7.39 ***Una entidad identificará en las notas a los estados financieros las entidades incluidas en el presupuesto aprobado.***
- 1.7.40 El párrafo 2.1.37 de la Parte 2 de esta Norma recomienda que las entidades controladoras preparen y presenten estados financieros consolidados que incluyan las entidades que dependen del presupuesto y las entidades comerciales del sector público controladas por el gobierno. Sin embargo, como se indicaba en el párrafo 1.7.29, los presupuestos aprobados preparados de acuerdo con los modelos de presentación estadísticos pueden no incluir operaciones del gobierno que son llevadas en régimen comercial o de mercado. En congruencia con los requerimientos del párrafo 1.7.25, los importes presupuestados y realizados se presentarán en una base comparable. La revelación de las entidades incluidas en el presupuesto permitirá a los usuarios identificar en qué medida las actividades de la entidad están sujetas a un presupuesto aprobado y cómo difiere la entidad presupuestada de la reflejada en los estados financieros.

Conciliación de los importes realizados según una base comparable y los importes realizados en los estados financieros

- 1.7.41 ***Los importes realizados presentados según una base comparable al presupuesto de acuerdo con el párrafo 1.7.25, cuando los estados financieros y el presupuesto no se preparan según una base comparable, se conciliarán con los cobros en efectivo totales y los pagos en efectivo totales identificando por separado cualquier diferencia en las bases, tiempo y entidad. La conciliación se revelará en el estado de comparación de los importes presupuestados y realizados o en las notas a los estados financieros.***
- 1.7.42 Las diferencias entre los importes realizados identificados en congruencia con la base comparable y los importes realizados reconocidos en los estados financieros pueden ser útilmente clasificadas en las siguientes categorías:
- (a) diferencias en la base presupuestaria, que tienen lugar cuando el presupuesto aprobado se prepara según una base distinta a la base contable. Por ejemplo, cuando el presupuesto se prepara según la base de acumulación (o devengo) o base de efectivo modificado y los estados financieros se preparan según la base de efectivo;
 - (b) diferencias temporales, que tienen lugar cuando el periodo presupuestario difiere del periodo de presentación reflejado en los estados financieros; y
 - (c) diferencias en las entidades, que tienen lugar cuando el presupuesto omite programas o entidades que son parte de la entidad para la cual se preparan los estados financieros.

También puede haber diferencias en los formatos y esquemas de clasificación adoptados para la presentación de los estados financieros y el presupuesto.

- 1.7.43 La conciliación requerida en el párrafo 1.7.41 de esta Norma permitirá a la entidad cumplir mejor con sus obligaciones de rendición de cuentas al identificar las principales fuentes de diferencias entre los importes realizados según una base presupuestaria y los cobros y pagos en efectivo totales reconocidos en el estado de cobros y pagos en efectivo. Esta Norma no impide la conciliación de cada importe total principal o subtotal, o de cada clase de partida, presentados en comparación con los importes presupuestados y los reales con importes equivalentes de los estados financieros.
- 1.7.44 Para las entidades que adoptan la base contable de efectivo para la presentación tanto de los documentos presupuestarios como de los estados financieros, no se requerirá una conciliación cuando el presupuesto se prepare para el mismo periodo, englobe las mismas entidades y adopte el mismo formato de presentación que los estados financieros. Para otras entidades que adopten la misma base contable para el presupuesto y los estados financieros, puede haber diferencias en el formato de presentación, entidad que informa o periodo sobre el que se informa –por ejemplo, el presupuesto aprobado puede adoptar una clasificación o

formato de clasificación diferente al de los estados financieros, puede incluir solo las actividades no comerciales de la entidad, o puede ser un presupuesto plurianual. Será necesaria una conciliación cuando haya diferencias en la presentación, periodicidad o entidades entre el presupuesto y los estados financieros preparados con la misma base contable.

1.7.45 ***De acuerdo con los requerimientos de esta Norma, no se requiere la revelación de información comparativa con respecto al periodo anterior.***

1.7.46 Esta Norma requiere que se incluya una comparación de los importes presupuestados y realizados en los estados financieros de las entidades que hacen públicamente disponible su(s) presupuesto(s) aprobado(s). No requiere la revelación de una comparación de los importes realizados del periodo anterior con el presupuesto de dicho periodo anterior, ni requiere que las explicaciones relacionadas con las diferencias entre los importes realizados y presupuestados del periodo anterior se revelen en los estados financieros del periodo actual.

1.8 Fecha de vigencia de la Parte 1 y disposiciones transitorias

Disposiciones transitorias

1.8.1 ***Las entidades que están adoptando por primera vez la NICSP de Base de Efectivo, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo, deberán aplicar todas sus provisiones desde la fecha de su primera adopción.***

1.8.2 ***Las entidades que actualmente presentan estados financieros de acuerdo con la NICSP de Base de Efectivo derogada, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo, no están obligadas a cumplir con los requerimientos de esta Norma hasta el 1 de enero de 2019.***

1.8.3 ***Cuando las entidades apliquen la disposición transitoria del párrafo 1.8.2 deberán revelar información sobre las políticas contables que todavía no han sido adoptadas.***

1.8.4 Cuando una entidad adopte la NICSP de base de efectivo por primera vez, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción. Las disposiciones transitorias proporcionan a las entidades que adoptan actualmente la NICSP de base de efectivo un periodo de hasta dos años desde la fecha de vigencia de esta Norma para adoptar todas sus políticas contables. Las entidades que han decidido aprovechar las disposiciones transitorias deberán identificar las políticas que todavía no están cumpliendo de forma plena. Todos los cambios de políticas contables producidos por la aplicación de esta Norma se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 1.8.11 a 1.8.13 siguientes.

Fecha de vigencia

1.8.5 ***Una entidad deberá aplicar esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2019, deberá revelar este hecho.***

1.8.6 Esta Norma se aplica a las entidades que adopta la NICSP de base de efectivo por primera vez y a las entidades que ya han adoptado la NICSP de base de efectivo.

Derogación de la Norma de base de efectivo (2007)

1.8.7 ***Esta Norma deroga la NICSP de Base de Efectivo, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo emitida en 2007.***

1.8.8 La NICSP de base de efectivo fue emitida por primera vez en enero de 2003. Esta norma era de aplicación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004.

Fue posteriormente modificada con requerimientos adicionales y recomendaciones relacionadas con la información presupuestaria y ayuda externa en 2006 y 2007. La fecha de vigencia de los requerimientos adicionales en la Sección 9, *Presentación de información del presupuesto en los estados financieros* y Sección 10, *Destinatarios de la asistencia externa* de la Parte 1 de la Norma era para los estados financieros anuales que cubriesen periodos que comenzasen a partir del 1 de enero de 2009.

- 1.8.9 Esta Norma fue emitida en 2017. Deroga la Norma de 2007 previa sobre el tema. Ha sido revisada para proporcionar dispensa del requerimiento para la preparación de estados financieros consolidados y revelación de información de pagos a terceros y asistencia externa incluida en la Parte 1 de la Norma de 2007. Algunos de esos requerimientos están ahora incluidos como recomendaciones en la Parte 2 de esta Norma. Esta Norma también ha sido modificada para alinearse mejor con el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) y las NICSP de acumulación (o devengo) actualmente emitidas sobre el asunto cuando sea apropiado.
- 1.8.10 La combinación de los requerimientos y recomendaciones en la Parte 1 y Parte 2 de esta Norma significará que, en muchos respectos, aunque no necesariamente en todos, la información presentada en los estados financieros preparados de acuerdo con la norma derogada también estará presentada en los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma. Sin embargo, las entidades que presentaron estados financieros que cumplían con la norma derogada necesitarán revisar los requerimientos y recomendaciones de esta Norma para garantizar que mantienen su cumplimiento.

Cambios en las políticas contables de las entidades que adoptan la NICSP de base de efectivo derogada

- 1.8.11 ***Cuando la adopción de esta Norma requiera un cambio en una política contable de una entidad que actualmente aplica la NICSP de base de efectivo derogada, la entidad deberá aplicar el cambio de forma retroactiva ajustando el saldo de efectivo inicial del periodo corriente presentado y los otros importes comparativos revelados para el periodo inmediatamente anterior presentado como si la nueva política contable hubiese sido siempre aplicada.***
- 1.8.12 ***Cuando sea impracticable para una entidad que actualmente aplica la NICSP de base de efectivo derogada para determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, aplicar una nueva política contable al periodo inmediatamente anterior presentada, la entidad deberá:***
- (a) ***aplicar la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y***
 - (b) ***reconocer los efectos de la nueva política en los cobros, pagos y saldos de efectivos del periodo corriente y los periodos futuros afectados por el cambio.***
- 1.8.13 ***Cuando la aplicación inicial de esta Norma por una entidad que actualmente aplica la NICSP de base de efectivo derogada, (a) tiene un efecto en el periodo corriente o el periodo inmediatamente anterior, o (b) tendría un efecto, excepto que sea impracticable determinar el importe del ajuste, la entidad deberá revelar información de:***
- (a) ***la naturaleza del cambio en la política contable;***
 - (b) ***para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados; y***
 - (c) ***si la aplicación retroactiva requerida en el párrafo 1.8.11 fuera impracticable, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.***

Fundamentos de las Conclusiones – NICSP de Base de Efectivo Parte 1

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo, pero no son parte de la misma.

Los Fundamentos de las conclusiones que siguen a la Parte 2 de esta Norma tratan sobre modificaciones a las recomendaciones en la Parte 2.

Introducción

FC1 La NICSP, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo* (la NICSP de Base de Efectivo) fue emitida en enero de 2003 y modificada con requerimientos adicionales y recomendaciones sobre la presentación del presupuesto en 2006 y asistencia externa en 2007. Comprende dos partes: la Parte 1 identifica los requerimientos que deben adoptarse por una entidad que informa cuyos estados financieros con propósito general cumplen con esta Norma. La Parte 2 identifica recomendaciones adicionales de revelación que proporcionan información adicional útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y ayudan a aquellas entidades que están migrando a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y a la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo).

Razones para, y alcance de, esta revisión

FC2 Mientras que hay diferentes opiniones sobre cómo muchos gobiernos y otras entidades del sector público han adoptado la NICSP de base de efectivo, hay un acuerdo general de que no ha sido adoptada de forma amplia. Los requerimientos para consolidación, asistencia externa y pagos a terceros han sido identificados por el grupo de trabajo del IPSASB establecido para revisar la operación de la NICSP (Informe del grupo de trabajo del IPSASB de 2010) y muchos interesados, incluidos aquellos que implementan las NICSP, como obstáculos principales para la adopción de la NICSP de base de efectivo.

FC3 Pese a su adopción limitada, la estrategia de consulta del IPSASB en 2014 encontró que hay un fuerte apoyo a la permanencia de la NICSP de base de efectivo, o como una Norma en sí misma o como un primer paso en la migración a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y a la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) y, en algunos casos, para la revisión de sus requerimientos para eliminar obstáculos para su adopción. Las entidades que están migrando a la información financiera de base de acumulación (o devengo) son también animadas a referirse al Estudio 14 del IPSASB *Transición a la Base Contable de Acumulación (o devengo): Guía para Entidades del Sector Público* (Tercera Edición enero de 2011) que proporciona guías a los enfoques que pueden adoptarse en la transición a la base de acumulación (o devengo).

FC4 Las modificaciones hechas mediante esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada reflejan un alcance limitado de la revisión a la NICSP como respuesta a las indicaciones que el IPSASB ha recibido de aquellos interesados en la operación de la NICSP de base de efectivo. Las modificaciones han pretendido:

- (a) superar los importantes obstáculos que para su adopción representan los requerimientos relativos a la consolidación, asistencia externa y pagos a terceros; y
- (b) clarificar que el papel de la NICSP de base de efectivo que pretende jugar en la estrategia de adopción de normas del IPSASB es primeramente como un paso en el camino de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), más que un fin en sí mismo.

FC5 Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada también incluye menores "tareas domésticas" de modificación con la intención de asegurar que, mientras que los requerimientos y recomendaciones en esta Norma pueden diferir de los requerimientos en las NICSP de acumulación (o devengo) equivalentes, no son contrarios a los mismos, a menos que se pretende que así sea en el enfoque de base de efectivo de esta

Norma. Desde la emisión de la NICSP de base de efectivo en 2003, las NICSP de acumulación (o devengo) han sido revisadas y, en algunos casos, retirados y/o reemplazadas. Las modificaciones por las "tareas domésticas" reflejan, en la medida que es apropiado, los desarrollos en las NICSP de acumulación (o devengo).

Consolidación

- FC6 Muchas entidades del sector público que desean preparara estados financieros que cumplen con los requerimientos de esta Norma y reflejar la mejor práctica de la información financiera según la base contable de efectivo encuentran importantes obstáculos en la preparación y presentación de estados financieros plenamente consolidados. Esto puede ser debido a un número de razones, entre las que se incluyen: (a) compatibilidad con la legislación o regulación existente que requiere la preparación de informes financieros para el presupuesto o el sector gobierno general u otra agrupación de actividades; (b) dificultades en la identificación de todas las entidades controladas en la fecha de presentación; (c) diferencias en las bases de presentación adoptadas por las entidades comerciales del sector público, y (d) la capacidad (incluyendo el acceso a la experiencia técnica necesaria) para obtener y procesar los datos necesarios de forma oportuna en el tiempo y cumplir con las fechas límite de presentación.
- FC7 Muchos interesados expresaron su preocupación sobre que los requerimientos de consolidación previos limitaban la capacidad de la NICSP de base de efectivo (2007) de realizar su papel de mejorar la calidad de los estados financieros preparados según la base contable de efectivo y apoyar la migración a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) - porque los gobiernos y otras entidades del sector público no podrían cumplir con la Norma. Esta Norma de base de efectivo (2017) revisada hace modificaciones a la Norma de base de efectivo (2007) para responder a estas preocupaciones, como se indica a continuación.
- FC8 Esta revisión elimina de la Parte 1 de la Norma y reformula como una recomendación en la Parte 2 de la Norma el requerimiento que las entidades controladoras tienen que preparar estados financieros consolidados que consoliden todas las entidades controladas. Esto pretende superar un obstáculo importante en la adopción de las NICSP.
- FC9 La Parte 2 de esta Norma también recomienda que las entidades controladoras que no consolidan todas las entidades controladas preparen estados financieros que reflejen un sector del presupuesto, el sector gobierno general u otra representación de las actividades principales gubernamentales conforme avanzan en la migración a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y en la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo). Esto apoya una transición de forma ordenada y alcanzable para la consolidación total como se requiere por las NICSP de acumulación (o devengo), y da respuesta a las preocupaciones de algunos de los interesados de que la consolidación completa resultaría en la pérdida de información de las actividades clave gubernamentales y, en algunos casos, es contrario a los requerimientos legislativos.
- FC10 Para apoyar aquellas entidades que están migrando a la base de devengo, las definiciones clave, incluyendo la de control, son revisadas cuando es necesario para asegurar que no entran en conflicto con la NICSP 34, *Estados Financieros Separados* y la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*.
- FC11 El IPSASB consideró distintos enfoques para remover los obstáculos a la adopción representados por los requerimientos actuales de consolidación. Mientras que muchos de estos enfoques tuvieron mérito, el IPSASB decidió que, en equilibrio, el enfoque tomado en esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada es el que mejor respondía a las preocupaciones de aquellos que se enfrentan con la implementación de la NICSP de base de efectivo, y aquellos dependientes de los estados financieros preparados de acuerdo con las NICSP para la información útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los otros enfoques considerados, y las razones del IPSASB para no proponer su adopción, incluyen:

- (a) la inclusión de un periodo de transición de 3 a 5 años, o más largo, desde la primera adopción por las entidades para cumplir con el requerimiento que las entidades controladoras deben consolidar todas las entidades controladas. Sin embargo, hace ya unos 12 años que se emitió la NICSP de base de efectivo y la consolidación continúa siendo un obstáculo principal para su adopción. El IPSASB no estaba convencido que un periodo de transición de 3 a 5 años fuese suficiente para superar el amplio, y diferente, conjunto de obstáculos identificados en muchas jurisdicciones;
- (b) transformando todos los requerimientos de consolidación como recomendaciones, excepto para aquellos requerimientos relativos a los procedimientos contables que deben adoptarse en la preparación de estados financieros consolidados y la revelación de información de la composición de la entidad económica. Tal enfoque era interesante. Significaba que los procedimientos adoptados para la preparación de cualquier estado financiero consolidado serían identificados como requerimientos a ser aplicados de forma congruente de periodo a periodo para la misma entidad económica y para todas las entidades que cumplen con las NICSP. Sin embargo, la conservación de estos aspectos como requerimientos puede continuar presentando obstáculos a la adopción de las NICSP. Además, el IPSASB era de la opinión de que la designación de algunos procesos y revelaciones de información centrales en la preparación y presentación de estados financieros consolidados como requerimientos y la designación de tales procesos y revelaciones sólo como recomendaciones es difícil de justificar y resultaría en una Norma innecesariamente compleja;
- (c) mantener los requerimientos existentes de consolidación, pero proporcionar dispensa para obstáculos prácticos específicos tales como la necesidad de consolidar entidades comerciales del sector público u otras clases problemáticas de entidades del sector públicos. Tal enfoque respondería a algunos de los obstáculos identificados por los interesados y era interesante sobre esa base. Sin embargo, no respondía a todos los obstáculos identificados por los interesados. Además, para una aplicación congruente, hubiese también requerido un acuerdo en la definición de los que constituye una entidad comercial del sector público u otras clases específicas de entidades del sector público. No estaba claro que tal definición sería aplicable de forma fácil en todas las jurisdicciones; y
- (d) requerir la presentación de estados financieros para una entidad económica que refleje el sector presupuestario o el sector gobierno general o un grupo similar de entidades controladas de forma temporal, en vez de para todas las entidades controladas. Tal enfoque daba respuesta a los obstáculos identificados por los interesados en muchas jurisdicciones y era interesante en esa base. Sin embargo, cualquier intento de definir o especificar tal grupo temporal puede provocar en algunas jurisdicciones obstáculos específicos, particularmente si los requerimientos legislativos no estaban directamente alineados con un grupo temporal especificado. También puede dar lugar a obstáculos en jurisdicciones que están en transición a la base de devengo y han dejado atrás la entidad que informa grupo interino que podía haberse especificado. Esta Norma de base de efectivo (2017) revisada permite y reconoce que estados financieros de grupo que reflejan el sector presupuestario o el sector gobierno general puede prepararse y presentarse en el camino hacia la base de acumulación (o devengo) completa.

Asistencia externa

- FC12 Los requerimientos y recomendaciones para la revelación de información sobre asistencia externa fueron añadidos a la NICSP de base de efectivo en 2007 como respuesta a las peticiones de, y con el apoyo de, muchos destinatarios, donantes y otros de la comunidad de información financiera quienes vieron una necesidad de requerimientos obligatorios acordados internacionalmente para la información financiera de asistencia externa sobre la base contable de efectivo.
- FC13 Sin embargo, el IPSASB era consciente que los destinatarios de información de asistencia externa necesitaban satisfacer los requerimientos de que la Norma no era tan fácilmente accesible, o accesible,

como había anticipado el IPSASB y sus interesados cuando los requerimientos fueron desarrollados y, tras haber sido sujeto a un proceso de revisión del IPSASB, se incluyó en la NICSP de base de efectivo (2007). La NICSP de base de efectivo (2007) proporcionó alguna dispensa de los requerimientos de información a revelar cuando la información no sea fácilmente disponible o verificable. Sin embargo, el IPSASB estaba preocupado de que, en la medida de que era necesario proporcionar esa dispensa, y la incapacidad resultante para verificar la integridad y exactitud de la información revelada, bien podía haber dañado la utilidad de la información resultante que era revelada a efectos de rendición de cuentas o de toma de decisiones. Esta Norma de base de efectivo (2017) revisada respondía a estas preocupaciones como se indica más adelante.

- FC14 Todos los requerimientos de revelar información sobre la asistencia externa recibida durante el periodo que se informa y disponible para la entidad en la fecha en la que se informa han sido eliminados de la Parte 1 y reformulados en la Parte 2 de la NICSP y revisados para centrarse en la revelación de información sobre asistencia externa recibida en efectivo o en la forma de pagos de terceros. La NICSP de base de efectivo (2017) también recomienda la revelación de información similar sobre *otra asistencia* (asistencia de entidades no gubernamentales y otras fuentes) recibidas por la entidad durante el periodo.
- FC15 La reformulación estos requerimientos como recomendaciones superará un obstáculo principal para la adopción de las NICSP. También responde a las preocupaciones de los interesados de que los requerimientos de revelación de información sobre asistencia externa incluidos en la NICSP de base de efectivo (2007) eran:
- (a) más detallados y costosos que aquellos especificados en las NICSP de base de acumulación (o devengo), y que no era congruente con el papel de apoyar la transición a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo); y
 - (b) en la naturaleza de la información que se sitúa de forma más adecuada en los informes financieros de propósito específico que en los estados financieros con propósito general.
- FC16 La asistencia externa recibida en efectivo continuaría siendo reconocida en el Estado de cobros y pagos en efectivo. Se añade el párrafo 1.3.18 a la Parte 1 de la NICSP de base de efectivo (2017) para explicar que para muchas entidades que informan del sector público en economías en desarrollo, el importe de la asistencia externa recibida en forma de efectivo es probable que merezca ser revelada de forma separada en el estado de cobros y pagos en efectivo.

Pagos por terceros

- FC17 En principio, el argumento para la revelación de información de pagos por terceros como una columna separada en el estado de cobros y pagos en efectivo parece válida — para garantizar que la forma de los acuerdos de proporcionar recursos en efectivo para apoyar las operaciones de una entidad durante cualquier periodo, ya sea proporcionado por la entidad destinataria para la adquisición de bienes o servicios o proporcionados directamente al que prestan aquellos bienes y servicios designados directamente por el destinatario, no determina si es informado en el estado de cobros y pagos en efectivo. Sin embargo, los pagos hechos por terceros es probable que comprenda principalmente pagos por bienes o servicios que satisfacen la definición de asistencia externa u otra asistencia.
- FC18 Preocupaciones sobre el acceso limitado a la información necesaria para satisfacer los requerimientos de revelación de información sobre asistencia externa en la forma de pagos por terceros anteriormente apuntada, y el posible error de interpretación de la inevitable información incompleta que resulta, también se aplica a otras categorías de pagos por terceros.
- FC19 La NICSP de base de efectivo (2017) elimina de la Parte 1 y reformula como recomendación de información a revelaren la Parte 2 los requerimientos para revelar la información sobre pagos hechos por terceros. Esto

responde a las preocupaciones de muchos interesados y supera un obstáculo importante para la adopción de las NICSP.

- FC20 En algunas jurisdicciones, un gobierno gestionará el desembolso de sus departamentos individuales y otras entidades a través de la centralización de la función de tesorería, a menudo referida como sistema de “cuenta única de tesorería”. La NICSP de base de efectivo (2007) reflejaba que según los acuerdos de “cuenta única de tesorería”, los importes pagados por una agencia central por cuenta de un departamento gubernamental u otra entidad gubernamental que es una entidad que informa también deben clasificarse como pagos por terceros. El IPSASB era de la opinión que, mientras que los departamentos individuales y entidades no establezcan cuentas bancarias separadas en las que los importes autorizados para su uso son depositados, ellos pueden usar y beneficiarse de esos importes. Por lo tanto, ellos controlan tales entradas, salidas y saldos disponibles de efectivo. La Norma de base de efectivo (2017) incluye explicación adicional de los acuerdos de la cuenta única de tesorería para relejar que la opinión del IPSASB de que tales acuerdos no dan lugar a pagos por terceros.

“Tareas domésticas” — Corrección de errores, Moneda extranjera, Empresas públicas y Características cualitativas

- FC21 Se han hecho algunas modificaciones menores a la terminología y explicación de términos definidos en secciones que tratan con *Corrección de errores* y *Moneda Extranjera* para asegurar que los requerimientos de esta Norma no están directamente en conflicto con aquellos en la NICSP 3 de acumulación, *Políticas Contables*, *Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006 y revisada por última vez en octubre de 2011), ya la NICSP 4, *Efectos de las variaciones en las tasas de Cambio de Moneda Extranjera* (emitida en abril de 2008 y revisada por última vez en octubre de 2011).
- FC22 Las diferencias entre las NICSP 3 y NICSP 4 actuales y las NICSP equivalentes que estaban emitidas cuando la NICSP de base de efectivo (2007) fue aprobada son sustanciales. En algunos casos, suponen diferentes métodos de contabilización y en otros casos revelación de información adicional. Los lectores deben ser conscientes de que las revisiones a estas secciones en la NICSP de base de efectivo (2017) no reflejan completamente todos los requerimientos de las NICSP 3 y NICSP 4 revisadas. Esto es así porque el IPSASB no ha recibido comentarios de que los requerimientos de la NICSP de base de efectivo (2007) presenten obstáculos a su adopción. El IPSASB estaba preocupado de que modificar la NICSP de base de efectivo para incorporar todos los cambios a la NICSP 3 y NICSP 4 podía tener algunos efectos indeseados que podrán introducir obstáculos a la adopción de las NICSP. Aunque modificaciones más sustanciales a estas secciones están más allá del alcance limitado de esta revisión, se podrían considerar en cualquier revisión futura de la Norma.
- FC23 Como parte del proceso de tareas domésticas, esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada:
- (a) elimina la definición y explicación de una *Empresa Pública* (EP). Las características de las entidades del sector público para las que las NICSP están diseñadas para ser aplicadas se identifican. Esto es congruente con las modificaciones hechas en la NICSP, *Aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016);
 - (b) actualiza los objetivos de la información financiera y la identificación y explicación de las características cualitativas de la información incluida en los estados financieros de propósito general y las limitaciones dominantes de tal información, y los usuarios de los estados financieros con propósito general, para reflejar mejor su explicación en el Marco Conceptual. Modificaciones similares se están desarrollando para su inclusión en las NICSP de acumulación (o devengo); y
 - (c) unifica y modifica los requerimientos para la fecha efectiva de aplicación de la Norma y los acuerdos transitorios para reflejar mejor los requerimientos de la NICSP 3, *Políticas Contables*, *Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* actualmente en vigor.

Apéndice 1**Ilustración de los requerimientos de la Parte 1 de la Norma**

Este Apéndice es meramente ilustrativo y no forma parte de la Norma. Su propósito es ayudar a clarificar el significado de los requerimientos de la Parte 1 de esta Norma ilustrando su aplicación en la preparación y presentación de estados financieros con propósito general según la base contable de efectivo para:

A Los estados financieros del Gobierno nacional A;

B Los estados financieros de la entidad gubernamental B, que controla su propia cuenta bancaria; y

C Los estados financieros del departamento gubernamental C, cuyos cobros y pagos en efectivo se gestionan mediante una función centralizada de tesorería normalmente referida como una “cuenta única de tesorería”.

APÉNDICE 1A – GOBIERNO A**ESTADOS FINANCIEROS DEL GOBIERNO NACIONAL A****ESTADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X****(SOLO COBROS)**

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
COBROS			
<i>Impuestos</i>			
Impuesto a las ganancias		X	X
Impuesto al valor añadido		X	X
Impuesto sobre la propiedad		X	X
Otros impuestos		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
<i>Donaciones, subvenciones y otra ayuda</i>	10	X	X
<i>Préstamos</i>	3		
Efectivo recibido de:			
Instituciones comerciales		X	
Bancos de desarrollo y organizaciones similares		X	
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo recibido de las disposiciones de planta y equipo		X	X
Efectivo procedente de las disposiciones de instrumentos financieros		<u>X</u>	<u>X</u>
		<u>X</u>	<u>X</u>
Actividades comerciales			
Cobros por actividades comerciales		X	X
<i>Otros cobros</i>	4	X	X
Total cobros		<u>X</u>	<u>X</u>

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
PAGOS			
<i>Operaciones</i>			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	(X)
Suministros y consumibles		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Transferencias</i>			
Subvenciones		(X)	(X)
Otros pagos por transferencias		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Pagos por inversiones de capital</i>			
Compra/construcción de planta y equipo		(X)	(X)
Compra de instrumentos financieros		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Reembolso de préstamos e intereses</i>			
Reembolsos de préstamos		(X)	(X)
Pagos por intereses		(X)	(X)
		(X)	(X)
<i>Otros pagos</i>	5	(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al principio del año	2	X	X
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al final del año	2	X	X

ESTADO DE COMPARACIÓN DE LOS IMPORTES PRESUPUESTADOS Y REALIZADOS**Para el Gobierno A para el año finalizado el 31 de diciembre de 200X****Presupuesto aprobado sobre la base de efectivo****(Clasificación de pagos por funciones)**

(miles de unidades monetarias)	Importes realizados	Presupuest o Final	Presupuest o Inicial	<i>*Diferencia: Presupuesto Realizado</i>	<i>Final y</i>
ENTRADAS DE EFECTIVO					
Impuestos	X	X	X	X	
Subvenciones y acuerdos de ayuda	X	X	X	X	
Cobros: préstamos	X	X	X	X	
Cobros: disposiciones de planta y equipo	X	X	X	X	
Cobros: disposiciones de instrumentos financieros	X	X	X	X	
Actividades comerciales	X	X	X	X	
Otros cobros	X	X	X	X	
Total cobros	X	X	X	X	
SALIDAS DE EFECTIVO					
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	
Orden público/seguridad	(X)	(X)	(X)	(X)	
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)	
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)	
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)	
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)	
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)	
Protección medioambiental	(X)	(X)	(X)	(X)	
Servicios públicos generales	(X)	(X)	(X)	(X)	
Total de pagos	(X)	(X)	(X)	(X)	
FLUJOS DE EFECTIVO NETOS	X	X	X	X	

* La columna "Diferencia..." no es requerida. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificada de forma apropiada.

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

Pueden prepararse estados financieros adicionales para facilitar detalles de importes incluidos en el estado de cobros y pagos en efectivo: por ejemplo, para revelar información por grupos principales de financiación o revelar los desembolsos según las principales funciones o programas, o proporcionar detalles de las fuentes de préstamos. También podrían incluirse columnas revelando los importes presupuestados.

ESTADO DE COBROS EN EFECTIVO CLASIFICADO POR FONDOS

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)	Cobros	Cobros
COBROS		
Fondos consolidados	X	X
Fondos especiales	X	X
Fondos comerciales	X	X
Préstamos	X	X
Total cobros	X	X

EFECTIVO PROVENIENTE DE PRÉSTAMOS

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros en efectivo	Cobros en efectivo
PRÉSTAMOS			
Instituciones comerciales nacionales		X	X
Instituciones comerciales del exterior		X	X
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares		X	X
Total préstamos recibidos	3	X	X

ESTADO DE PAGOS POR PROGRAMAS/ACTIVIDADES/FUNCIONES DEL GOBIERNO

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)	Pagos	Pagos
PAGOS – Cuenta de operación		
Educación	X	X
Sanidad	X	X
Protección social	X	X
Defensa	X	X
Orden público y seguridad	X	X
Ocio, cultura y religión	X	X
Asuntos económicos	X	X
Protección medioambiental	X	X
Servicios públicos generales	X	X
Total de pagos	X	X
PAGOS – Cuenta de capital		
Educación	X	X
Sanidad	X	X
Protección social y bienestar	X	X
Defensa	X	X
Orden público y seguridad	X	X
Ocio, cultura y religión	X	X
Protección medioambiental	X	X
Servicios públicos generales	X	X
Total de pagos	X	X
Total cuentas de operación y de capital	X	X

ENTIDAD PÚBLICA – GOBIERNO EN SU CONJUNTO A

Notas a los estados financieros

1. Políticas contables

Bases de preparación

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

Las políticas contables se han aplicados congruentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos al gobierno nacional del País A. Los estados financieros comprenden la entidad que informa como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX).

Las actividades del gobierno incluyen la prestación de servicios de sanidad, educación, defensa, protección social, vivienda, ocio y cultura y servicios públicos generales y gestión económica para, y por cuenta de, los interesados. [Identificar el nivel de gobierno, jurisdicción y naturaleza de los servicios proporcionados]

Una lista de entidades significativas incluidas en los estados financieros y los sectores en los que operan se presenta en la Nota 7 a los estados financieros.

Moneda de presentación

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

2. Efectivo

El efectivo comprende el dinero en caja, los depósitos bancarios a la vista y el equivalente al efectivo. Los depósitos a la vista y los equivalentes al efectivo consisten en los saldos con bancos e inversiones a corto plazo en instrumentos del mercado monetario.

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

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

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

3. Préstamos

Los préstamos comprenden las entradas de efectivo de bancos comerciales e instituciones comerciales similares y bancos de desarrollo y agencias de ayuda similares.

4. Otros cobros

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

5. Otros pagos

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

6. Disponibilidad de préstamos no utilizados

(miles de unidades monetarias)

Evolución de disponibilidad de préstamos no utilizados

	200X	200X-1
Disponibilidad de préstamos no utilizados a 1.1.0X	X	X
Disponibilidad de préstamos adicionales	X	X
Total disponible	X	X
Importe retirado	(X)	(X)
Disponibilidades canceladas/cerradas	(X)	(X)
Disponibilidad de préstamos no utilizados a 31.12.0X.	X	X
(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1

Disponibilidad de préstamos no utilizados

Instituciones financieras comerciales	X	X
Bancos de desarrollo y organizaciones similares	X	X
Total de disponibilidad de préstamos no utilizados	X	X

7. Entidades significativas

Entidad 200X

Entidad A

Entidad B

Entidad C

Entidad D

Entidad 200X-1

Entidad A

Entidad B

Entidad C

Entidad D

8. Fecha de autorización

El estado financiero fue autorizado para su publicación el XX del mes de 200X+1 por el Sr. YY, Tesorero del País A.

9. Presupuesto inicial y final aprobado y comparación de importes realizados y presupuestados

El presupuesto aprobado se desarrolla en la misma base contable (base de efectivo), misma base de clasificación, y para el mismo periodo (del 1 de enero de 200X a 31 de diciembre de 200X) que los estados financieros. El mismo incluye las mismas entidades que los estados financieros consolidados- que están identificadas en la nota 7 anterior.

El presupuesto inicial fue aprobado por acción legislativa de (fecha) y debido al terremoto en la Región Septentrional de (fecha), mediante una acción legislativa de (fecha) se aprobó una asignación presupuestaria suplementaria de XXX de ayudas por desastres. Los objetivos y políticas del presupuesto inicial y sus posteriores revisiones se explican con mayor detalle en los informes de Resumen de operaciones y Resultado del Presupuesto emitidos junto con los estados financieros.

El exceso de desembolso realizado sobre el presupuesto final del 15% (25% sobre el presupuesto inicial) para la función de Sanidad se debió a desembolsos por encima del nivel aprobado por acción legislativa en respuesta al terremoto. No hubo otras diferencias materiales.

Nota 9 alternativa cuando el presupuesto y los estados financieros se preparan según bases diferentes

9. Presupuesto inicial y final aprobado y comparación de importes realizados y presupuestados

El presupuesto se aprueba según una base de efectivo modificada siguiendo una clasificación funcional. El presupuesto aprobado cubre el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 200X al 31 de diciembre de 200X e incluye todas las entidades del sector gobierno general. El sector gobierno general incluye todos los departamentos del gobierno – departamentos significativos incluidos en la lista de entidades identificadas en la Nota 7 anterior.

El presupuesto inicial fue aprobado por acción legislativa de (fecha) y debido al terremoto en la Región Septentrional de (fecha), mediante una acción legislativa de (fecha) se aprobó una asignación presupuestaria suplementaria de XXX de ayudas por desastres. Los objetivos y políticas del presupuesto inicial y sus posteriores revisiones se explican con mayor detalle en los informes de Resumen de operaciones y Resultado del Presupuesto emitidos junto con los estados financieros.

El exceso de desembolso realizado sobre el presupuesto final del 15% (25% sobre el presupuesto inicial) para la función de Sanidad se debió a desembolsos por encima del nivel aprobado por acción legislativa en respuesta al terremoto. No hubo otras diferencias materiales entre el presupuesto aprobado final y los importes realizados.

Las bases presupuestarias y contables difieren. Los estados financieros a nivel del gobierno se preparan sobre la base de efectivo, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos. Los estados financieros incluyen todas las entidades controladas, incluyendo las empresas públicas, para el periodo fiscal que va desde el 1 de enero de 20XX al 31 de diciembre del 20XX. El presupuesto se aprueba según la base contable de efectivo modificado siguiendo una clasificación funcional y trata únicamente del sector gobierno general, lo que excluye a las entidades comerciales del sector público y otras entidades gubernamentales no de mercado y actividades de este mismo tipo.

Los importes en el estado de cobros y pagos en efectivo se ajustaron para ser congruentes con la base contable de efectivo modificado y reclasificados por funciones para estar en la misma base que el presupuesto final aprobado. Además, se realizaron ajustes a los importes en el estado de cobros y pagos en efectivo por diferencias temporales asociadas con la continuación de la asignación presupuestaria y diferencias en las entidades cubiertas (entidades comerciales del sector público y otras entidades) se han hecho para expresar los importes realizados según una base comparable a la del presupuesto final aprobado.

A continuación se presenta una conciliación entre las entradas y salidas realizadas como se presentan en el estado de comparación de los importes presupuestados y realizados y los importes de cobros y pagos en efectivo totales sobre los que se informa en el estado de cobros y pagos en efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 20XX.

	Total entradas	Total salidas
Importe realizado en una base comparable a la presentada en el estado de comparación entre el presupuesto y lo realizado	X	X
Diferencias en las bases	X	X
Diferencias temporales	-	-
Diferencias en las entidades	X	X
Total cobros en efectivo	X	
Total pagos en efectivo		X

Los estados financieros y documentos presupuestarios se preparan para el mismo periodo. Existe una diferencia en las entidades: el presupuesto se prepara para el sector gobierno general y los estados financieros incluyen todas las

entidades controladas por el gobierno. También existe una diferencia en las bases: el presupuesto se prepara según una base contable de efectivo modificado y los estados financieros según la base contable de efectivo.

Esta conciliación podría incluirse en el Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados o como una revelación en las notas.

10. **Donaciones, subvenciones y otra ayuda**

Los cobros de efectivo durante el periodo incluyen donaciones, subvenciones y otra ayuda proporcionada por agencias donantes individuales, multilaterales y bilaterales y organizaciones no gubernamentales; disponibilidades financieras de cooperación establecidas por dichas organizaciones y donaciones de entidades caritativas, corporaciones e individuos de forma privada.

El importe de donaciones, subvenciones y otra ayuda (XXX) no incluye la ayuda recibida durante el periodo del que se informa en la forma de efectivos de préstamo. Los cobros de cualquier ayuda recibida durante el periodo en forma de préstamos se incluyen en los importes de préstamos presentados como una partida separada en el Estado de cobros y pagos.

APÉNDICE 1B – ENTIDAD GUBERNAMENTAL B

(LA ENTIDAD CONTROLA SU PROPIA CUENTA BANCARIA.)

ESTADO DE COBROS Y PAGOS EN EFECTIVO DE LA ENTIDAD B**PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 200X**

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
COBROS			
Asignaciones autorizadas		X	X
Otros cobros		X	X
Total cobros		X	X
PAGOS			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	(X)
Alquileres		(X)	(X)
Pagos por inversiones de capital		(X)	(X)
Transferencias	3	(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al comienzo del año	2	X	X
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al final del año	2	X	X

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

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

ESTADO DE PAGOS POR FUNCIONES

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Pagos	Pagos
PAGOS			
Programa I		(X)	(X)
Programa II		(X)	(X)
Programa III		(X)	(X)
Programa IV		(X)	(X)
Otros pagos		(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS**1. Políticas contables****Bases de preparación**

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

Las políticas *contables* se han aplicado congruentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos a una entidad pública (Entidad Gubernamental B). Los estados financieros incluyen a la entidad que informa tal como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX).

La actividad principal de la Entidad Gubernamental B es suministrar (identificar tipos de) servicios a los ciudadanos. La entidad controla su propia cuenta bancaria.

Moneda de presentación

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

2. Efectivo

El efectivo comprende el dinero en caja, los depósitos bancarios a la vista y el equivalente al efectivo. Los depósitos a la vista y los equivalentes al efectivo *comprenden* los saldos con bancos e inversiones a corto plazo en instrumentos del mercado monetario.

Las asignaciones presupuestarias y otros cobros en efectivo son depositados en las cuentas bancarias de la entidad. Todos los préstamos son contraídos por una entidad financiera central.

Los cobros procedentes de transacciones de intercambio son depositados en cuentas de fondos comerciales controladas por la entidad. Son *transferidos* al ingreso consolidado a final de año.

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

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

3. Transferencias

Se transfieren cantidades a favor de los beneficiarios de acuerdo con el mandato operativo y autoridad de la entidad.

4. Entidades significativas

Entidad 200X	Entidad 200X-1
Entidad X	X
Entidad Y	X

5. Fecha de autorización

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

APENDICE 1C – DEPARTAMENTO GUBERNAMENTAL C

(EL GOBIERNO OPERA CON UN SISTEMA DE CUENTA ÚNICA CENTRALIZADA)

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

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
COBROS			
Asignaciones/	2	X	X
Asignaciones presupuestarias			
Otros cobros		X	X
Total cobros		X	X
PAGOS			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	(X)
Alquileres		(X)	(X)
Pagos por inversiones de capital		(X)	(X)
Transferencias	3	(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)

ESTADOS FINANCIEROS ADICIONALES (OPCIONAL)

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

ESTADO DE PAGOS POR FUNCIONES

	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
PAGOS			
Programa I		X	X
Programa II		X	X
Programa III		X	X
Programa IV		X	X
Otros pagos		X	X
Total de pagos		X	X

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

1. Políticas contables

Bases de preparación

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

Las políticas contables se han aplicados congruentemente durante el periodo.

Entidad que informa

Los estados financieros están referidos para una entidad del sector público: Departamento gubernamental C. Los estados financieros comprenden la entidad que informa como se especifica en la legislación pertinente (Ley de Finanzas Públicas 20XX).

La actividad principal de la Entidad gubernamental C es suministrar (identificar tipos de) servicios a los ciudadanos.

El Departamento gubernamental C no opera su propia cuenta bancaria. El Gobierno opera una función centralizada de tesorería en la cual administra los cobros y pagos en efectivo (desembolsos) de efectivo del departamento durante el ejercicio contable.

Moneda de presentación

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

2. Importes autorizados para ser usados por el Departamento C

Los importes autorizados para su uso por el Departamento gubernamental C se gestionan a través de una cuenta central administrada por la Oficina del Tesoro. Los importes son utilizados en nombre del Departamento C conforme se solicitan cuando están avalados por la presentación de la documentación y autorización adecuada. Todos los préstamos son contraídos por una entidad financiera central.

Los importes autorizados para su uso por el Departamento que son importes no gastados al final del año se transfieren al ingreso consolidado.

3. **Transferencias**

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

4. **Fecha de autorización**

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

PARTE 2: INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO—INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

Esta parte de la Norma no es obligatoria. Ha sido preparada para apoyar a aquellas entidades que están migrando de la base contable de efectivo a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y adoptando de las NICSP de acumulación (o devengo). Establece la recomendación de información a revelar adicional para la información elaborada según la base contable de efectivo. Debe leerse conjuntamente con la Parte 1 de esta Norma, que establece los requerimientos de la información elaborada según la base contable de efectivo. La información a revelar recomendada, que está en cursiva, debe interpretarse en el contexto de los párrafos comentados en esta parte de la Norma, que están en letra normal.

Las entidades que informan deberían planificar su camino para la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo), y comenzar el proceso de acumular la información necesaria para cumplir con aquellas NICSP de forma congruente con el camino de transición que ha sido adoptado.

INFORMACIÓN FINANCIERA SEGÚN LA BASE CONTABLE DE EFECTIVO PARTE 2: INFORMACIÓN A REVELAR ADICIONAL RECOMENDADA

La información a revelar recomendada está en cursiva. Debe interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la parte 2 de esta Norma, que están en letra normal.

2.1 Información a revelar adicional recomendada

Definiciones

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

Base de acumulación (o devengo) es una base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa el cobro o pago ya sea en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.

Activos son recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera obtener, beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

Costos por préstamos son los intereses y otros gastos incurridos por una entidad en relación con las operaciones de endeudamiento.

Tasa de cambio de cierre es la tasa de cambio de contado existente en la fecha de presentación.

Distribuciones a los propietarios son los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.

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

Pasivos son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de sucesos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad una salida de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio.

Ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio producida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que dichas entradas produzcan un incremento en los activos netos/patrimonio no relacionado con aportaciones de los propietarios.

Los términos definidos en la Parte 1 de esta Norma se usan en esta parte con el significado que aquí se define.

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

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

Negocio en marcha

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

Transacciones administradas

- 2.1.6 *Se recomienda que una entidad revele en las notas de los estados financieros, el importe y naturaleza de los flujos y saldos de efectivo, resultantes de transacciones administradas por la entidad como un agente por cuenta de otros, en aquellos importes que están fuera del control de la entidad.*
- 2.1.7 Los flujos de efectivo asociados a las transacciones administradas por una entidad, que actúa como agente por cuenta de otros, puede no pasar a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa. En estos casos, la entidad no puede usar, o aprovechar de forma alguna, la disponibilidad del efectivo que administra en la búsqueda de sus objetivos. Estos flujos de efectivo no están controlados por la entidad y, por lo tanto, no están incluidos en el total mostrado en el estado de cobros y pagos en efectivo o de otros estados financieros que puedan prepararse. Sin embargo, se recomienda que se revele el importe y naturaleza de estas transacciones por tipo principal, ya que proporciona información útil sobre el alcance de las actividades de la entidad y es relevante para la evaluación del rendimiento de la misma.
- 2.1.8 Cuando tales cobros y pagos en efectivo pasan a través de la cuenta bancaria controlada por la entidad, se tratan como flujos y saldos de efectivo de la entidad y se incluyen en los totales mostrados en el estado de cobros y pagos en efectivo. El párrafo 1.3.13(a) de la Parte 1 de esta Norma permite que se informe de tales cobros y pagos en efectivo en términos netos. Los párrafos 2.1.9 a 2.1.13 siguientes proporcionan guías sobre los cobros, pagos y saldos en efectivo que:
- (a) puedan ser controlados por un gobierno o entidad gubernamental y se informe en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con la Parte 1 de esta Norma; y

- (b) sean transacciones administradas que no se incluyan en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros que puedan prepararse, pero cuya revelación es recomendada.

Recaudación de ingresos

- 2.1.9 Las entidades del sector público pueden controlar el efectivo o administrar los cobros y pagos en efectivo por cuenta del gobierno u otros gobiernos o entidades gubernamentales. Por ejemplo, un Departamento de Recaudación de Impuestos (o agencia tributaria) puede constituirse con su propia cuenta bancaria y dotarse con una asignación presupuestaria para financiar sus operaciones. Las operaciones del Departamento incluirán la administración de ciertos aspectos de la Ley de Recaudación de Impuestos y puede incluir la recaudación de impuestos en nombre del gobierno.
- 2.1.10 El Departamento de Recaudación de Impuestos puede usar el efectivo que se le ha asignado y depositarlo en una cuenta bancaria que controla para lograr sus objetivos operativos autorizados, y excluir a otros de su uso o de beneficiarse de ese efectivo. En estos casos, el Departamento controlará el efectivo asignado para su uso propio. Sin embargo, el efectivo que el Departamento cobra en nombre del gobierno, a través de las actividades de recaudación de impuestos, se deposita habitualmente en un fondo fiduciario del gobierno específico o transferido a una cuenta bancaria administrada por el Tesoro o un departamento similar. En estas circunstancias, el efectivo recaudado no se puede usar para apoyar el logro de los objetivos del Departamento de Recaudación de Impuestos, o gestionarlos de cualquier forma a voluntad de la dirección del Departamento sin asignación presupuestaria específica u otra autorización del gobierno o cuerpo relevante. Por lo tanto, el efectivo recaudado no es controlado por el Departamento de Recaudación de Impuestos y no forma parte de los cobros o saldos en efectivo del Departamento. Como consecuencia de una decisión gubernamental, algunos de los importes recaudados pueden ser asignados presupuestariamente, o distribuidos de otra forma, para uso del Departamento. Sin embargo, es decisión del gobierno autorizar los desembolsos de los fondos del Departamento de Recaudación de Impuestos, más que la recaudación, que da lugar al control.
- 2.1.11 Pueden darse circunstancias similares cuando un gobierno, por ejemplo, un gobierno estatal o local, recauda efectivo por cuenta de otro gobierno (tal como un gobierno nacional). En estos casos, el gobierno está actuando como un agente para otros en la recaudación de efectivo. El efectivo que surge como resultado de gestionar las transacciones como un agente para otros normalmente no sería depositado en una cuenta bancaria de la agencia de recaudación y, por lo tanto, no formaría parte de los cobros, pagos y saldos de efectivo de la entidad que informa.

Flujos de efectivo “para transferir”

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

Cuando las entradas de efectivo de las transacciones administradas pasan a través de una cuenta bancaria controlada por la entidad que informa, los cobros, transferencias y saldos de efectivo que surgen de la

actividad de recaudación serán incluidos en el estado de cobros y pagos en efectivo de la entidad de acuerdo con el párrafo 1.3.4(a) de la Parte 1 de esta Norma. El párrafo 1.3.13(a) de la Parte 1 de esta Norma especifica que los cobros y pagos en efectivo que surgen de las transacciones que la entidad administra por cuenta de otras partes y que están reconocidos en el estado financiero pueden informarse en términos netos.

Pagos de transferencia

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

Información a revelar sobre las principales clases de flujos de efectivo

- 2.1.14 *Se recomienda que una entidad revele, bien en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros o en las notas a dichos estados:*
- (a) *un análisis del total de pagos usando una clasificación basada tanto en la naturaleza de los pagos como en su función en la entidad, según sea apropiado; y*
 - (b) *efectivo recibido por préstamos. Además, el importe de los préstamos puede ser clasificado en tipos y fuentes.*
- 2.1.15 Las subclasificaciones recomendadas en el párrafo 2.1.14(a) pueden presentarse en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo con los requerimientos del párrafo 1.3.12 de la Parte 1 de esta Norma. Cuando se adopta una base de clasificación diferente en el estado de cobros y pagos en efectivo, se recomienda realizar las revelaciones de desagregación adicionales que recoge la recomendación del párrafo 2.1.14(a) anterior o como un estado separado o como una nota.
- 2.1.16 Las partidas de pagos y los pagos pueden ser adicionalmente subclasificados para mejorar la rendición de cuentas identificando los principales propósitos para los que se realizaron los pagos. También se subclasifican para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. Se recomienda que una entidad presente esta información en, al menos, una de las dos formas siguientes.
- 2.1.17 El primer método es llamado como el método de la naturaleza de los pagos. Los pagos se agregan en el estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo a su naturaleza (por ejemplo, adquisiciones de materiales, costos de transporte, sueldos y salarios), y no son reasignados entre varias funciones de la entidad. Un ejemplo de la clasificación usando el método de pagos por naturaleza es el siguiente:

	Pagos en efectivo
Sueldos y salarios	(X)
Costos de transporte	(X)
Adquisiciones de capital	(X)
Costos por préstamos	(X)
Otros	(X)
Total de pagos	(X)

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

	Pagos en efectivo
Servicios de sanidad	(X)
Servicios de educación	(X)
Otros	(X)
Total de pagos	(X)

- 2.1.19 Según este método, los pagos asociados a las funciones principales tomadas por una entidad se muestran por separado. En este ejemplo, la entidad tiene funciones relativas al suministro de servicios sanitarios y educativos. La entidad presentaría los pagos en efectivo por líneas de partida para cada una de estas funciones.
- 2.1.20 Se recomienda a las entidades que clasifican los pagos de efectivo por funciones que revelen información adicional sobre la naturaleza de los pagos, incluyendo los pagos realizados por salarios u otros beneficios de los trabajadores.
- 2.1.21 El párrafo 1.3.12 de la Parte 1 de esta Norma requiere la revelación del total de los cobros de efectivo de la entidad mostrando por separado una subclasificación de los cobros totales usando una base de clasificación apropiada a las operaciones de la entidad. La subclasificación de los cobros de efectivo en clases apropiadas dependerá del tamaño, naturaleza y función de los importes implicados. Además de la revelación de los importes procedentes de préstamos, pueden ser apropiadas las siguientes subclasificaciones:
- (a) cobros por impuestos (estos pueden ser subclasificados adicionalmente por tipo de impuestos);
 - (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
 - (c) cobros por transacciones con contraprestación incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando estas se clasifican como transacciones con contraprestación);
 - (d) el importe total de los cobros de asistencia externa y otra asistencia (posiblemente clasificada por el importe de las subvenciones, préstamos y otra asistencia proporcionada, las clases significativas de proveedores de esa asistencia y el importe proporcionado);
 - (e) cobros por otras subvenciones, transferencias, o asignaciones presupuestarias (posiblemente clasificadas por origen y propósito);
 - (f) cobros por intereses y dividendos; y
 - (g) cobros por regalos, donaciones y otras formas de asistencia.

Información a revelar sobre partes relacionadas

- 2.1.22 Se recomienda a una entidad revelar en las notas a los estados financieros la información requerida por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 20, "Información a Revelar sobre Partes Relacionadas".
- 2.1.23 La NICSP 20, en la serie de las NICSP basadas en la acumulación (o devengo), define partes relacionadas y otros términos relevantes, requiere revelar información acerca de transacciones de partes relacionadas

cuando existe control y requiere revelar cierta información acerca de transacciones de partes relacionadas, incluyendo información acerca de la remuneración agregada del personal clave de la gerencia.

Información a revelar sobre activos, pasivos, ingresos, gastos y comparación con presupuestos

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

- (a) información acerca de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad; y
- (b) si la entidad no hace públicamente disponible su presupuesto aprobado, una comparación con presupuestos.

2.1.25 Los gobiernos y entidades gubernamentales controlan recursos significativos además del efectivo y utilizan estos recursos en el logro de los objetivos de prestación de servicios. También se endeudan para financiar sus actividades, incurren en otras deudas y pasivos en el curso de sus operaciones y contraen compromisos para gastar dinero en el futuro en la adquisición de activos de capital. También incurren en costos y generan ingresos durante el periodo del que se informa lo que resultará en flujos de entrada de efectivo en un periodo futuro. No se informará sobre activos no monetarios, pasivos, ingresos y gastos en el estado de cobros y pagos en efectivo u otros estados financieros que puedan prepararse según la base contable de efectivo. Sin embargo, los gobiernos mantienen el registro, supervisión y gestión de su deuda y otros pasivos, de sus activos no monetarios y los costos de sus actividades durante el periodo del que se informa y las fuentes e importes de los ingresos relacionados. La información a revelar acerca de activos, pasivos y los costos e ingresos de programas y actividades particulares mejorará la rendición de cuentas y proporcionará información útil para la toma de decisiones y es, por tanto, recomendada por esta Norma.

2.1.26 Se recomienda a las entidades que hacen tales revelaciones identificar ingresos y gastos por naturaleza o por función según sea apropiado por las operaciones de la entidad, y activos y pasivos por tipo, por ejemplo, clasificando:

- (a) los activos como cuentas por cobrar, inversiones o propiedades de planta y equipo; y
- (b) los pasivos como cuentas por pagar, préstamos por tipo o fuente y otros pasivos.

Mientras tales revelaciones pueden no ser completas en primera instancia, se recomienda a las entidades su desarrollo progresivo y avanzar sobre ellas en su transición a la adopción plena de las NICSP de acumulación (o devengo). Para cumplir con los requerimientos de los párrafos 1.3.5 y 1.3.32 de la Parte 1 de esta Norma, estas revelaciones necesitarán observar las características cualitativas de información financiera y deberán ser claramente descritas y comprensibles.

2.1.27 Las NICSP de base de acumulación (o devengo) pueden proporcionar guía a las entidades sobre revelaciones adicionales sobre activos, pasivos, ingresos y gastos. Las Guías prácticas recomendadas también proporcionarán guía sobre revelaciones que ayudarán a los usuarios a entender mejor aspectos tales como posición financiera, rendimiento financiero y flujos de efecto de la entidad; sus objetivos y logros sobre rendimiento de servicios; y la sostenibilidad de sus finanzas.

Comparación con presupuestos

2.1.28 Las entidades públicas son típicamente objeto de límites presupuestarios en la forma de asignaciones presupuestarias u otras fórmulas presupuestarias, que pueden haber entrado en vigor a través de la legislación que las autoriza. Uno de los objetivos de la información financiera de las entidades públicas es informar si el efectivo fue obtenido y utilizado de acuerdo a los presupuestos legalmente adoptados. En algunas jurisdicciones, estos requisitos se reflejan en la legislación. Se requiere que las entidades que pongan a disposición del público sus presupuestos aprobados cumplan con los requerimientos de los párrafos 1.7.1 a 1.7.46 de la Parte 1 de esta Norma. Esta Norma recomienda que otras entidades (es decir,

entidades que no mantienen su presupuesto aprobado públicamente disponible) incluyan en sus estados financieros la revelación de una comparación de los importes presupuestados y los realizados para el periodo sobre el que se informa si los estados financieros y el presupuesto se elaboran a partir de la misma base contable. La información sobre los presupuestos de estas otras entidades puede presentarse en diferentes formas, incluyendo:

- (a) la preparación de una nota con columnas separadas para las cantidades presupuestadas y las reales. También puede presentarse para la integridad de la información una columna mostrando cualquier variación del presupuesto o de asignación presupuestaria; y
- (b) revelación de que no se han superado los importes presupuestarios. Si cualquier cantidad presupuestada o asignación presupuestaria se ha superado, o se han realizado pagos sin asignación presupuestaria u otra forma de autorización, entonces deben revelarse los detalles vía nota a las partidas relevantes en los estados financieros.

2.1.29 *Se recomienda a las entidades que revelen en sus estados financieros una comparación de los importes reales con los presupuestados que incluyan en estos una referencia cruzada a informes que incorporen información sobre los logros de los servicios prestados.*

2.1.30 *Se recomienda que las entidades que adopten presupuestos plurianuales revelen notas adicionales sobre la relación entre el presupuesto y los importes reales durante el periodo del presupuesto.*

2.1.31 La información presupuestaria adicional, incluyendo la información sobre logros en los servicios, puede presentarse en documentos distintos a los estados financieros. Se recomienda a las entidades que revelen en sus estados financieros una comparación entre los importes reales y presupuestados, incluyan en éstos una referencia a estos documentos, particularmente a los vínculos entre la información presupuestada y la real con la información no financiera presupuestada y los logros en la prestación de servicios.

2.1.32 Como se destaca en el párrafo 1.7.32 de esta Norma, las entidades pueden tomar diferentes enfoques para determinar el presupuesto anual dentro del presupuesto plurianual. Cuando se adopten presupuestos plurianuales, se recomienda a las entidades que revelen información adicional sobre estas materias como la relación entre los presupuestos plurianuales y los componentes de los importes presupuestados anuales y los importes reales durante el periodo del presupuesto.

Estados financieros consolidados

Definiciones

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

Estados financieros consolidados son los estados financieros de una entidad económica en los que los cobros de efectivo, pagos de efectivo y saldos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad.

Control de una entidad: una entidad controla otra entidad cuando está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre la otra entidad.

Entidad controlada es aquella que está bajo control de otra (a la que se le denomina controladora).

Entidad controladora es una entidad que tienen una o más entidades controladas.

Entidad económica es una entidad controladora y sus entidades controladas.

Entidad económica

- 2.1.34 El término “entidad económica” se usa en esta Norma para definir, a efectos de presentación de la información financiera, un grupo de entidades que comprende a la entidad controladora y a las entidades controladas. Otros términos usados a veces para referirse a una entidad económica incluyen entidad administrativa, entidad financiera, entidad consolidada y grupo. Los factores a considerar al valorar si una entidad controla otra entidad para los propósitos de información establecidos en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*.
- 2.1.35 Una entidad económica puede incluir entidades con objetivos de carácter social y comercial. Por ejemplo, un organismo gubernamental de vivienda puede ser una entidad económica que incluya entidades que proporcionan vivienda a precio simbólico, así como también entidades que proporcionan alojamiento en régimen comercial.
- 2.1.36 La determinación de la entidad económica necesitará realizarse habiendo considerado los acuerdos constitucionales en una jurisdicción, en concreto las formas en que el poder del gobierno se limita y asigna, y cómo se establece y opera el sistema de gobierno. Por ejemplo, en jurisdicciones con un ejecutivo, legislativo y judicial, estos pueden formar colectivamente una entidad económica con respecto a los cuales existe una necesidad de los usuarios de estados financieros consolidados. Estos estados financieros consolidados se denominan habitualmente como los estados financieros del gobierno en su conjunto.

Alcance de los estados financieros consolidados

- 2.1.37 *Se recomienda que una entidad controladora, distinta de una entidad controladora identificada en el párrafo 2.1.40, presente estados financieros consolidados que consolide todas sus entidades controladas, nacionales y extranjeras, mediante la aplicación de los siguientes procedimientos de consolidación:*
- (a) *los saldos y transacciones en efectivo entre entidades que pertenecen a la entidad económica se eliminan completamente;*
 - (b) *cuando los estados financieros utilizados en una consolidación se refieran a fechas de presentación distintas, se hacen ajustes para recoger los efectos de las transacciones significativas que han ocurrido entre dichas fechas y la fecha de los estados financieros de la entidad controladora; y*
 - (c) *los estados financieros consolidados se preparan usando políticas contables uniformes para transacciones con efectivo similares. Si no es practicable usar políticas contables uniformes al preparar los estados financieros consolidados, el hecho será revelado conjuntamente con las proporciones de partidas en los estados financieros consolidados a las cuales se han aplicado políticas contables diferentes.*
- 2.1.38 *Cuando una entidad controladora, distinta de una entidad controladora identificada en el párrafo 2.1.40, no presente estados financieros que consoliden a todas sus entidades controladas, se recomienda que presenten estados financieros que consoliden a aquellas de sus entidades controladas que representan el sector presupuestario, sector gobierno general u otra entidad económica que represente el núcleo de las actividades gubernamentales y responda a las necesidades de información de los usuarios.*
- 2.1.39 *Una entidad económica usa el término "estados financieros consolidados" para describir los estados financieros que comprenden la entidad controladora y sus entidades controladas tal y como se identifica en el párrafo 2.1.37. Los estados financieros de una entidad económica que no comprenden la entidad controladora y todas entidades controladas tal y como se identifica en el párrafo 2.1.37, son identificadas por un término que sea fácilmente comprensibles y describa de forma clara las clases (o características) de las entidades que forman la entidad económica.*

- 2.1.40 *La preparación de estados financieros consolidados no es necesaria para una entidad controladora que cumpla las siguientes condiciones:*
- (a) *que sea en sí misma una entidad controlada y las necesidades de información de los usuarios se satisfagan por los estados financieros consolidados de su entidad controladora y, en el caso de que sea una entidad controlada parcialmente participada, todos sus otros propietarios, incluyendo los que no tienen otra forma de derecho a votar, han sido informados de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no han manifestado objeciones a ello;*
 - (b) *sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);*
 - (c) *no registra sus estados financieros, ni está en proceso de hacerlo, en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público;*
y
 - (d) *su última, o cualquier intermedia, entidad controladora, produce estados financieros consolidados que están disponibles para el uso público y cumplen con la NICSP de base de efectivo o las NICSP de acumulación (o devengo).*
- 2.1.41 Para los propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones, los usuarios de los estados financieros de un gobierno u otra entidad del sector público están normalmente preocupados con, y necesitan ser informados sobre, las fuentes de efectivo controlados por una entidad económica en su conjunto. Esta necesidad se satisface con los estados financieros consolidados que presentan información financiera acerca de la entidad económica como entidad individual independientemente de los límites legales de las entidades jurídicas separadas.
- 2.1.42 Esta Norma recomienda a los gobiernos y otras entidades controladoras del sector público presentar estados financieros que consoliden todas las entidades controladas cuando es probable que existan usuarios de tales estados financieros.
- 2.1.43 Los estados financieros consolidados de una entidad económica que comprende un gobierno y todas sus entidades controladas proporcionarán información sobre los recursos en efectivo controlados por el gobierno directamente y a través de sus entidades controladas en la fecha de presentación, y los cambios en dichos recursos durante el periodo sobre el que se informa. Los estados financieros consolidados de otras entidades económicas del sector público tales como, por ejemplo, un ministerio de sanidad o un departamento de educación, proporcionarán información sobre los recursos en efectivo controlados por el ministerio o departamento y los cambios en dichos recursos durante el periodo sobre el que se informa.
- 2.1.44 La preparación de estados financieros consolidados no es un proceso que no tenga costos. Por lo tanto, es importante que los beneficios de preparar tales estados justifiquen el costo de su preparación. A menudo, la preparación de estados financieros consolidados por una entidad controladora que es ella misma una entidad controlada no será necesaria en las circunstancias identificadas en el párrafo 2.1.40. Esto es así porque las necesidades de los usuarios de la información presentada en los estados financieros en base de efectivo a menudo son cubiertas por los estados financieros consolidados de su entidad controladora cuando tales estados se preparan de forma congruente con el requerimiento de la NICSP de base contable de efectivo o de las NICSP de acumulación (o devengo), y se aplican las otras circunstancias identificadas en el párrafo 2.1.40. Sin embargo, en otros casos, los estados financieros consolidados a nivel de gobierno en su conjunto pueden no satisfacer las necesidades de información de los usuarios con respecto a los sectores o actividades clave de un gobierno. En muchas jurisdicciones, existen requerimientos legislativos de información financiera que pretenden abordar las necesidades de información de estos usuarios.

- 2.1.45 En algunos casos, una entidad que tiene el poder de dirigir las actividades principales de otra entidad puede no ser capaz de beneficiarse de las actividades de esa otra entidad - por ejemplo, cuando la otra entidad está sujeta a severas restricciones externas a largo plazo que impiden que la entidad con el poder de dirigir sus actividades se beneficie de esas actividades. Los flujos y saldos de efectivo de tales entidades no están incluidas en los estados financieros consolidados. Esto es así porque los estados financieros consolidados presentan información sobre los recursos en efectivo del gobierno u otra entidad que informa del sector público que pueden usarse para apoyar la entrega de bienes y servicios o, de otra forma, beneficiar a la entidad que informa.
- 2.1.46 El párrafo 2.1.40(d) reconoce que la máxima entidad, o una entidad intermedia, controladora de una entidad que adopta la NICSP de base de efectivo puede preparar y presentar estados financieros consolidados sobre una base de acumulación (o devengo). Mientras que esto puede ocurrir en algunas jurisdicciones, es probable que la máxima entidad, o una entidad intermedia, controladora haga frente a problemas prácticos importantes para obtener, en lo que se refiere a las entidades controladas que adoptan la base de efectivo, la información necesaria para cumplir con las NICSP de acumulación (o devengo).

Transición a los estados financieros consolidados

- 2.1.47 Los gobiernos y otras entidades del sector público pueden controlar un gran número de entidades incluyendo departamentos gubernamentales, agencias y entidades del sector público comercial. La preparación de estados financieros consolidados que consolidan una entidad controladora y todas sus entidades controladas puede ser un proceso complejo e intensivo en recursos. Algunos gobiernos y otras entidades del sector público hacen frente a obstáculos importantes en la preparación y presentación de estados financieros consolidados y pueden no ser capaces de preparar estados financieros consolidados completos en el corto o medio plazo cuando ellos comienzan la transición a la base de acumulación (o devengo) plena. Esto puede ser debido a limitaciones de capacidad que limitan la habilidad de un gobierno u otra entidad para obtener y procesar datos de todas las entidades controladas en un tiempo adecuado, debido a requerimientos legislativos o de otro tipo de presentar estados financieros para un subgrupo de entidades controladas en vez de para todas las entidades controladas, o por otras razones.
- 2.1.48 Conforme los gobiernos y otras entidades del sector público que informan según la base de efectivo migren a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y desarrollen la capacidad, sistemas y marcos legislativos para superar obstáculos a la consolidación, se incrementará el potencial de incluir información en los estados financieros con base de efectivo sobre entidades controladas adicionales. Para los gobiernos, la preparación de estados financieros que informan sobre cobros de efectivo, pagos de efectivo y saldos de efectivo de una entidad económica que comprende las entidades controladas que representa, por ejemplo, el sector presupuestario, el sector gobierno general u otra representación de las actividades principales del gobierno proporcionará información sobre sectores clave del gobierno que es útil para los usuarios para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Esta Norma recomienda que una entidad controladora que no presenta estados financieros consolidados completos presente estados financieros para dicha entidad económica como un paso intermedio en la migración a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y a la presentación de estados financieros consolidados plenos de acuerdo con las NICSP de acumulación (o devengo). También se recomienda que las agencias gubernamentales que no consolidan todas sus entidades controladas presenten estados financieros que consolidan entidades controladas que representan un subgrupo de sus actividades útiles los usuarios para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones.
- 2.1.49 El término "estados financieros consolidados" se usa para describir estados financieros que presentan una "consolidación plena" de todas las entidades controladas como se identifica en el párrafo 2.1.37 de esta Norma. Debe usarse un término distinto de "estados financieros consolidados" para describir estados financieros que presentan información sobre una entidad económica que no incluye la entidad controladora

y todas sus entidades controladas. Ese término debe ser fácilmente comprensible y describir de forma clara las clases (o características) de las entidades que forman la entidad económica. La selección de un término apropiado es un problema de juicio profesional. Ese juicio debe ejercitarse en el contexto de las características cualitativas de la información financiera incluyendo que debe ser comprensible y una representación fiel de la entidad económica que presenta. Para gobiernos nacionales, regionales/provinciales o locales que preparen dichos estados financieros, términos como, por ejemplo, los estados financieros del sector presupuestario o el sector gobierno general pueden ser apropiados.

Procedimientos de consolidación

- 2.1.50 Los procedimientos de consolidación señalados en el párrafo 2.1.37 proporcionan las bases para preparar los estados financieros consolidados para todas las entidades incluidas en la entidad económica como una unidad económica individual, como se recomienda en esta Norma.
- 2.1.51 Los estados financieros consolidados recomendados en esta Norma reflejan las transacciones entre la entidad económica y otras entidades externas a ella. Según esto, las transacciones entre entidades incluidas en la entidad económica son eliminadas para evitar la doble contabilización. Por ejemplo, un departamento gubernamental puede vender un activo físico a otro departamento gubernamental. Puesto que el efecto sobre el efectivo neto en todo el gobierno en su conjunto como entidad que informa es cero, esta transacción necesita ser eliminada para evitar sobrevalorar los cobros y pagos de efectivo del gobierno en conjunto como entidad que informa. Una entidad gubernamental puede mantener fondos con una institución financiera pública. Estos saldos serán eliminados a nivel de gobierno en su conjunto porque representan saldos internos de la entidad económica. De forma similar, una entidad comercial del sector público que opera en el extranjero puede hacer un pago a un departamento del gobierno que permanezca en tránsito en la fecha de presentación. En este caso, la no eliminación de la transacción en la preparación de estados financieros consolidados del gobierno en su conjunto resultaría en una infravaloración del saldo de efectivo de la entidad económica gobierno en su conjunto y una sobrevaloración de sus pagos en efectivo. Sin embargo, la transacción no sería eliminada en los estados financieros preparados por una entidad grupo que, por ejemplo, represente un sector gobierno general que excluye la entidad comercial del sector público.
- 2.1.52 Las entidades individuales incluidas en la entidad económica pueden adoptar diferentes políticas para clasificar los cobros y pagos en efectivo y la presentación de sus estados financieros. Los cobros o pagos que surgen de transacciones similares son clasificados y presentados de una forma uniforme en los estados financieros consolidados cuando sea factible.

Información a revelar sobre la consolidación

- 2.1.53 *Se recomienda que una entidad revele información en las notas a los estados financieros consolidados de una entidad económica preparados de acuerdo con las recomendaciones del párrafo 2.1.37:*
- (a) *una lista de entidades controladas significativas incluyendo el nombre, la jurisdicción en que opera la entidad controlada (cuando es distinta a la de la entidad controladora);*
 - (b) *las razones de no consolidar una entidad controlada;*
 - (c) *la proporción de participación en la propiedad mantenida en esas entidades y una descripción de la forma en que se ha determinado la participación en la propiedad; y*
 - (d) *cuando sea aplicable, los factores considerados para determinar que la entidad controladora:*
 - (i) *controla otra entidad (o categoría de entidades) aun cuando mantenga menos de la mitad de los derechos de voto de la otra entidad (o entidades), junto con una explicación de cómo existe el control; y*

- (ii) *no controla otra entidad (o categoría de entidades) aun cuando mantenga más de la mitad de los derechos de voto de la otra entidad (o entidades).*

- 2.1.54 *Se recomienda que una entidad que presenta estados financieros para una entidad económica que consolida algunas pero no todas las entidades controladas, como se recomienda en el párrafo 2.1.37, revele en las notas a esos estados financieros la información recomendada en el párrafo 2.1.53 junto con:*
- (a) *Una descripción de las clases (o características) de las entidades controladas que están incluidas en, y excluidas de, los estados financieros del grupo junto con una explicación de la razón de la exclusión de cualquier clase de las cuentas del grupo; y*
 - (b) *una lista de las entidades significativas que han sido añadidas a, o eliminadas de, a aquellas incluidas en los estados financieros del grupo desde la presentación de los estados financieros del periodo anterior.*
- 2.1.55 *Se recomienda que una entidad controladora que no presenta un estado financiero consolidado como se recomienda en el párrafo 2.1.37 revele las razones por las que los estados financieros consolidados no han sido presentados junto con el método usado para contabilizar las entidades controladas en sus estados financieros separados. También se recomienda revelar el nombre y la dirección principal de su entidad controladora que publica un estado financiero consolidado.*
- 2.1.56 Las revelaciones recomendadas en los párrafos 2.1.53 y 2.1.54 proporcionarán a los usuarios información sobre la composición y características clave de los estados financieros consolidados plenos preparados de acuerdo con las recomendaciones del párrafo 2.1.37 y los estados financieros que consolidan un subconjunto de sus entidades controladas de acuerdo con las recomendaciones del párrafo 2.1.38. Las revelaciones recomendadas en el párrafo 2.1.55 permitirán a los usuarios determinar si una entidad controladora prepara estados financieros consolidados y, si no, el método usado para contabilizar las entidades controladas.

Adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas

- 2.1.57 *Se recomienda que una entidad revele y presente separadamente los flujos de efectivo agregados que surgen de las adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas u otras unidades de operación.*
- 2.1.58 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros, de forma agregada, con respecto tanto a adquisiciones y disposiciones de entidades controladas u otras unidades de operación durante el periodo, cada una de las siguientes:*
- (a) *la contraprestación total por la compra o disposición (incluyendo el efectivo u otros activos);*
 - (b) *la porción de la contraprestación por la compra o disposición liquidada en efectivo; y*
 - (c) *la cantidad de efectivo adquirida o dispuesta en la entidad controlada o unidad de operación.*
- 2.1.59 La presentación por separado de los efectos de los flujos de efectivo de las adquisiciones o disposiciones de las entidades controladas y otras operaciones, junto con la revelación separada de las cantidades de activos y pasivos adquiridos o dispuestos, ayuda a distinguir aquellos flujos de efectivo de cobros y pagos que surgen de otras actividades de la entidad. Para facilitar a los usuarios identificar los efectos de tanto adquisiciones y disposiciones, los efectos en el flujo de efectivo de disposiciones no pueden ser descontados de los provenientes de adquisiciones.
- 2.1.60 La cantidad agregada del efectivo pagado o recibido como contraprestación de la compra o venta se presenta en el estado de cobros y pagos netos en efectivo adquirido o dispuesto.
- 2.1.61 El párrafo 2.1.24 recomienda revelar información sobre activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad. Los activos, pasivos, ingresos y gastos diferentes al efectivo o flujos de efectivo de una entidad controlada

o unidad de operación, adquirida o dispuesta, pueden revelarse también por separado, resumido por las categorías principales. En congruencia con los requerimientos del párrafo 1.3.32 de la Parte 1 de esta Norma, cuando se revele tal información, los activos pasivos, ingresos y gastos deben estar claramente identificados y explicadas las bases en que se reconocen y miden.

Acuerdos conjuntos

2.1.62 *Se recomienda que una entidad revele información acerca de los acuerdos conjuntos que es necesaria para una presentación razonable de los cobros y pagos en efectivo de la entidad durante el periodo y de los saldos de efectivo en la fecha de presentación.*

2.1.63 Un acuerdo conjunto es aquel mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto. Muchas entidades del sector público establecen acuerdos conjuntos para emprender una variedad de actividades. La naturaleza de estas actividades comprende desde compromisos comerciales hasta la prestación de servicios comunitarios sin cargo. Los términos de un acuerdo conjunto son establecidos en un contrato u otro acuerdo vinculante, y normalmente especifican la contribución inicial de cada partícipe y la porción de ingresos u otros beneficios (si los hay) y los gastos de cada partícipe. Las entidades que informan en base contable de efectivo, generalmente informan acerca de:

- (a) como pagos en efectivo, el efectivo gastado en la adquisición de una participación en un acuerdo conjunto y en las operaciones en marcha de éste; y
- (b) como cobros en efectivo, el efectivo recibido del acuerdo conjunto.

Las revelaciones acerca de los acuerdos conjuntos pueden incluir una lista y descripción de las participaciones en acuerdos conjuntos significativos. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 36, *Información Financiera de Participaciones en Negocios Conjuntos* y la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* en la serie de bases contables de acumulación (o devengo) de las NICSP proporcionan guías de las diferentes formas y estructuras que los acuerdos conjuntos pueden tomar y la información adicional potencial que puede realizarse. La definición y explicación de "control" en la NICSP 35 necesitará ser tomada en consideración para determinar si una entidad es una "asociada" y si el acuerdo es un "acuerdo conjunto" como se definen en la NICSP 36 y NICSP 37.

Información financiera en economías hiperinflacionarias

2.1.64 En una economía hiperinflacionaria, la presentación de los estados financieros en la moneda local sin reexpresión no es útil. Pérdidas del poder de compra de la moneda a tal ritmo que resulta equívoca cualquier comparación entre las cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo periodo contable.

2.1.65 Esta Norma no identifica una tasa absoluta a la que se considere que surja la hiperinflación. Es una cuestión de juicio profesional cuando la reexpresión de los estados financieros de acuerdo a las recomendaciones en esta Norma se haría necesaria. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- (a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;
- (b) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
- (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;

- (d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
- (e) la tasa de inflación acumulada durante un periodo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

La reexpresión de los estados financieros

- 2.1.66 *Se recomienda a una entidad que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria:*
- (a) *reexpresar su estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación;*
 - (b) *reexpresar la información comparativa del periodo anterior, y cualquier información respecto a periodos anteriores en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación; y*
 - (c) *usar un índice general de precios que refleje los cambios en el poder de compra general. Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.*
- 2.1.67 *Se recomienda a la entidad que revele la siguiente información:*
- (a) *el hecho de que el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros, y las cifras correspondientes a los periodos previos, se han reexpresado para los cambios en el poder de compra general de la moneda de los estados financieros y, como resultado, son expresados en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación; y*
 - (b) *la identidad y nivel del índice de precios en la fecha de presentación y el movimiento en el índice durante el periodo sobre el que se informa corriente y el anterior.*
- 2.1.68 Los precios cambian en el tiempo como resultado de diversas fuerzas políticas, económicas y sociales. Las fuerzas específicas tales como los cambios en la oferta y la demanda y los cambios tecnológicos pueden causar que los precios individuales se incrementen o disminuyan significativa e independientemente de cada uno de ellos. Además, las fuerzas económicas generales pueden determinar cambios en el nivel general de precios y, por lo tanto, en el poder adquisitivo del dinero.
- 2.1.69 En una economía hiperinflacionaria, la utilidad de los estados financieros aumenta substancialmente si son expresados en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación. Como resultado, se recomiendan los tratamientos y disposiciones de los párrafos 2.1.66 y 2.1.67 anteriores. Se recomienda la presentación de esta información como principal más que como suplemento de los estados financieros que no han sido reexpresados. No se recomienda la presentación por separado del estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros antes de la reexpresión.
- 2.1.70 Todas las partidas en el estado de cobros y pagos en efectivo serán expresadas en términos de la unidad de medida de la moneda en la fecha de presentación. Por tanto, todas las cantidades, incluyendo cualquier pago por terceros, reveladas en el estado de cobros y pagos en efectivo o en otros estados financieros, serán reexpresados aplicando el cambio en el índice general de precios desde las fechas en que los pagos y cobros fueron inicialmente registrados.
- 2.1.71 Muchas entidades del sector público incluyen en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, para facilitar las comparaciones con el presupuesto. Cuando esto ocurra, esta Norma recomienda la reexpresión de la información presupuestaria de acuerdo con esta Norma.

Información comparativa

- 2.1.72 Si las comparaciones con los periodos previos han de ser significativas, se reexpresará la información comparativa para el periodo anterior de información aplicando un índice general de precios, por lo que los estados financieros comparativos se presentarán en términos de la unidad de medida de la moneda al final

del periodo sobre el que se informa. La información revelada respecto a periodos previos, también se expresará en términos de la unidad de medida de la moneda al final del periodo sobre el que se informa.

Estados financieros consolidados

- 2.1.73 Una entidad controladora que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener entidades controladas que también informan en las monedas de economías hiperinflacionarias. Si el estado de cobros y pagos en efectivo y otros estados financieros son preparados en una base congruente, los estados financieros de tales entidades controladas serán reexpresados aplicando un índice general de precios del país cuya moneda informa, antes de que estén incluidos en los estados financieros consolidados emitidos por su controladora. Si tal entidad controlada es una entidad controlada extranjera, sus estados financieros reexpresados serán convertidos a las tasas de cierre.
- 2.1.74 Si se consolidan estados financieros con fechas de presentación diferentes, todas las partidas, sean o no monetarias, necesitarán ser reexpresadas en la unidad de medida corriente en la fecha de los estados financieros consolidados.

Selección y uso de un índice general de precios

- 2.1.75 La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo recomendado en esta Norma, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.
- 2.1.76 La información a revelar recomendada en esta Norma intenta aclarar las bases del tratamiento de los efectos de la hiperinflación en los estados financieros. Además, también tiene la intención de suministrar la información necesaria para comprender estas bases y los importes resultantes.

Pagos por terceros por cuenta de una entidad

- 2.1.77 *Cuando durante el periodo sobre el que se informa una entidad que informa ha sido formalmente avisada que se han hecho pagos para liquidar sus obligaciones o compras de bienes y servicios para beneficiar a terceros, o la entidad, de otra forma, ha verificado que tales pagos han sido efectuados, se recomienda que la entidad revele en las notas a los estados financieros:*
- (a) los pagos totales hechos por esos terceros; y
 - (b) una subclasificación de los importes totales de tales pagos usando unas bases de clasificación que sean apropiadas para la operación de la entidad.
- 2.1.78 En algunos casos, terceros compran bienes o servicios por cuenta de la entidad o liquidan obligaciones de la entidad. Por ejemplo, un gobierno nacional puede financiar operaciones de programas de educación o salud de una provincia o municipio gubernamental independiente mediante el pago directo a los suministradores de los servicios y adquiriendo y transfiriendo al otro gobierno los suministros necesarios durante el periodo. De forma similar, un gobierno nacional o una agencia de asistencia independiente puede pagar a una empresa constructora directamente por construir una carretera para otro gobierno en lugar de proporcionar fondos al gobierno directamente. Estos pagos pueden realizarse vía una subvención, donaciones u otra forma de ayuda, o como un préstamo que debe reembolsarse. En estos casos, el gobierno provincial o municipal no recibe el efectivo (incluyendo equivalentes al efectivo) directamente, o adquiere el control de una cuenta bancaria o facilidades similares establecidas para su beneficio por la otra entidad. Por consiguiente, la cantidad liquidada o pagada en su nombre no constituye “efectivo” tal como está definido en esta Norma. Sin embargo, el gobierno se beneficia de los pagos en efectivo hechos por su cuenta.
- 2.1.79 La revelación de información sobre el importe, y las clases de pagos hechos por terceros (tanto por naturaleza, por función o ambos) proporcionarán información adicional útil para propósitos de rendición de

cuentas y toma de decisiones. En algunos casos, una entidad puede no haber sido formalmente avisada o, de otra forma, ser consciente de un pago de tercero hecho en su nombre durante el periodo del que se informa, o puede no ser capaz de verificar que tal pago esperado haya ocurrido. Si una entidad no puede tener la confianza que la revelación de un importe de pagos por un tercero es una representación fiel de tales pagos hechos en nombre de la entidad durante el periodo, las notas deberían advertir a los usuarios que tales revelaciones pueden no incluir los mencionados pagos de terceros.

- 2.1.80 El párrafo 2.1.77 recomienda la revelación del importe total de los pagos de terceros hechos durante el periodo sobre el que se informa y las principales clases de tales pagos. Los pagos de terceros incluirán los importes definidos como asistencia externa y otra asistencia en el párrafo 2.1.82 de esta Norma. El párrafo 2.1.90(b) recomienda la revelación del importe de la asistencia externa proporcionada a una entidad en la forma de pagos de terceros. El párrafo 2.1.91 recomienda que tales revelaciones también pueden hacerse sobre otra asistencia cuando fuese posible.
- 2.1.81 Las subclasificaciones (o clases) de pagos por terceros que pueden haberse revelado de acuerdo con el párrafo 2.1.77(b) son una cuestión de juicio profesional. Los factores a considerar al ejercer ese juicio están descritos en el párrafo 1.3.17 de la Parte 1 de esta Norma.

Destinatarios de asistencia externa y otra asistencia

Definiciones

- 2.1.82 Los términos siguientes se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Asistencia significa asistencia externa y otra asistencia.

Agencias de asistencia externa bilaterales son agencias establecidas según la legislación nacional, regulación u otra autoridad de una nación con el propósito de, o incluyendo el propósito de, proporcionar alguna o toda la asistencia externa de esa nación.

Transacciones con contraprestación son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.

Asistencia externa significa todos los recursos oficiales que el destinatario puede utilizar, o beneficiarse de otra forma, en la consecución de sus objetivos.

Agencias de asistencia externa multilaterales son todas las agencias establecidas según un acuerdo o tratado internacional para la consecución de, o incluyendo el objeto de, proporcionar asistencia externa.

Organizaciones no gubernamentales (ONGs) son todas las agencias nacionales o extranjeras establecidas independientes del control de cualquier gobierno con el objeto de proporcionar asistencia a gobiernos, agencias gubernamentales, otras organizaciones o a individuos.

Recursos oficiales significa todos los préstamos, subvenciones, asistencia técnica, garantías u otras formas de asistencia proporcionada o comprometida según un acuerdo vinculante por agencias de asistencia externa bilaterales o multilaterales o por un gobierno, o agencias de un gobierno, distintos de los proporcionados a un destinatario de la misma nación que el gobierno o agencia gubernamental que proporcionan, o se comprometen a proporcionar, la asistencia.

Otra asistencia significa los recursos proporcionados por organizaciones no gubernamentales (ONGs) y regalos y donaciones u otras formas de asistencia voluntaria proporcionada por individuos y organizaciones del sector público que el destinatario puede usar o, de otra forma beneficiarse en la consecución de sus objetivos. Otra asistencia no incluye recursos oficiales, impuestos, multas y tarifas, recursos proporcionados

en una transacción de intercambio o recursos proporcionados por el gobierno o agencias de un gobierno de la misma nación como destinatario.

Asistencia

- 2.1.83 "Asistencia" se define de forma amplia en esta Norma para incluir "asistencia externa" y "otra asistencia". Características clave de la asistencia externa y otra asistencia se describen a continuación.

Asistencia externa

- 2.1.84 Se define asistencia externa como todos los recursos oficiales que el destinatario puede utilizar, o beneficiarse de otra forma, en la consecución de sus objetivos. Organizaciones diferentes pueden utilizar terminología distinta para asistencia externa o clases de asistencia externa. Por ejemplo, algunas organizaciones pueden utilizar el término ayuda externa o ayuda, en lugar de asistencia externa. En estos casos, la terminología diferente es improbable que cause confusión. Sin embargo, en otros casos, la terminología puede ser sustancialmente distinta. En estos casos, será necesario ejercer el juicio profesional al determinar si los recursos proporcionados deben clasificarse como asistencia externa.
- 2.1.85 Los recursos oficiales son recursos proporcionados o comprometidos según un acuerdo vinculante por agencias de asistencia externa bilaterales o multilaterales o gobiernos o agencias gubernamentales, distintos de los proporcionados a un destinatario de la misma nación que el proveedor de la asistencia. Los gobiernos tal como están descritos en la definición de recursos oficiales pueden incluir gobiernos nacionales, regionales, provinciales o locales de cualquier nación. Por ello, la asistencia proporcionada por, por ejemplo, un gobierno nacional o agencia gubernamental regional de una nación a un gobierno regional o local de otra nación es asistencia externa como se define en esta Norma. Sin embargo, la asistencia proporcionada por un gobierno nacional o regional a otro nivel del gobierno dentro de la misma nación y la asistencia proporcionada por organizaciones no gubernamentales (ONGs), incluso si tal asistencia es proporcionada conforme a un acuerdo vinculante, no satisface la definición de recursos oficiales y, por ello, no es asistencia externa.
- 2.1.86 Los acuerdos de asistencia externa pueden proporcionar a la entidad:
- (a) la utilización del total del efectivo del préstamo o subvención o una parte del préstamo o subvención;
 - (b) el reembolso de los pagos, que cumplan las condiciones, realizados por la entidad a terceros que liquiden en efectivo una obligación de la entidad, en los términos definidos por el acuerdo de préstamo o subvención; o
 - (c) la solicitud a la agencia de asistencia externa de que haga pagos directamente a terceros para liquidar en efectivo una obligación de la entidad destinataria en los términos definidos por el acuerdo de préstamo o subvención, incluyendo una obligación de la entidad destinataria por bienes o servicios proporcionados o a proporcionar por una ONG.

Los acuerdos de asistencia externa pueden también incluir la provisión de bienes o servicios al destinatario.

Otra asistencia

- 2.1.87 Otra asistencia se define como los recursos proporcionados por ONGs y asistencia que es proporcionada voluntariamente por, por ejemplo, individuos y entidades caritativas y otras organizaciones. Impuestos y otros recursos pagados obligatoriamente a entidades públicas de acuerdo con leyes o regulaciones, multas y otras penalizaciones impuestas por ramas de leyes o regulación, y tarifas por servicios proporcionados por, o por cuenta de, entidades públicas no son otra asistencia como se define en el párrafo 2.1.82. De forma similar, recursos proporcionados en transacciones de intercambio y transferencias de recursos entre gobiernos dentro de la misma nación no son clasificadas como otra asistencia.

- 2.1.88 En la mayoría de los casos estará claro si los recursos son proporcionados de forma voluntaria y si su intención es proporcionar asistencia para propósitos de, por ejemplo, auxilio en emergencia o para asistir la entidad para alcanzar el desarrollo económico u objetivos de bienestar, o por otros propósitos. Sin embargo, en algunos casos, será necesario ejercer juicio profesional para determinar si los recursos proporcionados deben clasificarse como otra asistencia.
- 2.1.89 Las ONG son agencias nacionales o extranjeras establecidas de forma independiente del control de cualquier gobierno. En algunos casos excepcionales, puede no estar claro si la organización donante es una agencia de asistencia externa bilateral o multilateral o una ONG y, por ello, independiente del control de cualquier gobierno. Cuando esta organización donante proporciona, o se compromete a proporcionar, asistencia según las condiciones de un acuerdo vinculante, la distinción entre recursos oficiales tal como se definen en esta Norma y los recursos proporcionados por una ONG puede convertirse en difusa. En estos casos, se necesitará ejercer el juicio profesional para determinar si la asistencia recibida satisface la definición de asistencia externa u otra asistencia.

Asistencia externa recibida

- 2.1.90 *Se recomienda que una entidad revele en las notas a los estados financieros:*
- (a) *el importe total de la asistencia externa recibida en efectivo durante el periodo a menos que se revele como una clase separada de cobros de efectivo en el estado de cobros y pagos en efectivo;*
 - (b) *el total de la asistencia externa pagada por terceros durante el periodo para liquidar directamente obligaciones de la entidad o compra de bienes y servicios en nombre de la entidad cuando es avisado por el tercero o, de otra forma, verificado por el destinatario;*
 - (c) *el importe total de la asistencia externa recibida durante el periodo como préstamos y el total del importe recibido como subvenciones;*
 - (d) *las clases significativas de proveedores de asistencia externa y el importe proporcionado;*
 - (e) *Por clases e importes significativos, los propósitos para los que se recibió asistencia externa y se usó durante el periodo sobre el que se informa mostrando de forma separada los importes proporcionados por medio de préstamos y subvenciones; y*
 - (f) *el saldo de los préstamos y subvenciones de asistencia externa no utilizados que estén disponibles en la fecha de presentación para financiar operaciones futuras cuando el importe de los préstamos o subvenciones disponibles para el receptor esté especificado en un acuerdo vinculante y sea altamente probable la satisfacción de cualquier plazo o condición sustancial que determine, o afecte el acceso a ese importe, mostrando por separado:*
 - (i) *el total de préstamos de asistencia externa;*
 - (ii) *el total de subvenciones de asistencia externa; y*
 - (iii) *los propósitos para los que la asistencia de préstamos no dispuesta y la asistencia de subvenciones no dispuesta podrían utilizarse.*

Otra asistencia recibida

- 2.1.91 *Cuando sea practicable, se recomienda que una entidad aplique a otra asistencia recibida, la revelación de información identificada en el párrafo 2.1.90 anterior.*

Asistencia externa y otra asistencia recibida

- 2.1.92 La información a revelar sobre el importe total de asistencia externa y, de forma separada, otra asistencia recibida en forma de efectivo y en forma de pagos por terceros realizados en nombre de la entidad puede

proporcionar información útil sobre la medida en que las operaciones de la entidad que informa se financian con impuestos y/o recursos internos, o dependen de asistencia externa y otra asistencia, y la forma de esa asistencia - si en efectivo u otro beneficio. Se recomienda la revelación de información de asistencia externa y otra asistencia recibida en la forma de pagos hechos por terceros cuando la entidad ha sido formalmente avisada, o ha verificado de otra forma, que tales pagos han sido hechos durante el periodo sobre el que se informa.

- 2.1.93 La revelación del importe de la asistencia externa y otra asistencia recibida mediante préstamo o subvención permitirá a los usuarios identificar si la entidad tiene una obligación de devolver la asistencia proporcionada en el futuro.
- 2.1.94 La información a revelar de las clases significativas de proveedores de asistencia, tales como, por ejemplo, donantes bilaterales y multilaterales, organizaciones de asistencia internacionales, ONGs, organizaciones de asistencia nacionales u otras clases importantes según resulte apropiado para la entidad que informa, identificará la medida de la dependencia de la entidad de unas clases concretas de proveedores y será relevante para una evaluación de la sostenibilidad de la asistencia.
- 2.1.95 Una entidad puede recibir asistencia externa para muchos propósitos incluyendo la asistencia para apoyar sus:
- (a) objetivos de desarrollo económico o bienestar, a menudo calificados de ayuda al desarrollo;
 - (b) objetivos de auxilio en emergencia, a menudo calificados de ayuda de emergencia;
 - (c) saldo de la situación de pagos o para defender su tasa de cambio de la moneda, a menudo calificada de saldo de pagos por asistencia;
 - (d) objetivos militares y/o de defensa, a menudo calificados de ayuda militar; y
 - (e) actividades comerciales, incluyendo los créditos a la exportación o préstamos ofrecidos por bancos de exportación/importación u otras agencias gubernamentales, a menudo calificadas de financiación comercial.
- 2.1.96 Otra asistencia también puede proporcionarse por algunos de estos propósitos tales como, por ejemplo, alivio de emergencia y para apoyar los objetivos de bienestar de una entidad.
- 2.1.97 La revelación de información por clase significativa de los propósitos por los que se proporcionó y usó la asistencia externa y otra asistencia durante el periodo sobre el que se informa mejorará la rendición de cuentas de la entidad por el uso de asistencia externa recibida.
- 2.1.98 El importe de asistencia externa y asistencia de ONGs y otras fuentes actualmente comprometido según un acuerdo vinculante pero todavía no utilizado puede ser significativo. En algunos casos, el importe de préstamos y subvenciones de asistencia está especificado en un acuerdo vinculante y el cumplimiento de las condiciones importantes que necesitan satisfacerse para el acceso a ese importe es altamente probable. Esto puede ocurrir con respecto a saldos no utilizados de proyectos que financian proyectos actualmente en desarrollo donde se han satisfecho y continúan satisfaciéndose las condiciones y se prevé que el proyecto continuará según las condiciones del acuerdo. La revelación de los saldos no utilizados de asistencia externa y otra asistencia en estas circunstancias proporcionará información sobre la medida en que la asistencia puesta a disposición de la entidad ha sido utilizada durante el periodo sobre el que se informa y el importe de la asistencia externa comprometida y otra asistencia está disponible para apoyar el desarrollo continuado de proyectos particulares.
- 2.1.99 En algunos casos, un donante puede expresar una intención de proporcionar asistencia continuada a la entidad que informa, pero no especifica en un acuerdo vinculante el importe de los préstamos o subvenciones de asistencia a proporcionar en periodos futuros. En otros casos, el importe de la asistencia

puede especificarse pero estar sujeto a términos y condiciones, cuyo cumplimiento no puede ser valorado como altamente posible en la fecha de presentación. En estos casos, el párrafo 2.1.90(f) no recomienda la revelación de los importes no utilizados. En algunos casos, puede ser necesario ejercer el juicio profesional para evaluar si es altamente probable la satisfacción de los plazos y condiciones importantes que determinan o afectan el acceso a la asistencia externa u otra asistencia.

Bienes y servicios recibidos

- 2.1.100 *Se recomienda a una entidad revelar de forma separada en las notas a los estados financieros el valor de la asistencia recibida durante el periodo en forma de bienes o servicios, y los criterios con los que se determina el valor.*
- 2.1.101 Se pueden recibir recursos significativos bajo acuerdos como asistencia en forma de bienes o servicios. Esto ocurrirá cuando los productos nuevos o usados tales como vehículos, ordenadores u otro equipamiento se transfieran a la entidad bajo un acuerdo de asistencia externa o por, por ejemplo, ONGs o benefactores del sector privado. Esto ocurrirá también cuando la ayuda alimenticia se proporcione a un gobierno para la distribución a sus ciudadanos bajo un acuerdo de alivio de emergencia según un acuerdo de asistencia externa o por ONGs u otros donantes. Para algunos destinatarios, los bienes o servicios pueden ser la forma principal en que la asistencia externa se recibe.
- 2.1.102 La revelación del valor de la asistencia recibida como bienes y servicios durante el periodo sobre el que se informa ayudará a los lectores de los estados financieros a comprender mejor el alcance completo de la asistencia externa recibida durante el periodo sobre el que se informa. Sin embargo, en algunos casos y para algunos destinatarios, determinar el valor de dichos bienes y servicios puede ser un proceso difícil y costoso en tiempo y dinero. Esto es especialmente así donde el precio del mercado nacional para esos bienes y servicios no puede determinarse fácilmente, donde los bienes y servicios proporcionados no se negocian generalmente en mercados internacionales o cuando son de naturaleza única, tal como ocurre, a menudo, con respecto a la asistencia de emergencia.
- 2.1.103 Esta Norma no especifica la base en que se determina el valor de los bienes o servicios. Por tanto, su valor puede determinarse como el costo histórico depreciado de los activos físicos en el momento en que los activos se transfieren al destinatario o el precio pagado por la alimentación por la agencia de asistencia externa. Puede también determinarse sobre la base de una evaluación del valor por la gestión del cedente, o del destinatario, o por un tercero. Cuando se revele el valor de la asistencia externa en la forma de bienes o servicios, el párrafo 2.1.100 recomienda la revelación de la base en que ese valor se determina. Cuando dicho valor se describa como valor razonable, cumplirá con la definición de valor razonable—es decir, el importe por el que puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.

2.2 Gobiernos y otras entidades del sector público completando la transición, o migración, hacia la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo)

Presentación del estado de cobros y pagos en efectivo

- 2.2.1 *Se recomienda que una entidad que está completando su migración hacia la información financiera de base de acumulación (o devengo) presente un estado de cobros y pagos en efectivo con el mismo formato que el requerido por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP 2), Estado de Flujos de Efectivo.*
- 2.2.2 A medida que las entidades migren a la información financiera de base de acumulación (o devengo), necesitarán desarrollar de forma progresiva la información y los sistemas necesarios para cumplir con cada NICSP de acumulación (o devengo) en vigor antes de la adopción formal de las NICSP de acumulación (o

devengo). La presentación de información en un formato que replique, tanto como sea posible, el adoptado por las NICSP de acumulación (o devengo) ayudará en el proceso de transición.

- 2.2.3 La NICSP 2 proporciona guías para clasificar los flujos de efectivo en operativos, financieros y de inversión e incluye los requerimientos para preparar un estado de flujos de efectivo que informe sobre estas clases de forma separada en este estado. En el Apéndice 3 se incluye un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y guías para su aplicación en la presentación de información financiera según esta Norma. La Parte 2 de esta Norma recomienda la revelación de información adicional a la requerida por la NICSP 2. Se recomienda que las entidades que adopten el formato de la NICSP 2 para la presentación del estado de cobros y pagos en efectivos también elabore la información a revelar adicional señalada en la Parte 2 de esta Norma.

Estados financieros consolidados – La entidad económica

- 2.2.4 Esta Norma recomienda a las entidades controladoras presentar estados financieros consolidados que consoliden todas las entidades controladas de acuerdo con los procesos de consolidación generalmente aceptados, e identifica algunas de las circunstancias en que esto puede no ser necesario. Estas circunstancias reflejan aquellas en la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*. Sin embargo, la NICSP 35 incluye exenciones adicionales de los requerimientos para preparar estados financieros consolidados para entidades controladoras que son entidades de inversión y valoran a sus entidades controladas a valor razonable con cambios en el resultado. Esta exención no es aplicable a entidades controladoras que son entidades de inversión y aplican la NICSP de base de efectivo.
- 2.2.5 Cuando no se presentan estados financieros que consolidan todas las entidades controladas, esta Norma recomienda la presentación de estados financieros que presenten información sobre una entidad económica que comprenden subgrupos de entidades controladas tales como aquellas que reflejan el sector presupuestario o el gobierno sector general u otra representación de las actividades principales del gobierno. Mientras que las NICSP de acumulación (o devengo) no prohíben la presentación de información sobre tales entidades económicas, estas no pueden presentarse como una alternativa a la consolidación plena de todas las entidades controladas como se prescribe en la NICSP 35.
- 2.2.6 Las entidades completando la migración a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) necesitarán ser conscientes de estas diferencias en los requerimientos de consolidación de las NICSP de base de acumulación (o devengo) y de efectivo.

Requerimientos y recomendaciones de información a revelar según las NICSP de base de efectivo

- 2.2.7 Estos requerimientos y recomendaciones de esta Norma no son incongruentes con los requerimientos y recomendaciones de la NICSP de acumulación (o devengo) equivalente en la medida que estos aplican la información financiera según la base de efectivo. Sin embargo, en algunos casos, esta Norma recomienda revelar información que no están requeridas por las NICSP de acumulación (o devengo). Esto ocurre en relación a, por ejemplo, revelaciones recomendadas sobre tales materias como pagos de terceros y asistencia ayuda y otra asistencia. Se recomienda revelar esta información en esta Norma para proporcionar información adicional útil para valorar como la entidad recibe recursos. Tal información es útil para todos los usuarios de estados financieros de propósito general para propósitos de rendición de cuentas y toma de decisiones. También puede ser relevante para necesidades de "propósito especial" de, por ejemplo, proveedores de asistencia externa y otra asistencia de información útil para hacer seguimiento de la prestación y uso de la asistencia proporcionada a la entidad.

NICSP 33—Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)

- 2.2.8 La NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) de Base de Acumulación (o Devengo)*, identifica disposiciones transitorias que proporcionan a las entidades dispensa para la adopción de ciertos de los requerimientos de las NICSP de acumulación (o devengo) durante tres (3) años desde la adopción por primera vez de las NICSP de acumulación (o devengo). La NICSP 33 indica que, en la fecha de adopción de las NICSP, un adoptante por primera vez puede elegir adoptar una o varias de las exenciones incluidas en la NICSP 33 y, sujeto a la naturaleza de las exenciones adoptadas, identifica sus estados financieros como:
- (a) *Estados financieros de transición, o migración, a las NICSP*, cuando adopta las exenciones identificadas en la NICSP 33 como “Exenciones que afectan a la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)”;
 - (b) *Estados financieros que cumplen con las NICSP de acumulación (o devengo)*, cuando adopta otra de las exenciones identificadas en la NICSP 33. Esa es la exención identificada en la NICSP 33 como “Exenciones que no afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)”³.
- 2.2.9 El Apéndice A de la NICSP 33 enumera las exenciones y disposiciones transitorias que se requiere que aplique y/o pueda elegir aplicar una entidad que adopta por primera vez las NICSP en el momento de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) e ilustra si la presentación razonable y la capacidad de esta entidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) se verán afectadas.

³ El Apéndice A de la NICSP 33 enumera las exenciones y disposiciones transitorias que se requiere que aplique y/o pueda elegir aplicar una entidad que adopta por primera vez las NICSP en el momento de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) e ilustra si la presentación razonable y la capacidad de esta entidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) se verán afectadas.

Fundamentos de las Conclusiones – NICSP de Base de Efectivo Parte 2

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP, Información Financiera según la Base Contable de Efectivo, pero no son parte de la misma.

Introducción — Eliminando obstáculos a la adopción esta NICSP

- FC1 Los requerimientos para la preparación de los estados financieros consolidados y revelación de información sobre asistencia externa y pagos de terceros que estaban previamente incluidos en la Parte 1 de la NICSP de la base de efectivo (2007) se han mostrado como obstáculos importantes para la adopción de esta Norma. Para eliminar esos obstáculos estos obstáculos fueron revisados y reformulados como recomendaciones en la Parte 2 de esta Norma.
- FC2 En el proceso de reformular estos requerimientos como recomendaciones, se hicieron modificaciones adicionales para reforzar el papel de la Parte 2 de esta Norma para apoyar la transición a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo).

Consolidación

- FC3 La Parte 2 de esta Norma recomienda a las entidades controladoras presentar estados financieros consolidados que consoliden todas las entidades controladas. También recomienda que las entidades controladoras que no consolidan todas las entidades controladas preparen estados financieros de una entidad económica que represente el sector presupuestario, el sector gobierno general u otra representación de las actividades principales gubernamentales como un paso intermedio en la migración a la información financiera de base de acumulación (o devengo) de y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo). Dichos estados financieros proporcionan información útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y apoyan una transición útil y ordenada a la consolidación plena tal y como se requiere por las NICSP de acumulación. La recomendación de presentar estados financieros para una entidad económica que comprende las entidades controladas que representan el sector gobierno general es también congruente con el objetivo estratégico del IPSASB de apoyar la convergencia de las normas de contabilidad del sector público y las bases estadísticas de información financiera cuando sea apropiado.
- FC4 Para apoyar más a aquellas entidades que están migrando a la base de devengo, las definiciones clave fueron revisadas cuando fue necesario para asegurar que no entraban en conflicto con la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*; La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, la NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos* y la NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en otras Entidades*.

Asistencia externa

- FC5 Los requerimientos para revelar información sobre asistencia externa que estaban incluidos en la Parte 1 de la NICSP de base de efectivo (2007) han sido revisados y reformulados como recomendaciones en la Parte 2 de esta Norma. Además, se han reducido las revelaciones que estaban previamente requeridas o recomendadas para enfocarlas principalmente en recomendaciones para revelar información sobre asistencia externa recibida y usada durante el periodo sobre el que se informa en la forma de efectivo y pagos de terceros, y el importe de asistencia no utilizado disponible para la entidad que informa a fecha de presentación. Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada también recomienda la revelación de información sobre tales asuntos como términos y condiciones significativas de acuerdos de asistencia externa, términos y condiciones que no se habían cumplido y términos y condiciones del reembolso de la deuda pendiente por asistencia externa sean eliminados de la Norma. Cuando sea posible, la Parte 2 de esta Norma recomienda que una entidad que informa haga revelaciones sobre la asistencia proporcionada

a la entidad en la forma de efectivo y pagos por terceros por, por ejemplo, ONGs y donantes del sector público y privado.

- FC6 El IPSASB es de la opinión que las revelaciones recomendadas proporcionan información útil a los efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, es más probable que puedan realizarse y reflejan mejor la naturaleza de propósito general pretendido para los estados financieros de base de efectivo.
- FC7 La Parte 2 de la NICSP de base de efectivo (2007) recomendaba la revelación del valor de los bienes y servicios recibidos durante el periodo en forma de asistencia externa. La Parte 1 de la NICSP de base de efectivo (2007) requería que cuando una entidad elige revelar el valor de la asistencia externa recibida durante el periodo en forma de bienes y servicios también debía revelar las bases con las que se determinaba dicho valor. Se recomendaba, pero no se requería, dichas revelaciones para la asistencia recibida de ONGs. Algunos interesados pidieron aclaraciones de la relación de estos requerimientos y recomendaciones a aquellos relativos a pagos de terceros. Algunos interesados también expresaron preocupación sobre que la revelación de la base con que se ha determinado el valor de bienes y servicios se requería cuando esos bienes y servicios eran recibidos como recursos oficiales conforme a cuerdos de asistencia externa, pero solo se recomendaba dicha revelación en otras circunstancias. El IPSASB ha respondido a estas preocupaciones. En esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada se ha clarificado la relación entre asistencia externa y pagos de terceros y el requerimiento de revelar las bases de valoración de bienes y servicios recibidos ha sido reformulado como una recomendación en la Parte 2 de la Norma y ampliado para aplicarse a la asistencia externa y otra asistencia recibida en forma de bienes y servicios.

Pagos por terceros

- FC8 La Parte 1 de la NICSP de base de efectivo (2007) requería la revelación de cierta clase de información sobre pagos hechos a terceros en forma de una columna separada en el estado de cobros y pagos en efectivo. Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada reformula esto como una recomendación para incluir tales revelaciones en las notas a los estados financieros, en vez de en los propios estados financieros. Esta reformulación de los requerimientos de revelar información sobre pagos de terceros como una recomendación se hizo porque las preocupaciones de que la información necesaria para satisfacer completamente los requerimientos o recomendaciones no estarían disponibles para los destinatarios de forma oportuna. En tales circunstancias, era probable que la información incluida en los estados financieros estuviese incompleta y que los posibles problemas de interpretación de esta información a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones no justificasen su revelación en una columna separada en los estados financieros.
- FC9 Esta NICSP de base de efectivo (2017) revisada también incluye cambios en la Parte 1 para incluir una explicación adicional de los acuerdos del tipo de cuenta única para reflejar que la opinión del IPSASB de que tales acuerdos no dan lugar a pagos por terceros. Esta explicación reduce las circunstancias en que pueden surgir pagos por terceros.

Modificaciones para apoyar a las entidades en transición, o migración, a la base contable de acumulación (o devengo) y a la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo)

- FC10 Esta NICSP de base de efectivo revisada (2017) hace ajustes a las recomendaciones de la Parte 2 para reforzar el papel de la Norma para ayudar a gobiernos y otras entidades públicas a migrar a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y a la adopción de NICSP de acumulación (o devengo). Estos ajustes incluyen:
- (a) definiciones actualizadas y recomendaciones de revelación de información para asegurar que no son contrarias a la NICSP de acumulación (o devengo) equivalente a menos que se pretenda eso para reflejar el enfoque de la base de efectivo de esta Norma; y

- (b) destacar el papel de la NICSP 33, *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) de Base de Acumulación (o Devengo)*, para proporcional dispensa sobre el cumplimiento de ciertos requerimientos de las NICSP de acumulación (o devengo) durante un periodo de 3 años desde la adopción por primera vez.

FC11 Congruente con el papel de la Parte 2 de la Norma en apoyar a las entidades que están migrando a la información financiera de base de acumulación (o devengo) y a la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo), las definiciones de activos, pasivos, ingresos y gastos incluidos en esta Norma son los mismos que las incluidas en las NICSP de acumulación (o devengo). Aunque incluyen las esencialmente las mismas características, las definiciones de activos, pasivos, ingresos y gastos en el "Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público" (El Marco Conceptual) han sido adicionalmente desarrolladas para clarificar sus características principales. Las NICSP de acumulación (o devengo) todavía no han sido actualizadas para reflejar las definiciones de activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual y, por consiguiente, las definiciones en esta Norma no reflejan aquellas en el Marco.

Partidas extraordinarias

FC12 Esta Norma de base de efectivo (2017) revisada no recomienda más la revelación de información sobre partidas extraordinarias y apoya las definiciones y explicaciones. La NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* (emitida en 2000), que trataba asuntos cuando la NICSP de base de efectivo previa fue emitida, requería que se hiciesen determinadas revelaciones sobre partidas extraordinarias en los estados financieros. La NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* (emitida en 2000) y la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en 2000) también requerían la revelación separada de partidas extraordinarias. Estos requerimientos han sido ahora eliminados de las NICSP de acumulación (o devengo). Las NICSP de acumulación (o devengo) no requieren, recomiendan o prohíben la revelación de partidas extraordinarias. Estas modificaciones fueron hechas para alinear la Parte 2 de esta Norma con las NICSP de acumulación (o devengo).

Apéndice 2

Ilustración de cierta información a revelar recomendada en la Parte 2 de la Norma

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

Extracto de las notas a los estados financieros de la Entidad ABC***Transacciones administradas (párrafo 2.1.6)***

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

(miles de unidades monetarias)	Naturaleza de la transacción	200X	200X-1
Efectivo recaudado en nombre de			
El Ejecutivo/Corona	Recaudación de Impuestos	X	X
Agencia EF	Recaudación de cuotas de servicios públicos	X	X
		X	X
Efectivo transferido a las entidades respectivas		(X)	(X)
		-	-

Transacciones entre partes relacionadas (párrafo 2.1.22)

El personal clave de la gerencia (tal como define la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*) de la Entidad ABC son el Ministro, los miembros del órgano de gobierno y los miembros del grupo de altos cargos. El órgano de gobierno consiste en miembros nombrados por el Gobierno A. El director general y el director financiero asisten a las reuniones del órgano de gobierno, pero no son miembros de él. El Ministro no es remunerado por la Entidad ABC. La remuneración agregada de los miembros del órgano de gobierno y el número equivalente de individuos empleados a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

Remuneración agregada AX millones.

Número de personas AY personas.

El consejo de dirección superior está compuesto por el director general, el director financiero y los responsables de división de la Entidad. La remuneración agregada de los miembros del grupo de altos cargos y el número de gestores determinados en una base equivalente a tiempo completo que reciben remuneración dentro de esta categoría, son:

Remuneración agregada AP millones.

Número de personas AQ personas.

Gobierno X: Estado consolidado de cobros y pagos en efectivo del Gobierno X y extractos de las notas a los estados financieros del Gobierno X

Gobierno X: Estado de cobros y pagos en efectivo consolidados:

Año finalizado el 31 de diciembre de 200X (párrafo 2.1.37)

		(Cobros)	
	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
COBROS			
<i>Impuestos</i>			
Impuesto a las ganancias		X	X
Impuesto al valor añadido		X	X
Impuesto sobre la propiedad		X	X
Otros impuestos		<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X
Asistencia externa y otra asistencia	F	X	X
<i>Préstamos</i>			
Efectivo recibido de instituciones comerciales		X	
Bancos de desarrollo y organizaciones similares		X	
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo recibido de las disposiciones de planta y equipo		X	X
Efectivo recibido de disposiciones de instrumentos financieros		X	X
Actividades comerciales			
Cobros por actividades comerciales		X	X
<i>Otros cobros</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Total cobros		<u>X</u>	<u>X</u>

Gobierno X: Estado de cobros y pagos en efectivo consolidados:**Año finalizado el 31 de diciembre de 200X**

	(Pagos)		
	Nota	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		Cobros/(Pagos)	Cobros/(Pagos)
PAGOS			
Operaciones			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados		(X)	(X)
Suministros y consumibles		(X)	(X)
		(X)	(X)
Transferencias			
Subvenciones		(X)	(X)
Otros pagos por transferencias		(X)	(X)
		(X)	(X)
Pagos por inversiones de capital			
Compra/construcción de planta y equipo		(X)	(X)
Compra de instrumentos financieros		(X)	(X)
		(X)	(X)
Reembolso de préstamos e intereses			
Reembolsos de préstamos		(X)	(X)
Pagos por intereses		(X)	(X)
		(X)	(X)
Otros pagos		(X)	(X)
Total de pagos		(X)	(X)
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al principio del año		X	X
Incremento/(Decremento) de efectivo		X	X
Efectivo al final del año		X	X

Notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X*(Extractos ilustrando las revelaciones de información recomendadas)***Nota A: Entidades controladas (párrafo 2.1.53)**

La entidad XYZ tiene derecho a beneficios variables procedentes de su implicación en entidades controladas y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre esas entidades. Todas las entidades controladas se incluyen en los estados financieros consolidados. Las entidades controladas significativas se identifican a continuación.

Entidades controladas significativas**Jurisdicción**

Entidad A

Entidad B

Entidad C

X

Entidad D

Entidad E

Entidad F

Entidad G

Entidad H

X

Entidad I

Entidad J

El control de las entidades gubernamentales surge vía estatutos u otra legislación que lo permita. El control sobre empresas comerciales públicas (entidades comerciales) surge vía estatutos y en el caso de las entidades comerciales C y D, vía participación en la propiedad. El Gobierno retiene el control de la entidad comercial J a través de autoridad legislativa, aunque la mayoría del capital de la entidad comercial J ha sido vendido a inversores privados.

Entidad	Intereses de la propiedad (%)	Poder del voto (%)
Entidad C	XX	XX
Entidad D	XX	XX
Entidad J	XX	XX

*(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)***Adquisiciones de entidades controladas y unidades de operación (párrafos 2.1.57 y 2.1.58)**

Nombres de las entidades adquiridas	Proporción de acciones adquiridas %	Contraprestación por la compra (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo de la contraprestación por la compra (miles de unidades monetarias)	Saldos de efectivo adquiridos (miles de unidades monetarias)
Entidad C	XX	X	X	X
Entidad D	XX	X	X	X

		X	X	X

Disposiciones de entidades controladas y otras unidades operativas

Nombre de las entidades dispuestas	Proporción de acciones dispuestas %	Importe de la disposición (miles de unidades monetarias)	Porción en efectivo de la contraprestación por la disposición (miles de unidades monetarias)	Saldo de efectivo de la disposición (miles de unidades monetarias)
Empresa H	XX	X	X	X

Nota B: Acuerdos conjuntos significativos (párrafo 2.1.62)

Nombre del acuerdo conjunto	Actividad principal	Participación en el rendimiento	
		200X %	200X-1 %
Consejo regional de agua	Suministro de agua	XX	XX
Consejo regional de electricidad	Provisión de servicios públicos	XX	XX

*(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)***Nota C: Activos, pasivos, cobros y pagos (párrafo 2.1.24(a))***Propiedades, planta y equipo*

El Gobierno comenzó el proceso de identificar y valorar las principales clases de sus propiedades, planta y equipo. Los activos se presentan al costo o valoración históricos. Las valoraciones las llevó a cabo un profesional experto independiente. Las bases de valoración utilizadas para cada clase de activo son las siguientes:

Planta y Equipo	Costo
Terrenos	Valor actual
Construcciones	Costo o valor de mercado

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

Ingresos y Gastos

El Gobierno continúa recogiendo datos sobre ingresos y gastos del periodo sobre el que se informa en su transición, o migración, hacia la información financiera en base de acumulación (o devengo).

El Gobierno mantiene registros de impuestos a la propiedad vencidos y exigibles a la fecha de presentación basados en los valores de la propiedad como han sido valorados por la oficina de ingresos con un criterio de tres años continuados. También estima los importes impositivos de bienes y servicios y *[industria identificada]* regalías acumuladas (o devengadas) sobre la base de ventas y retornos de la producción e informes.

Está desarrollando un modelo estadístico para medir el ingreso por el impuesto a las ganancias sobre una base de acumulación (o devengo) que se basa en las estadísticas fiscales recogidas desde el 200X-3 así como otra información, incluyendo ganancias semanales medias, producto interior bruto, y precios indexados de consumo y producción. El Gobierno anticipa que el modelo permitirá medir con fiabilidad los ingresos de impuestos a las ganancias según la base de acumulación (o devengo) para el periodo sobre el que se informa finalizado el 31 de diciembre de 20XX.

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Los gastos acumulados (o devengados) comprenden importes vencidos y exigibles de sueldos, salarios y alquileres y otros costos vencidos y exigibles en la fecha de presentación.

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Ingresos acumulados (o devengados)	X	X
Impuesto sobre la propiedad	X	X
Impuesto de bienes y servicios	X	X
Regalías	X	X
Gastos acumulados (o devengados)		
Sueldos y salarios	X	X
Alquileres	X	X
Otros	X	X

Préstamos

Los préstamos del Gobierno son los siguientes:

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Saldo al inicio del año	X	X
RECAUDACIÓN		
Instituciones comerciales nacionales	X	X
Instituciones comerciales del exterior	X	X

(miles de unidades monetarias)	200X	200X-1
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares	X	X
Total préstamos recibidos	X	X
REEMBOLSOS		
Instituciones comerciales nacionales	(X)	(X)
Instituciones comerciales del exterior	(X)	(X)
Bancos de desarrollo y agencias de préstamo similares	(X)	(X)
Total reembolsos	(X)	(X)
Saldo final	X	X

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Nota D: Comparación con el presupuesto cuando la entidad no hace público su presupuesto [párrafo 2.1.24(b)]

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuestado	Variación
COBROS			
<i>Impuestos</i>			
Impuesto a las ganancias	X	X	X
Impuesto al valor añadido	X	X	(X)
Impuesto sobre la propiedad	X	X	X
Otros impuestos	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>(X)</u>
	X	X	X
<i>Acuerdos de asistencia - ayuda</i>			
Agencias internacionales	X	X	-
Otros	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>-</u>
	X	X	-
<i>Préstamos</i>			
Efectivo recibido por préstamos	X	X	(X)
<i>Cobros por operaciones de capital</i>			
Efectivo recibido de las disposiciones de planta y equipo	X	X	X
Actividades comerciales			
Cobros por actividades comerciales	X	X	X
<i>Otros cobros</i>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Total cobros	X	X	X

(miles de unidades monetarias)	Real	Presupuestado	Variación
PAGOS			
Operaciones			
Sueldos, salarios y beneficios a empleados	(X)	(X)	(X)
Suministros y consumibles	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
Transferencias			
Subvenciones	(X)	(X)	-
Otras transferencias	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	-
Pagos por inversiones de capital			
Compra/construcción de planta y equipo	(X)	(X)	(X)
Compra de instrumentos financieros	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	(X)
Reembolso de préstamos e intereses			
Reembolsos de préstamos	(X)	(X)	-
Pagos por intereses	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>-</u>
	(X)	(X)	-
	(X)	(X)	X
Otros pagos	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
Total de pagos	(X)	(X)	(X)
COBROS/(PAGOS) NETOS	X	X	X

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Nota D2: Cuando la entidad prepara un presupuesto bianual
Presupuesto bianual sobre la base de efectivo - para el año finalizado el 31 de diciembre de 200X (párrafo 2.1.30)

(miles de unidades monetarias)	Presupuesto bianual inicial Año	Objetivo presupuestario para el 1er Año	Presupuesto revisado en el 1er Año	1er Año realizado sobre base comparable	Saldo disponible para el 2º Año	Objetivo presupuestario para el 2º Año	Presupuesto revisado en el 2º Año	2º Año realizado sobre base comparable	*Diferencia: presupuesto y realizado durante el periodo presupuestario

ENTRADAS DE EFECTIVO									
Impuestos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acuerdos de ayuda	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cobros: préstamos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cobros-Disposición de: planta y equipo	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Instrumentos Financieros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Otros cobros	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total entradas	X	X	X	X	X	X	X	X	X
SALIDAS DE EFECTIVO									
Sanidad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Orden público y seguridad	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Protección medioambiental	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Servicios públicos generales	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total salidas	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
FLUJO DE EFECTIVO NETO	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* No se requiere esta columna. Sin embargo, se puede incluir una comparación entre el presupuesto real y el inicial o el final, claramente identificada de forma apropiada.

(Extractos de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Nota E: Pagos por terceros (párrafo 2.1.77)

El Gobierno X se beneficia de pagos hechos por terceros para la compra de bienes y servicios en su nombre durante el periodo. Estos pagos no constituyen cobros o pagos en efectivo del gobierno. Incluyen pagos para bienes y servicios hechos por agencias de ayuda bilaterales y multinacionales y organizaciones no gubernamentales. Forman parte de la ayuda a los programas de gubernamentales proporcionados por medio de la asistencia externa y otra asistencia - se proporciona en la Nota F a continuación información adicional sobre la asistencia externa y otra asistencia. El gobierno ha verificado que los siguientes pagos han sido hechos por terceros para comprar bienes y servicios durante el 200X y 200X-1.

PAGOS POR TERCEROS

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		
Sueldos y salarios	X	X
Suministros y consumibles	X	X
Pagos por inversiones de capital	X	X
Reembolso de préstamos e intereses	X	X
Total pagos por terceros	X	X

Nota F: Asistencia externa y otra asistencia (párrafos 2.1.90 y 2.1.91)

La asistencia se recibió en forma de transferencias de efectivo y depósitos en cuentas corrientes y a plazo y cuentas de fondos fiduciarios controlados por el gobierno. También incluyen importes utilizados por el gobierno de cuentas de donantes congruentes con acuerdos de asistencia externa y otra asistencia y otras organizaciones. La asistencia también se recibió en forma de pagos de terceros.

La asistencia externa comprende préstamos y subvenciones de agencias donantes bilaterales y multilaterales según acuerdos que especifican los objetos para los que se utilizará la asistencia. Se proporcionó otra asistencia para propósitos especificados por ONGs, corporaciones privadas y otros donantes.

Los importes, clase de proveedor y propósito para la que se proporcionó la asistencia externa durante el periodo se detallan a continuación.

(Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Asistencia externa y otra asistencia recibida (párrafo 2.1.90(a), (b), (c) y (d) y párrafo 2.1.91)

	200X	200X-1
(miles de unidades monetarias)		
Asistencia externa		
Total cobros en efectivo	X	X
Total pagos por terceros	X	X
Total asistencia externa	X	X
Agencias de ayuda multilateral		
Cobros en efectivo	X	X
Pagos por terceros	X	X
Total agencias de ayuda multilateral	X	X

Agencias de ayuda bilateral		
Cobros en efectivo	X	X
Pagos por terceros	X	X
Total agencias de ayuda bilateral	X	X
Otra asistencia		
Total cobros en efectivo	X	X
Total pagos por terceros	X	X
Total otra asistencia	X	X
Organizaciones no gubernamentales <u>(ONGs)</u>		
Cobros en efectivo	X	X
Pagos por terceros	X	X
Total ONG	X	X
Corporaciones privadas y otros donantes		
Cobros en efectivo	X	X
Total corporaciones privadas y otros donantes	X	X

(Extractos de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

(miles de unidades monetarias)	200X	200X+1
Fondos de préstamos	X	X
Asistencia externa	X	X
Total fondos de préstamos	X	X
Subvenciones y donaciones		
Asistencia externa	X	X
Otra asistencia	X	X
Total subvenciones y donaciones	X	X

Propósitos para los que se proporcionó y usó la asistencia externa y otra asistencia (párrafo 2.1.90(e) y párrafo 2.1.91)

Asistencia externa

Durante el periodo sobre el que se informa se recibió ayuda externa de agencias de ayuda externa bilateral y multilateral bajo acuerdos que especificaban que dicha ayuda sería utilizada para los siguientes fines:

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otros		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Fondos de préstamos	X	X	-	-	X	-	X	X
Fondos subvenciones	X	-	X	X	-	-	X	X
Total	X	X	X	X	X	-	X	X
Importe utilizado	X	X	X	X	X	-	X	X

Otra asistencia

Durante el periodo sobre el que se informa se recibió otra asistencia como subvenciones y donaciones de organizaciones no gubernamentales, corporaciones del sector privado y otros donantes para los siguientes propósitos:

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Subvenciones y donaciones	X	X	X	X	X	X
Importe utilizado	X	X	X	X	X	X

(Extractos de las notas a los estados financieros consolidados del Gobierno X continuación)

Asistencia externa y otra asistencia no dispuesta (párrafo 2.1.90(f) y párrafo 2.1.91)

La ayuda externa no dispuesta de subvenciones y préstamos consisten en los importes que han sido establecidos en un acuerdo vinculante con agencias de ayuda externa pero que no han sido utilizados en la fecha de presentación, y están sujetos a términos y condiciones que se han satisfecho en el pasado y es previsible que se seguirán cumpliendo en el futuro. No ha habido cantidades no dispuestas de las ayudas de las ONG u otros proveedores de otra asistencia en 200X o 200X-1.

	Ayudas al desarrollo		Ayudas a emergencias		Otros		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Saldo final - Préstamos	X	X	-	-	X	X	X	X
Saldo final - Subvenciones	X	X	-	-	X	X	X	X

Bienes y servicios recibidos (párrafo 2.1.100)

Durante el año 200X, tuvo lugar un terremoto severo en la región ZZZ ocasionando importantes daños a las propiedades gubernamentales y privadas, y una pérdida significativa de vidas. Agencias bilaterales y multilaterales, ONG, asociaciones y corporaciones privadas de varias naciones donaron medios personales y equipamiento para ayudar a localizar y rescatar a individuos atrapados en los escombros. Además, se enviaron a la región equipos médicos especializados con formación en traumatología junto con equipamiento médico. También fueron proporcionados alojamiento temporal, comida y ropa. El valor de los bienes y servicios recibidos ha sido estimado en

XX unidades monetarias locales. El valor de la ayuda de emergencia proporcionada se ha estimado en base a los costos estimados proporcionados por las agencias de ayuda internacionales, ONG y corporaciones que eran los mayores contribuyentes, ya que los precios locales para bienes o servicios equivalentes no estaban disponibles.

Durante el año, se recibieron cincuenta toneladas de arroz como ayuda alimentaria. Ha sido valorada en XX unidades monetarias locales que equivale al precio de venta al por mayor de un tipo de arroz similar en los mercados mayoristas locales.

Los bienes y servicios recibidos durante el año no han sido registrados en el Estado de cobros y pagos en efectivo, el cual solamente refleja el efectivo recibido (directa o indirectamente) o pagado por el Gobierno. Los bienes y servicios en especie se recibieron como parte de las ayudas de emergencia y se reflejan en esta nota.

Apéndice 3

Presentación del Estado de cobros y pagos en efectivo en el formato requerido por la NICSP 2, Estado de Flujos de Efectivo

El párrafo 2.2.1 de la Parte 2 de esta Norma recomienda que una entidad que está completando su migración, hacia la información financiera de base de acumulación (o devengo) y la adopción de las NICSP de acumulación (o devengo) presente un estado de cobros y pagos en efectivo con el mismo formato que el requerido por la NICSP 2, Estado de Flujos de Efectivo. La NICSP 2 es aplicada por una entidad que presente su información financiera en una base contable de acumulación (o devengo) de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Este apéndice suministra un resumen de los aspectos clave de la NICSP 2 y una guía para su aplicación para la información financiera según la base contable de efectivo tal como se requiere en esta Norma. Las entidades que pretenden presentar un estado de cobros y pagos en efectivo de acuerdo a los requisitos de la NICSP 2 en la medida en que sea apropiado necesitarán remitirse a esa NICSP.

Presentación en el formato requerido por la NICSP 2, Estado de Flujos de Efectivo

- 1 La NICSP 2, Estado de Flujos de Efectivo requiere que una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base de acumulación (o devengo) de la información financiera **y adopción de las NICSP de acumulación (o devengo)** prepare un estado de flujo de efectivo que informe sobre los flujos de efectivo durante el periodo clasificados en actividades de operación, inversión y financiación tal como se definen a continuación.

Definiciones

- 2 Actividades de financiación son actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la entidad.

Actividades de inversión son la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes de efectivo.

Actividades de operación son las actividades de la entidad que no son inversiones ni actividades de financiación.

Componentes de los estados financieros

- 3 Al presentar un estado de cobros y pagos en efectivo en este formato puede ser necesario clasificar los flujos de efectivo que surgen de una única transacción de formas distintas. (El término estado de flujo de efectivo se utiliza en el resto de este apéndice para un estado de cobros y pagos en efectivo presentado en el mismo formato que el requerido por la NICSP 2). Por ejemplo, cuando los reembolsos en efectivo correspondientes a un préstamo incluyen capital e intereses, la parte de intereses puede clasificarse como una actividad de operación, y la parte de devolución del principal puede clasificarse como una actividad de financiación. Una entidad que presenta información en forma de estado de flujo de efectivo, presenta sus flujos de efectivo de las actividades de operación, de inversión y de financiación de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades.
- 4 Un estado de flujos de efectivo incluirá líneas de partidas que presenten las siguientes cantidades:
 - (a) cobros totales de las actividades de operación;
 - (b) pagos totales de las actividades de operación;
 - (c) flujos de efectivo netos de las actividades de operación;
 - (d) flujos de efectivo netos por actividades de inversión;

- (e) flujos de efectivo netos por actividades de financiación;
- (f) saldos de efectivo de apertura y cierre; y
- (g) incremento o decremento neto en el efectivo.

También se presentarán líneas de partida adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado cuando esta presentación sea necesaria para representar claramente los flujos de efectivo de la entidad.

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

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

- 6 La revelación de información acerca de dichos asuntos, así como si el efectivo se genera de impuestos, cuotas y multas (actividades de operación), la venta de activos de capital (actividades de inversión) y/o los préstamos (actividades de financiación) y si se gastó para satisfacer costos de operación, para la adquisición de activos de capital (actividades de inversión), o para la cancelación de deuda (actividades de financiación), mejorará la transparencia y la rendición de cuentas de los informes financieros. Esta información a revelar también facilitará análisis y evaluaciones más detallados acerca de los recursos de efectivo corrientes de la entidad y de la probabilidad y sostenibilidad de las entradas futuras de efectivo. Por ello, esta Norma recomienda a todas las entidades revelar esta información en los estados financieros y/o en las notas pertinentes.

Actividades de operación

- 7 El importe de los flujos netos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la entidad se hallan financiadas:
- (a) por medio de impuestos (directa e indirectamente); y
 - (b) por los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad.

La revelación del importe de los flujos de efectivo netos procedentes de actividades de operación también ayuda a mostrar la medida en que las operaciones de la entidad generan efectivo que puede aplicarse para pagar sus obligaciones, pagar dividendos/distribuciones a los propietarios y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. Los flujos de efectivo de operaciones consolidados a nivel del gobierno en su conjunto es un indicador del grado en que el gobierno ha financiado sus actividades corrientes a través de los impuestos y otros cargos. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo históricos de las actividades de operación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

- 8 Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:
- (a) cobros en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones y multas;

- (b) cobros en efectivo en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
- (c) cobros en efectivo en concepto de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público, incluyendo aquellas hechas para la adquisición de bienes de capital;
- (d) cobros en efectivo procedentes de regalías, cuotas y comisiones;
- (e) pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos o aportaciones de capital);
- (f) pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- (g) pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
- (h) cobros y pagos en efectivo de una entidad pública de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
- (i) pagos en efectivo en concepto de los impuestos locales a la propiedad o impuestos a la renta (según proceda) en relación con las actividades de operación;
- (j) cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
- (k) cobros o pagos en efectivo procedentes de operaciones discontinuadas; y
- (l) cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.

9 Una entidad puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de tales operaciones se clasifican como procedentes de actividades de operación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por instituciones financieras públicas se clasifican habitualmente como actividades de operación, puesto que están relacionados con las actividades que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad.

10 En algunas jurisdicciones, los gobiernos u otras entidades del sector público asignan o autorizan fondos a las entidades para financiar las operaciones de las mismas y no se hace una clara distinción, respecto a la disposición de dichos fondos, entre actividades corrientes, inversiones de capital y capital aportado. Cuando una entidad no es capaz de identificar por separado las asignaciones o autorizaciones presupuestarias como actividades corrientes, inversiones de capital (actividades de operación) y capital aportado (actividades de inversión), la NICSP 2 explica que la entidad debe clasificar tales asignaciones o autorizaciones como flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación, y revelar este hecho en las notas al estado de flujos de efectivo.

Actividades de inversión

11 La revelación de información separada de flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión identifica la medida en que las salidas de efectivo han tenido lugar por recursos que se pretende que contribuyan a la prestación de servicios de la entidad en el futuro. Ejemplos de flujos de efectivo que surgen de actividades de inversión son los siguientes:

- (a) pagos en efectivo para comprar propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen los relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidas por la propia entidad;

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

Cuando un contrato se designa como una cobertura de una posición identificable, los flujos de efectivo de dicho contrato se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

Actividades de financiación

- 12 La revelación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación resulta útil para realizar la predicción de necesidades de efectivo futuras por los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo que surgen de actividades de financiación son los siguientes:
- (a) cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo a largo o corto plazo;
 - (b) reembolsos en efectivo de fondos tomados en préstamo;
 - (c) pagos realizados por el arrendatario para reducir una deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero; y
 - (d) cobros y pagos en efectivo relacionados con la emisión y rescate de moneda.

Intereses y dividendos

- 13 La NICSP 2 requiere revelar por separado los flujos de efectivo de intereses y dividendos recibidos y pagados. La NICSP 2 también requiere que, si se revela esta información, se clasifique de forma congruente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación.
- 14 Los importes totales de intereses y dividendos pagados y recibidos durante el ejercicio se revelarán en el estado de flujos de efectivo. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos recibidos se clasifican usualmente, en las entidades financieras públicas, como flujos de efectivo por actividades de operación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de los flujos de efectivo asociados con intereses y dividendos recibidos y pagados a otras entidades. Los intereses y dividendos pagados, y los

intereses y dividendos recibidos, pueden clasificarse como procedentes de actividades de operación. De forma alternativa, los intereses y dividendos pagados y los recibidos pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades de financiación y de inversión respectivamente, puesto que son costos de obtener recursos financieros o rendimiento de las inversiones.

Información a revelar sobre las principales clases de cobros y pagos

- 15 La subclasificación de cobros depende del tamaño, la naturaleza y función de los importes implicados. La siguiente subclasificación puede resultar apropiada dependiendo de la naturaleza de la entidad:
 - (a) cobros por impuestos (estos pueden ser subclasificados adicionalmente por tipo de impuestos);
 - (b) cobros por cuotas, multas, penalizaciones y licencias;
 - (c) cobros por transacciones con contraprestación incluyendo cobros por la venta de bienes y servicios y cargos a los usuarios (cuando estas se clasifican como transacciones con contraprestación);
 - (d) cobros por subvenciones, transferencias o asignaciones presupuestarias (posible clasificación por origen); y
 - (e) cobros por intereses y dividendos.
- 16 Las líneas de partida se subclasifican para destacar los costos y las recuperaciones del costo de programas específicos, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. En la Parte 1 y 2 de esta Norma se incluyen ejemplos de clasificación de pagos por naturaleza y función.

Apéndice 4

Características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con propósito general

El párrafo 1.3.27 de la Parte 1 de esta Norma requiere que los estados financieros suministren información que cumpla las características cualitativas de la información incluidas en los estados financieros de propósito general y cumpla las restricciones de dicha información. Este apéndice resume las características cualitativas y las restricciones de los informes financieros de propósito general tal y como se identifican en el párrafo 1.3.27. Para una explicación completa de las características cualitativas y restricciones, los lectores deben acudir al "Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público".

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información en los estados financieros sea útil a los usuarios y apoyan el logro de los objetivos de la información financiera. Los objetivos de la información financiera son proporcionar información útil a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. Son aplicables a los estados financieros, independientemente de la base contable utilizada para su preparación. Las características cualitativas de la información financiera son comprensibilidad, relevancia, representación fiel, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Las limitaciones dominantes de la información incluida en los estados financieros son materialidad o importancia relativa, costo-beneficio, y el logro de un equilibrio adecuado entre las características cualitativas.

Comprensibilidad

La comprensibilidad es la cualidad de la información que permite a los usuarios comprender su significado. Los estados financieros con propósito general (estados financieros) de las entidades del sector público deberían presentar información de forma que responda a las necesidades y base de conocimientos de los usuarios, y a la naturaleza de la información presentada. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y el entorno en que ella opera, y que están dispuestos a estudiar la información.

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

Relevancia

La información es relevante si es capaz de influir en el logro de los objetivos de la información financiera. La información es capaz de influir cuando tiene valor confirmatorio, valor predictivo o ambos. La información puede ser capaz de influir, y por ello ser relevante, incluso si algunos usuarios deciden no aprovecharla o son ya conocedores de ella.

Representación fiel

Para ser útil la información financiera debe ser una representación fiel de los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de errores significativos. La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro suceso, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal.

Comparabilidad

La información en los estados financieros es comparable cuando los usuarios son capaces de identificar similitudes en, y diferencias entre, dos conjuntos de fenómenos. La comparabilidad no es una cualidad de un elemento individual de información, sino más bien una cualidad de la relación entre dos o más partidas de información.

La comparabilidad es aplicable:

- a la comparación entre estados financieros de diferentes entidades; y

- a la comparación entre los estados financieros de la misma entidad en diferentes periodos.

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

Debido a que los usuarios desean comparar el resultado de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados financieros muestren información de los periodos precedentes.

Oportunidad

La oportunidad significa tener información disponible para los usuarios antes de que pierda su capacidad para ser útil a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Tener información relevante disponible antes puede mejorar su utilidad como datos de entrada para evaluar la rendición de cuentas y su capacidad para informar e influir las decisiones que necesiten tomarse. Una ausencia de oportunidad puede proporcionar información menos útil.

Verificabilidad

La verificabilidad es la cualidad de la información que ayuda a asegurar a los usuarios que la información de los estados financieros representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar. Algunas veces se usa "de apoyo" para describir esta cualidad cuando se aplica con respecto a información explicativa e información cuantitativa prospectiva financiera y no financiera revelada en los estados financieros. Con independencia de que se haga referencia a la misma como verificabilidad o tolerancia, la característica implica que observadores independientes y con conocimientos diferentes podrían alcanzar un acuerdo general, aunque no necesariamente acuerdo completo, ya sea que:

- la información representa los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar sin error o sesgo significativo; o
- se ha aplicado un método de reconocimiento, medición o representación apropiado sin error o sesgo significativo.

Limitaciones de la información incluida en los estados financieros con propósito general

Materialidad o Importancia relativa

La información es material, o tiene importancia relativa, si su omisión o inexactitud pudiese influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los estados financieros de la entidad preparados para ese periodo sobre el que se informa. La materialidad, o importancia relativa, depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad.

Equilibrio entre beneficio y costo

El equilibrio entre beneficio y costo es una limitación dominante. Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de si los beneficios de proporcionar información justifican los costos relacionados es, a menudo, un tema de juicio, porque con frecuencia no es posible identificar y/o cuantificar todos los costos y todos los beneficios de la información incluida en los estados financieros.

Los costos de proporcionar información incluyen los costos de reunir y procesar la información, los costos de verificarla y/o de presentar las suposiciones y metodologías que la soportan, y los costos de difundirla. Los usuarios incurren en los costos de análisis e interpretación.

Los preparadores gastan la mayoría del esfuerzo para proporcionar información en los estados financieros. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos soportan en última instancia el costo de esos esfuerzos –porque los recursos se redirigen de las actividades de prestación de servicios a la preparación de información para su incorporación a los estados financieros. Los usuarios cosechan la mayoría de los beneficios de la información proporcionada por los estados financieros. Sin embargo, la información preparada para los estados

financieros puede ser también utilizada de forma interna por la gerencia y dar lugar a una mejor toma de decisiones por parte de ésta.

Para desarrollar las NICSP, el IPSASB considera la información de preparadores, usuarios, académicos y otros, sobre la naturaleza y cantidad esperadas de los beneficios y costos de los requerimientos propuestos. La información a revelar y otros requerimientos que dan lugar a la presentación de información útil para los usuarios de los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y el cumplimiento con las características cualitativas se prescriben por las NICSP cuando los beneficios del cumplimiento con esa información a revelar y otros requerimientos han sido evaluados por el IPSASB para justificar sus costos.

Equilibrio entre características cualitativas

Las características cualitativas trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información. En algunos casos, puede ser necesario un equilibrio o compensación entre características cualitativas para lograr los objetivos de la información financiera. La importancia relativa de las características cualitativas en cada situación es un tema de juicio profesional. El objetivo es lograr un equilibrio apropiado entre las características para cumplir los objetivos de la información financiera.

INTRODUCCIÓN A LAS GUÍAS DE PRÁCTICAS RECOMENDADAS

Las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) son desarrolladas y aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB).

El objetivo del IPSASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de contabilidad del sector público de alta calidad y facilitando la adopción e implementación de las mismas, mejorando, de ese modo, la calidad y congruencia de las prácticas contables en todo el mundo y fortaleciendo la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas del sector público.

Para la consecución de este objetivo, el IPSASB establece las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y las Guías GPR para uso de las entidades del sector público, incluyendo gobiernos nacionales, regionales y locales y entidades gubernamentales relacionadas.

Las Normas NICSP hacen referencia a estados financieros con - propósito general (estados financieros) y tienen carácter normativo. Las Guías GPR son pronunciamientos que proporcionan guías sobre buenas prácticas para la preparación de informes financieros con propósito general (IFPG) que no son estados financieros. A diferencia de las Normas NICSP, las Guías GPR no establecen requerimientos. Actualmente, todos los pronunciamientos relacionados con los IFPG que no son estados financieros son Guías GPR. Las Guías GPR no proporcionan guías sobre el nivel de aseguramiento (si lo hubiera) al que debe someterse dicha información.

ESTA PÁGINA SE HA DEJADO EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

GPR 1, PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD

Historia de la GPR

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP y Guías GPR emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La GPR 1, *Presentación de Información sobre Sostenibilidad a largo plazo de las Finanzas de una Entidad* se emitió en julio de 2013.

Desde entonces, la GPR 1 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP y Guías GPR:

- *Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional* (emitida en mayo de 2023)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la GPR 1

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
5	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
6	Modificado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
GI1	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023
GI2	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023
GI3	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023

GPR1, INFORMACIÓN SOBRE LA SOSTENIBILIDAD A LARGO PLAZO DE LAS FINANZAS DE UNA ENTIDAD

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Estatus y alcance	2-8
Definiciones	9
Determinación de si se presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo	10-13
Ámbito de presentación de los informes	14-15
Presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo	16-20
Presentación de proyecciones de entradas y salidas de recursos futuras	21-26
Horizonte temporal	25-26
Tratamiento de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo	27-40
Dimensión de servicio	31-34
Dimensión de ingreso	35-37
Dimensión de deuda	38-40
Principios y metodología	41-53
Actualización de las proyecciones y frecuencia de la presentación de información	41
Impacto de los requerimientos legales y marcos de políticas	42
Suposiciones de las políticas actuales, demográficas y económicas	43-51
Suposiciones de las políticas actuales	43-49
Suposiciones demográficas y económicas	50
Razonabilidad de las suposiciones	51
Tasas de descuento e inflación	52
Análisis de sensibilidad	53
Información a revelar	54-58
Apéndice A: Términos en esta GPR definidos en las NICSP	
Apéndice B: Relaciones entre las dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo	
Apéndice C: Glosario de indicadores	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

Objetivo

1. Esta Guía de Prácticas Recomendadas (GPR) proporciona pautas para la presentación de información sobre sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad del sector público (“presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo”¹). La GPR proporciona información sobre el impacto de las políticas y decisiones actuales realizadas en la fecha de presentación sobre entradas y salidas futuras de recursos y complementa la información de los estados financieros con propósito de información general (“estados financieros”). El objetivo de la presentación de esta información es proporcionar indicios sobre la sostenibilidad de las finanzas de una entidad a lo largo de un horizonte temporal especificado de acuerdo con suposiciones establecidas.

Estatus y alcance

2. La presentación de información de acuerdo con esta GPR representa una buena práctica. Se recomienda que una entidad que presente información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo observe esta GPR. El cumplimiento de esta GPR no es necesario para que una entidad afirme que sus estados financieros cumplen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).
3. El alcance de esta GPR incluye los flujos proyectados de una entidad. No se limita a los flujos relacionados con programas que proporcionan beneficios sociales. No obstante, esta GPR reconoce que los flujos relacionados con programas que proporcionan beneficios sociales, incluyendo programas que dan derecho a beneficios sociales que requieren aportaciones de los participantes, pueden ser un componente altamente significativo de la información que se presente sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo para muchas entidades.
4. Esta GPR no aborda directamente cuestiones asociadas con la presentación de información sobre sostenibilidad medioambiental. Sin embargo, una entidad debería evaluar cualquier impacto de factores medioambientales y tenerlos en cuenta al desarrollar sus proyecciones.
5. [Eliminado]
6. Aunque esta GPR no se aplica directamente a las entidades del sector público comercial, las entradas y salidas futuras de recursos relativas a una entidad del sector público comercial, controlada por la entidad que informa, a lo largo del horizonte temporal especificado de las proyecciones quedan dentro del alcance de esta GPR.
7. La información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo no debe considerarse que cumple con esta GPR a menos que satisfaga todos los requerimientos de esta GPR.
8. Esta GPR describe niveles de información mínimos. La GPR no impide la presentación de información adicional si dicha información es útil para alcanzar los objetivos de la información financiera y cumple las características cualitativas (CC) de la información financiera.

Definiciones

9. Los siguientes términos son usados en esta GPR con el significado especificado:

Suposiciones de las políticas actuales son suposiciones basadas en la legislación o regulación en vigor en la fecha de presentación con las correspondientes desviaciones en su aplicación, en circunstancias concretas.

¹ El IPSASB reconoce que en un número de jurisdicciones el término “fiscal” tiene una interpretación limitada relacionada con los impuestos. En esta GPR el término se utiliza con un sentido más amplio para incluir las entradas y salidas de recursos.

Entradas de recursos son efectivo y equivalentes al efectivo que se prevé recibir o acumular (devengar) por la entidad a lo largo del horizonte temporal de las proyecciones.

Sostenibilidad fiscal a largo plazo es la capacidad de una entidad para cumplir con los compromisos financieros y de prestación de servicio en el momento presente y en el futuro.

Salidas de recursos son efectivo y equivalentes al efectivo que se prevé pagar o acumular (devengar) por la entidad a lo largo del horizonte temporal de las proyecciones.

Una proyección es la información financiera con perspectiva de futuro preparada sobre la base de las suposiciones de las políticas actuales de la entidad, y suposiciones sobre condiciones económicas futuras y de otras condiciones.

Los términos utilizados en esta GPR con los significados especificados en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) están establecidos en el Apéndice A.

Determinación de si se presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

10. Para determinar respecto de la presentación de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo, una entidad necesita evaluar si existen usuarios potenciales para la información financiera prospectiva.
11. La información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es más amplia que la información derivada de los estados financieros. Esto incluye entradas y salidas proyectadas de recursos relacionadas con la provisión de bienes y servicios y programas que proporcionan beneficios sociales utilizando suposiciones de las políticas actuales a lo largo de un horizonte temporal especificado. Por ello, dicha información tiene en cuenta decisiones realizadas por la entidad hasta la fecha de presentación que darán lugar a salidas de recursos futuras que no cumplen la definición y/o criterios de reconocimiento de los pasivos en la fecha de presentación. De forma similar, también tiene en cuenta entradas futuras de recursos que no cumplen la definición y/o criterios de reconocimiento de los activos en la fecha de presentación.
12. Las evaluaciones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo utilizan un amplio rango de información. Esta información incluye información financiera y no financiera sobre las condiciones demográficas y económicas futuras, suposiciones sobre tendencias globales y del país, tales como productividad, la competitividad relativa de la economía, nacional, regional o local y los cambios esperados en las variables demográficas, tales como edad, mortalidad, morbilidad, fertilidad, género, ingresos, logros en educación y participación laboral.
13. La relevancia de la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo debe considerarse en el contexto de la financiación y capacidad para determinar los niveles de prestación de servicios de esa entidad. Probablemente, habrá usuarios de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo para entidades con una o más de las siguientes características:
 - (a) capacidad significativa para recaudar impuestos u otros ingresos;
 - (b) poder para endeudarse significativamente; o
 - (c) la capacidad y el poder para determinar la naturaleza, nivel y método de prestación de servicios, incluyendo la introducción de nuevos servicios.

Ámbito de presentación de los informes

14. El uso del mismo ámbito de presentación de los estados financieros mejora la comprensibilidad de las proyecciones e incrementa su utilidad para los usuarios de los informes financieros con propósito general (IFPG).
15. Una entidad puede presentar información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo utilizando otro ámbito de presentación, tal como el Sector Gobierno General (SGG). Esto puede ser para mejorar la congruencia y

comparabilidad con otras jurisdicciones o porque existen otros indicadores que se utilizan para evaluar la sostenibilidad fiscal a largo plazo basada en otro ámbito de presentación. Se recomienda que las entidades que proporcionan información sobre el SGG también presenten información de acuerdo con la NICSP 22, *Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General*.

Presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

16. La información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo preparada de acuerdo con esta GPR debería permitir a los usuarios evaluar varios aspectos de la sostenibilidad fiscal a largo plazo de la entidad, incluyendo la naturaleza y magnitud de los riesgos financieros que afronta la entidad.
17. La forma y contenido de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo variará dependiendo de la naturaleza de la entidad y del entorno de regulación en el que opera. Un enfoque de presentación único es improbable que satisfaga los objetivos de la información financiera. Para cumplir los objetivos² y CC de la información financiera, a la vez que se tienen en cuenta las restricciones³, la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo incluirá habitualmente los siguientes componentes:
 - (a) proyecciones de entradas y salidas de recursos futuras, que pueden mostrarse en estados con forma de tabla o formatos gráficos y un comentario narrativo que explique las proyecciones (véanse los párrafos 21 a 26 y 56);
 - (b) una explicación descriptiva de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo, incluyendo los indicadores utilizados para reflejar las dimensiones (véanse los párrafos 27 a 40 y 57); y
 - (c) una explicación descriptiva de los principios, suposiciones y metodología que subyacen en las proyecciones (véanse los párrafos 41 a 53 y 58).
18. Las proyecciones presentadas en la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo reflejan, generalmente, condiciones de incertidumbre. Las proyecciones se derivan de modelos que se basan en suposiciones sobre las que existe alguna incertidumbre. Para que la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo represente fielmente los flujos futuros proyectados de una entidad, las suposiciones utilizadas deben basarse en la mejor información disponible.
19. La información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede publicarse como un informe separado o como parte de otro informe. Puede publicarse al mismo tiempo que los IFCG de la entidad o en un momento diferente.
20. Una entidad controlada debería asegurar que la información presentada es congruente con la presentada por su entidad controladora.

Presentación de proyecciones de entradas y salidas de recursos futuras

21. Una entidad debería presentar proyecciones de entradas y salidas de recursos futuras, incluyendo los gastos de capital. Las proyecciones deben prepararse sobre la base de las suposiciones de las políticas actuales y suposiciones sobre condiciones económicas futuras y otras condiciones.
22. Una entidad debería evaluar la medida en que puede basarse en las suposiciones, proyecciones e indicadores preparados por otras entidades, tales como los Ministerios de Finanzas, o a partir de otras

² Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil a los usuarios de los informes financieros con propósito general a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Véase el Capítulo 2 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el *Marco Conceptual*) para más detalles.

³ Las características cualitativas de la información financiera son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Las restricciones de la información son importancia relativa, materialidad, costo-beneficio y el equilibrio entre las características cualitativas. Véase el Capítulo 3 del *Marco Conceptual* para más detalles.

fuentes de información, en lugar de preparar la información por sí misma, ya que esto puede reducir el costo de la información. Esta evaluación considera si dicha información cumple las CC. Cuando una entidad tiene un presupuesto o previsión que cumple la definición de una proyección, esta información puede utilizarse para el periodo o periodos correspondientes.

23. Las proyecciones pueden mostrarse en estados en forma de tabla o formatos gráficos que proporcionen detalles de los programas y actividades que dan lugar a las salidas de recursos y a la identificación de las fuentes de entradas de recursos. Para determinar el formato de estados en forma de tabla, las entidades necesitan ponderar las consideraciones de comprensibilidad y relevancia. La presentación de un gran número de periodos entre la fecha de presentación y el final del horizonte temporal proporciona un conjunto de información más completa, pero incrementa el riesgo de sobrecarga de información y el deterioro de la comprensibilidad.
24. Una entidad debería asegurar que su elección y presentación de proyecciones no está sesgada para presentar una imagen engañosa favorable o desfavorable. Los formatos y términos utilizados deben también ser congruentes entre periodos sobre los que se informa.

Horizonte temporal

25. Para seleccionar un horizonte temporal apropiado una entidad necesita equilibrar las CC de verificabilidad, representación fiel y relevancia. Cuanto más lejano sea el final del horizonte temporal de la fecha de presentación, mayores serán los sucesos futuros que se capten. Sin embargo, a medida que el horizonte temporal se incrementa, las suposiciones que sustentan las proyecciones pasan a ser menos sólidas y potencialmente menos verificables. Por el contrario, horizontes temporales excesivamente cortos pueden incrementar el riesgo de que puedan ignorarse las consecuencias de sucesos fuera del horizonte temporal, reduciendo, de ese modo, la relevancia de las proyecciones.
26. La extensión del horizonte temporal reflejará las características de la entidad. Es probable que sea influida por las características de la entidad, incluyendo aspectos tales como la longevidad de los programas clave, el nivel de dependencia de otras entidades para la financiación, las vidas útiles estimadas de los elementos principales de propiedades, planta y equipo, tales como redes de infraestructuras, y los horizontes temporales adoptados por otras entidades comparables que proporcionan información prospectiva.

Tratamiento de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo

27. Una entidad que presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo debería incluir una explicación descriptiva de cada una de las dimensiones de dicha sostenibilidad fiscal. Esta GPR trata tres dimensiones interrelacionadas de la sostenibilidad fiscal a largo plazo de la forma siguiente:
 - servicio;
 - ingresos; y
 - deuda.
28. Las dimensiones están interrelacionadas de forma que los cambios en una dimensión afectan a las otras. Por ejemplo, servicios futuros y derechos de los beneficiarios (la dimensión de servicio) se financian con ingresos y/o con deuda. Una sola dimensión puede analizarse manteniendo las otras dos dimensiones constantes. Por ejemplo, manteniendo los niveles existentes de servicios e ingresos constantes, una entidad puede ilustrar el efecto de tales suposiciones sobre el nivel de deuda. Las relaciones entre las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo se ilustran en el Apéndice B.
29. Existen dos aspectos en cada dimensión: capacidad y vulnerabilidad. La capacidad es la habilidad de la entidad para cambiar o influir en la dimensión, y vulnerabilidad es la medida en que la entidad depende de factores fuera de su control o influencia.

30. Una entidad puede utilizar indicadores para presentar las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo. Una entidad debería elegir sus indicadores sobre la base de su relevancia para la entidad. En el Glosario de indicadores del Apéndice C se proporcionan ejemplos de indicadores.

Dimensión de servicio

31. La dimensión de servicio considera el volumen y calidad de los servicios a los receptores y derechos de los beneficiarios a lo largo del periodo de las proyecciones, dadas las suposiciones de las políticas actuales sobre ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes, a la vez que se mantienen dentro de las restricciones de la deuda. Esta dimensión centra la atención en la capacidad de una entidad para mantener o variar el volumen y calidad de los servicios que proporciona o los programas de ayuda social que presta. También centra la atención en si la entidad es vulnerable a factores tales como la voluntad de los receptores y beneficiarios a aceptar reducciones en los servicios y derechos o vulnerable porque no tiene la capacidad de determinar o variar el nivel de servicio, por ejemplo, en los casos en que otro nivel de gobierno determina el nivel de servicio a prestar.
32. Reflejando el impacto de las suposiciones de las políticas actuales sobre ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes, y sobre la deuda, la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede presentar los importes disponibles para la provisión de bienes y servicios. Los usuarios pueden contrastar esta información con los compromisos de prestación de servicios de la entidad y, de ese modo, evaluar la sostenibilidad de la provisión de servicios.
33. Un factor a considerar en la realización de estas comparaciones es la medida en que el desembolso en ciertos programas es probable que se incremente más rápidamente que los niveles globales de desembolso de la entidad. Esto puede ser porque se proyecta incrementar el número de beneficiarios en un programa concreto o porque los costos asociados con ciertos programas, tales como la atención sanitaria, que se proyecta incrementen más rápidamente que la tasa de inflación general. Por ejemplo, debido a los cambios demográficos y tecnológicos, el costo de la atención sanitaria, como una proporción de los desembolsos globales del gobierno, puede proyectarse que se incrementen a lo largo del periodo de las proyecciones.
34. Para actividades intensivas en capital, la dimensión de servicio también involucra una evaluación de las vidas útiles y ciclos de sustitución de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Dimensión de ingreso

35. La dimensión de ingreso considera los niveles de impuestos y otras fuentes de ingreso a lo largo del periodo de las proyecciones, dadas las suposiciones de las políticas actuales sobre la provisión de servicios a los receptores y derechos de los beneficiarios, a la vez que se mantienen dentro de las restricciones de la deuda. Esta dimensión centra la atención en la capacidad de una entidad para variar los niveles de impuestos existentes u otras fuentes de ingresos o introducir nuevas fuentes de ingresos. También centra la atención en factores tales como si la entidad es vulnerable a que los contribuyentes no tengan la voluntad de aceptar incrementos en los niveles de impuestos, y la magnitud de su dependencia de las fuentes de ingresos fuera de su control o influencia.
36. Un ejemplo de un indicador de la dimensión de ingreso es la proporción de ingresos totales que se reciben de entidades de otros niveles de gobierno o de organizaciones internacionales. Por ejemplo, una entidad de un gobierno local puede ser capaz de mantener o incrementar los impuestos sobre bienes inmuebles, pero ser parcialmente dependiente de una mezcla de subvenciones generales y específicas de gobiernos nacionales y/o regionales. Puesto que se proyectan las políticas de provisión de servicios y de gestión de la deuda, puede presentarse el nivel de ingresos requerido para financiar estas políticas. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad para mantener o incrementar sus niveles de ingresos y, de ese modo, evaluar la sostenibilidad de sus fuentes de ingreso.

37. Generalmente, una entidad que tiene una capacidad limitada de variar los niveles de ingresos por impuestos y otras fuentes es probable que sea altamente dependiente de las decisiones de financiación de entidades a otros niveles del gobierno. Si las transferencias intergubernamentales tienen un sustento constitucional o legal de otro tipo, esto puede hacer que la entidad sea menos sensible a decisiones de financiación repentinas adversas de otras entidades y, por ello, incrementar la probabilidad de continuar recibiendo ingresos estables. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la vulnerabilidad de la entidad a decisiones fuera de su control.

Dimensión de deuda

38. La dimensión de deuda considera los niveles de deuda a lo largo del periodo de las proyecciones, dadas las suposiciones de las políticas actuales sobre la provisión de servicios a los receptores y derechos de los beneficiarios, y los ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes. Esta dimensión centra la atención en la capacidad de la entidad para cumplir sus compromisos financieros a medida que sean exigibles o refinanciar o incrementar la deuda cuando sea necesario. También centra la atención sobre si la entidad es vulnerable a la confianza del mercado y de los prestamistas y al riesgo de tasa de interés.
39. El nivel de deuda neta es importante para una evaluación de la dimensión de deuda, en la medida que, en cualquier fecha de presentación, representa el importe gastado en la prestación pasada de bienes y servicios que tiene que ser financiado en el futuro. Por ello, este indicador es probable que sea relevante para muchas entidades. Mediante la proyección de las suposiciones de las políticas actuales para la prestación de bienes y servicios, y para los ingresos procedentes de impuestos y otras fuentes, pueden presentarse los niveles proyectados de deuda neta. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad para cumplir sus compromisos financieros a medida en que sean exigibles o para mantener, refinanciar o incrementar sus niveles de deuda y, evaluar, de ese modo la sostenibilidad de la deuda de la entidad.
40. A niveles nacionales, un factor a considerar al presentar estas proyecciones consiste en distinguir entre: (a) el saldo primario, que es el gasto del gobierno total proyectado, excluyendo el interés pagadero sobre la deuda, menos los ingresos por impuestos, y (b) el saldo global, que es el saldo primario incluyendo salidas de recursos relacionados con los intereses pagaderos sobre la deuda. A niveles subnacionales o para organizaciones internacionales, la atención puede centrarse en la deuda neta como un porcentaje de los ingresos totales. Los incrementos en este indicador muestran que se requerirá un aumento en la proporción de los ingresos para atender los gastos financieros de la deuda, desviando, de ese modo, recursos de la prestación de servicios, y que el nivel proyectado de la deuda de una entidad puede ser insostenible.

Principios y metodología

Actualización de las proyecciones y frecuencia de la presentación de información

41. Aunque son deseables las actualizaciones regulares, esta GPR reconoce que las actualizaciones anuales pueden no ser realistas para todas las entidades. Sin embargo, generalmente existe una relación inversa entre la solidez de las suposiciones sobre las que se han realizado las proyecciones y el tiempo transcurrido desde que se realizaron. Durante periodos de volatilidad financiera global se incrementa el riesgo de que queden desactualizadas las proyecciones realizadas algún tiempo antes de la fecha de presentación, con la consiguiente reducción de la capacidad de esta información para cumplir los objetivos de rendición de cuentas y toma de decisiones. En esta situación, una entidad debería considerar la actualización de sus proyecciones con mayor frecuencia. Una entidad debería también considerar la actualización de sus proyecciones tras sucesos significativos o importantes no esperados, tales como desastres naturales u otras emergencias.

Impacto de los requerimientos legales y marcos de políticas

42. En algunas jurisdicciones la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo se rige por un marco legal o de regulaciones que se aplica a nivel nacional o estatal o a través de acuerdos internacionales. También pueden existir requerimientos legales para los gobiernos locales. Estos pueden incluir requerimientos de presupuestos equilibrados. Estos requerimientos van, probablemente, a especificar o afectar de alguna forma, a los principios, suposiciones y metodologías que una entidad debería utilizar para calcular y revelar sus proyecciones.

Suposiciones de las políticas actuales, demográficas y económicas

43. Cuando los flujos de los programas y actividades concretas se establecen de forma individual, las suposiciones de políticas deben basarse en la continuidad de la legislación o regulación actual con desviaciones cuando sea apropiado. Dichas suposiciones (denominadas como “suposiciones de las políticas actuales”) deben aplicarse de forma congruente a lo largo del periodo de proyección completo. El punto de partida para las suposiciones de las políticas actuales debe ser la legislación o regulación actualmente en vigencia. Sin embargo, puede haber casos en los que la desviación en la aplicación de la legislación o regulación actual pueda ser apropiada, por ejemplo:
- (a) cuando se hayan aprobado cambios en la legislación o regulaciones actuales antes de la fecha de presentación y cuando dichos cambios tienen una fecha de implementación específica dentro del horizonte temporal de las proyecciones;
 - (b) cuando las disposiciones de la legislación o regulación vigente son internamente incongruentes; o
 - (c) cuando la legislación o regulación vigente tiene una fecha de terminación, por ejemplo, “disposiciones con fecha de derogación”.
44. Las suposiciones de las políticas vigentes pueden verse afectadas por cambios legales que se han aprobado antes de la fecha de presentación, que tienen una fecha de implementación específica dentro del horizonte temporal de las proyecciones. En estas circunstancias, no será apropiado asumir que la legislación o regulación vigente permanece en vigencia durante el periodo completo de la proyección.
45. Un ejemplo de legislación o regulación vigente que es internamente incongruente es un programa de seguridad social que tiene disposiciones legales que hacen ilegal realizar pagos una vez que se terminan los fondos afectados, aunque los derechos de los beneficiarios continuarán después de la terminación de esos fondos. La suposición de que el fondo no cumplirá con las obligaciones una vez que se haya terminado puede reflejar una posición legal estricta, pero una entidad puede necesitar valorar si la presentación de las proyecciones sobre esta base subestima las salidas de recursos proyectadas y, por ello, el alcance del reto fiscal que afronta el programa de seguridad social. En esta situación, una entidad puede calcular sus proyecciones basadas en suposiciones de las políticas actuales a pesar de las restricciones legales.
46. La legislación o regulación vigente puede tener una fecha de terminación, por ejemplo, disposiciones con fecha de derogación, por medio de las cuales finaliza después de un periodo específico. En muchos casos puede haber una probabilidad alta de que estos programas sean sustituidos por programas similares. La adopción de un principio de terminación legal estricto podría subestimar las salidas de recursos proyectadas y, por ello, menoscabar la utilidad de la información.

Enfoque de las entradas de ingresos

47. Las entradas significativas de ingresos de impuestos y otras fuentes, tales como transferencias intergubernamentales, pueden ser establecidas de forma individual sobre la base de las suposiciones de las políticas vigentes. El crecimiento (o disminución) significativo de las fuentes de impuestos y otras entradas

de ingresos que no se establecen de forma individual se proyecta con relación a una variable tal como el producto interior bruto (PIB) o un índice de inflación especificado.

48. El crecimiento de otras entradas de ingresos, tales como regalías procedentes de recursos naturales, puede también proyectarse en línea con el PIB o un índice. También pueden establecerse de forma individual para abordar circunstancias específicas, tales como cuando se espera que el recurso natural se agote.

Enfoque de programas relacionados y no relacionados con la edad

49. Los programas relacionados con la edad están, a menudo, sujetos a criterios de elegibilidad, tales como edad y otros factores demográficos. Para realizar proyecciones, pueden distinguirse los programas y actividades que están relacionados con la edad de los que no lo están. Los programas relacionados con la edad pueden establecerse de forma individual, mientras que el crecimiento de los que no lo están puede proyectarse en línea con otras variables, tales como el PIB o mantenerlos constantes en términos reales. Un enfoque de programas no relacionados con la edad proporciona alguna flexibilidad, puesto que permite que incrementos en términos reales con respecto al PIB en algunos programas y actividades se compensen con aumentos menores o descenso del gasto en otras áreas.

Suposiciones demográficas y económicas

50. Es probable que las suposiciones demográficas incluyan tasas de fertilidad, mortalidad y migración, y tasas de participación en la población económicamente activa. Es probable que las suposiciones económicas incluyan tasas de crecimiento económico e inflación. Otras suposiciones económicas pueden incluir factores medioambientales, tales como el impacto del agotamiento y degradación de ecosistemas y el agotamiento de agua y recursos naturales finitos sobre el crecimiento económico.

Razonabilidad de las suposiciones

51. Las proyecciones de entradas y salidas de recursos deben basarse en suposiciones de las políticas vigentes y las suposiciones económicas y demográficas, que sean razonables en el contexto de los factores comentados en el párrafo 18.

Tasas de descuento e inflación

52. Existen dos enfoques principales para incorporar el efecto de la inflación de precios en las proyecciones. La inflación puede tenerse en cuenta para realizar proyecciones o las proyecciones pueden realizarse a precios corrientes (es decir, precios existentes en la fecha de presentación). Si las proyecciones incluyen la inflación, la tasa de descuento debería también incluir la inflación. Si las proyecciones son a precios corrientes, la tasa de descuento debería excluir la inflación.

Análisis de sensibilidad

53. Muchas suposiciones sobre las que se basan las proyecciones son intrínsecamente inciertas. En algunos casos cambios pequeños en variables pueden tener impactos significativos en las proyecciones. El uso de análisis de sensibilidad ayudará a los usuarios a comprender el impacto de cambios significativos en las suposiciones demográficas y económicas sobre las proyecciones.

Información a revelar

54. La entidad debería revelar información que permita a los usuarios de su información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo evaluar la sostenibilidad fiscal a largo plazo de la entidad. Una entidad debería revelar la información adicional necesaria para cumplir con los objetivos de la información financiera.

55. Una entidad debería revelar la siguiente información:
- (a) el nombre de la entidad;
 - (b) los estados financieros con los que se relaciona la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo;
 - (c) en caso de diferencias, los nombres de las entidades que forman parte del ámbito de presentación de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo que son distintas de las de los estados financieros;
 - (d) cuando se trate de una entidad controlada, la identidad de la entidad controladora;
 - (e) la fecha en la que se realizó un conjunto completo de proyecciones;
 - (f) la base y calendario de actualizaciones posteriores de ese conjunto completo de proyecciones; y
 - (g) cuando una entidad utilice proyecciones e indicadores preparados por otras entidades o procedentes de otras fuentes de información, los nombres de dichas entidades u otras fuentes, y la información que han utilizado.
56. La explicación descriptiva de las proyecciones debería revelar la siguiente información:
- (a) las fuentes de entradas de ingresos significativas procedentes de impuestos y otras fuentes;
 - (b) una visión global de las suposiciones de las políticas actuales sobre entradas de ingresos significativas procedentes de impuestos y otras fuentes, tales como umbrales de impuestos y prestaciones;
 - (c) las fuentes de salidas de recursos significativas incluyendo desembolso de capital;
 - (d) una visión global de las suposiciones de las políticas actuales para salidas significativas de recursos incluyendo desembolso de capital;
 - (e) si las proyecciones se establecen de forma individual o agregada;
 - (f) una explicación de los cambios en las proyecciones entre fechas de presentación y las razones de dichos cambios;
 - (g) una explicación de que las proyecciones no son previsiones y que es improbable que las proyecciones a lo largo del horizonte temporal especificado coincidan con el resultado real y que la magnitud de la diferencia dependerá de una serie de factores, incluyendo las acciones futuras de la entidad en el cumplimiento cualquier reto fiscal identificado;
 - (h) una explicación de x modificaciones de formatos entre periodos sobre los que se informa y las razones para estos cambios;
 - (i) el horizonte temporal utilizado para las proyecciones y las razones para seleccionar ese horizonte temporal; y
 - (j) cuando una entidad cambie el horizonte temporal utilizado en periodos sobre los que se informa anteriores, la razón de este cambio.
57. La explicación descriptiva de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo debería revelar la siguiente información:
- (a) un análisis de los cambios significativos en los indicadores en comparación con los del periodo anterior al que se informa;

- (b) cambios en los indicadores utilizados para presentar la información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo del periodo anterior sobre el que se informa y las razones de dichos cambios; y
- (c) cuándo una entidad utiliza indicadores basados en importes derivados de información no basada en las NICSP y los indicadores afectados.

58. Una entidad debería revelar los principios, suposiciones y metodología que sostienen las proyecciones, incluyendo la siguiente información:

- (a) aspectos claves de la legislación y regulación aplicable;
- (b) los marcos fiscales y de política macroeconómica subyacentes, incluyendo los detalles de dónde se puede acceder a otros informes disponibles públicamente sobre dichas políticas y marcos, incluyendo los documentos no incluidos en los IFPG;
- (c) las suposiciones clave de las políticas actuales y las suposiciones clave demográficas y económicas que sustentan las proyecciones;
- (d) su política de revisión y actualización de las suposiciones de las políticas actuales y, suposiciones demográficas y económicas;
- (e) una explicación de las suposiciones de las políticas actuales significativas que se desvían de la legislación o regulación vigente;
- (f) una explicación de los cambios significativos en los principios, suposiciones y metodologías del periodo anterior sobre el que se informa, la naturaleza y magnitud de dichos cambios, y las razones de los mismos;
- (g) los resultados de los análisis de sensibilidad que podrían tener un impacto significativo sobre las proyecciones;
- (h) las tasas de descuento aplicadas y la base sobre la cual se ha determinado la tasa de descuento; y
- (i) el enfoque de inflación y la razón de dicho enfoque.

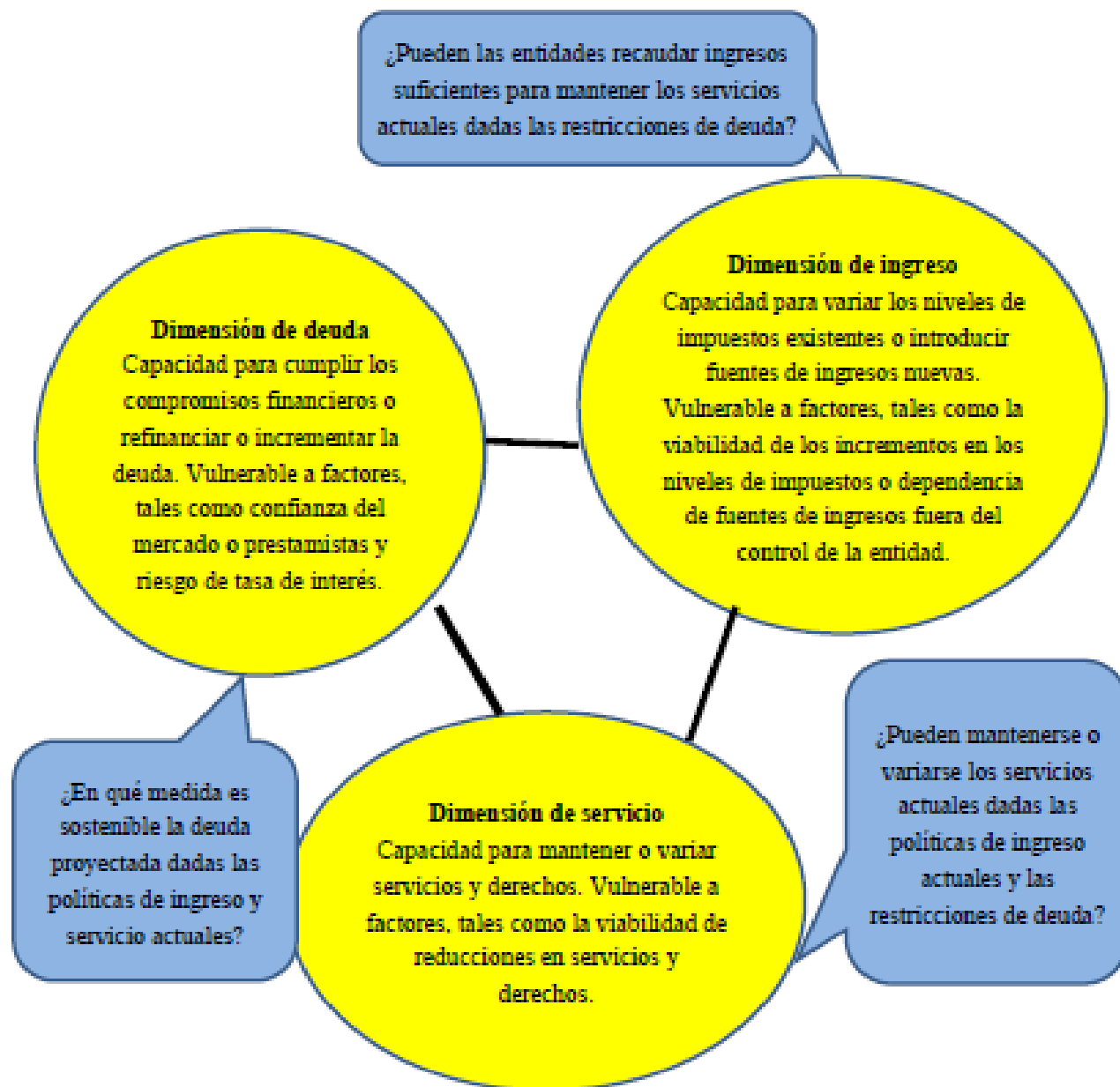
Apéndice A**Términos en esta GPR definidos en las NICSP**

Término	Definición
Activos	Recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales la entidad espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio futuros.
Efectivo	Comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.
Equivalentes al efectivo	Inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.
Entidad controlada	Una entidad, incluyendo una entidad sin forma societaria tal como una fórmula asociativa, que está bajo control de otra (a la que se le denomina entidad controladora).
Entidad controladora	Una entidad que tiene una o más entidades controladas.
Sector gobierno general	Comprende todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera.
Pasivos	Obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera que represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.
Fecha de presentación	La fecha del último día del periodo sobre el que se informa, al que se refieren los estados financieros.
Ingresos	La entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.

Apéndice B

Relaciones entre las dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo

Este apéndice ilustra los dos aspectos (capacidad y vulnerabilidad) de cada una de las tres dimensiones y la relación entre las tres dimensiones.



Apéndice C

Glosario de indicadores

Este Apéndice incluye ejemplos de indicadores. No se pretende que sea una lista exhaustiva.

Guías sobre Información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales

Cuando un indicador incluye un término definido, ese término se muestra en cursiva y su definición se presenta después de los indicadores.

- **Deuda bruta, total:** La deuda bruta total—a menudo denominada como “deuda total” o “pasivos por deudas totales”—está formada por todos *pasivos* que son *instrumentos de deuda*. Un instrumento de deuda se define como un derecho financiero que requiere que el deudor le pague intereses y/o principal al acreedor en una fecha, o fechas, futuras.⁴
- **Deuda neta:** La deuda neta se calcula como la deuda bruta menos los *activos* financieros correspondientes a los instrumentos de deuda.⁴
- **Patrimonio financiero neto:** El patrimonio financiero neto de una *unidad institucional* (o grupo de unidades) es el valor total de sus *activos financieros* menos el valor total de sus *pasivos* pendientes de reembolso.⁴
- **Patrimonio neto:** El patrimonio neto de una *unidad institucional* (o grupo de unidades) es el valor total de sus *activos* menos el valor total de sus *pasivos* pendientes de reembolso.⁴
- **Saldo global:** Este término corresponde a la terminología de las EFP (Estadísticas Financieras Públicas) de 1986 de “Déficit/Superávit global” que se define como ingresos más subvenciones recibidas menos desembolsos menos “concesión de préstamos menos recuperaciones.” El saldo así definido es igual (con un signo opuesto) a la suma del endeudamiento neto del gobierno, más la disminución neta del efectivo, depósitos y valores del gobierno mantenidos con propósitos de liquidez. La base de este concepto de saldo es que las políticas mantenidas por el gobierno se supone que crean déficit- o superávit-, y, de ese modo, los ingresos o desembolso asociados con estas políticas están “por encima de la línea”. El endeudamiento o una reducción de los activos líquidos, sin embargo, es déficit de financiación o “por debajo de la línea.” Debe destacarse que el término “concesión de préstamos menos recuperaciones” que aparece encima de la línea abarca las transacciones del gobierno con derechos de deuda y patrimonio sobre terceros llevadas a cabo con fines de política pública en lugar de para la gestión de la liquidez del gobierno o para obtener un rendimiento.⁵
- **Saldo primario:** El saldo global, excluyendo los pagos por intereses. Puesto que los pagos por intereses representan el costo de la deuda pasada, y los determinantes de la deuda futura que están bajo el control de la política del gobierno son otras medidas de gastos e ingresos excluido el pago de intereses, el saldo primario es de importancia particular como un indicador de la posición fiscal de los países con altos niveles de deuda.⁵

Definiciones subyacentes

- **Instrumento de deuda:** Un instrumento de deuda se define como un derecho financiero que requiere que el deudor le pague intereses y/o el principal al acreedor en una fecha, o fechas, futuras.⁴
- **Activos económicos:** Los activos económicos son entidades: i) sobre las cuales las unidades institucionales ejercen, de forma individual o colectiva, derechos de propiedad económicos y ii) de las cuales se pueden derivar beneficios económicos para sus propietarios mediante la tenencia o el uso por un período de tiempo.⁴

⁴ Fuente: Fondo Monetario Internacional: Estadísticas de la Deuda del Sector Público—Guía para Compiladores y Usuarios 2011.

⁵ Fuente: Fondo Monetario Internacional: Manual de Transparencia Fiscal (2007).

- **Activos financieros:** Los activos financieros consisten en derechos financieros más el oro en lingotes mantenido por las autoridades monetarias como un activo de reserva. Un derecho financiero es un activo que habitualmente otorga derecho al propietario del activo (el acreedor) a recibir fondos u otros recursos de otra unidad, según los términos de un pasivo.⁶
- **Unidad institucional:** Una unidad institucional es una entidad económica que puede, en su propio nombre, poseer activos, incurrir en pasivos y llevar a cabo actividades económicas y transacciones con otras entidades.⁶
- **Pasivo:** Un pasivo se establece cuando una unidad (el deudor) está obligado, en circunstancias específicas, a proporcionar fondos u otros recursos a otra unidad (el acreedor).⁶

Otras fuentes

- **Déficit fiscal:** El déficit fiscal es el cambio en el gasto o cobros que no son intereses que sería necesario para mantener la deuda pública en o por debajo de un objetivo de porcentaje del producto interior bruto (PIB).⁷ Más específicamente, el déficit fiscal es el valor presente neto del gasto proyectado⁸ menos los cobros proyectados, ajustados por la disminución (o incremento) de la deuda pública requerida para mantener la deuda pública en o por debajo del objetivo de porcentaje del producto interior bruto PIB para el periodo de proyecciones señalado. (Fuente: Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Federales de los EE.UU.: Documento de Normas de Contabilidad Financiera Federales 36: *Proyecciones a Largo Plazo Integrales para el Gobierno de los Estados Unidos* 2009).
- **La restricción presupuestaria intertemporal:** La restricción presupuestaria intertemporal se satisface si las salidas de recursos proyectadas del gobierno (deuda pública actual y el valor descontado de todos los desembolsos futuros, incluyendo el incremento proyectado en el desembolso relacionado con la edad) se cubren por el valor descontado de todos los ingresos del gobierno futuros. (Fuente Comisión Europea: *Informe de Sostenibilidad*: 2009).
- **Deuda neta/Ingresos totales:** La deuda neta expresada como una proporción de los ingresos totales. (Fuente Consejo de Contabilidad del Sector Público de Canadá (PSAB): Documento de Prácticas Recomendadas 4 (SORP 4), *Indicadores de la Condición Financiera*: 2009).

⁶ Fuente: Fondo Monetario Internacional: Estadísticas de la Deuda del Sector Público—Guía para Compiladores y Usuarios 2011.

⁷ El PIB es el valor de mercado total de todos los bienes y servicios finales producidos por una nación durante un periodo de tiempo dado. Los componentes del PIB son: el consumo e inversión del sector privado, el consumo e inversión del gobierno, y las exportaciones netas (exportaciones-importaciones).

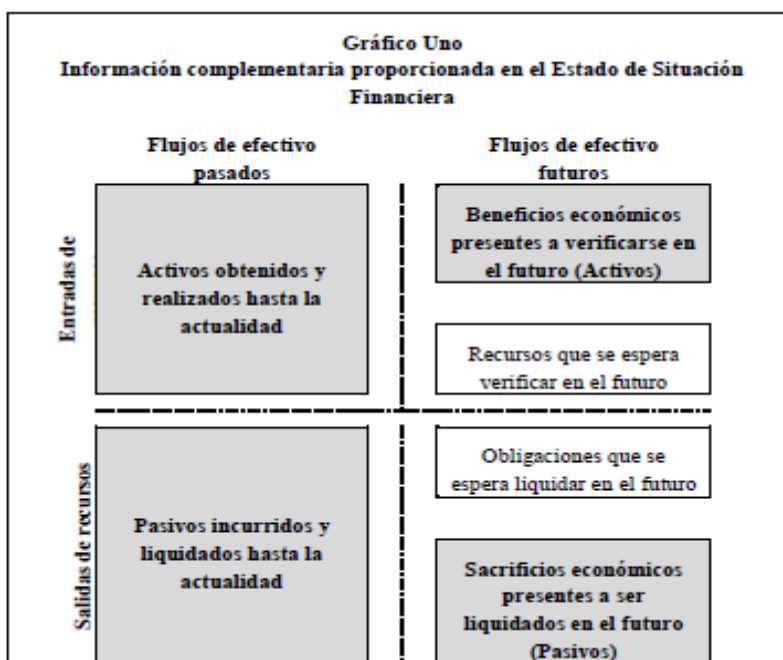
⁸ Puesto que el interés se tiene en cuenta en el cálculo del valor presente, el déficit fiscal como una parte del gasto se expresa como una parte del gasto excluyendo los intereses ("gasto que no es intereses").

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la GPR 1, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

- FC1. El IPSASB inicialmente lanzó un proyecto sobre contabilización de obligaciones por políticas sociales en 2002 (posteriormente renombrado como beneficios sociales). Esto condujo a la publicación de una Invitación para Comentar (IPC), *Contabilización de las Políticas Sociales de los Gobiernos*, en enero de 2004. Tras un análisis de las respuestas a esa IPC, el IPSASB comenzó a desarrollar propuestas para la contabilización de las obligaciones relacionadas con subcategorías diferentes de beneficios sociales. A finales de 2006, debido a la falta de acuerdo sobre los aspectos de reconocimiento y requerimientos de medición de los pasivos, el IPSASB decidió no desarrollar, en ese momento, propuestas adicionales sobre el reconocimiento y medición.
- FC2. Como un paso intermedio, el IPSASB desarrolló propuestas para revelar información sobre los importes a transferir a los que cumplen los requisitos para las transferencias de efectivo en la fecha de presentación (beneficios liquidados en efectivo). Ésta expresamente no proponía revelar información sobre obligaciones y pasivos. El PN 34, *Beneficios Sociales: Información a Revelar sobre Transferencia de Efectivo a Individuos u Hogares*, fue emitido en marzo de 2008.
- FC3. Las deliberaciones sobre la identificación del punto en el que surgen los pasivos por beneficios sociales han llevado al IPSASB a opinar que los estados financieros no pueden proporcionar toda la información que los usuarios necesitan sobre beneficios sociales. Esto se ilustra en el Gráfico Uno siguiente en el que los cuadros sombreados indican información proporcionada en los estados financieros. El IPSASB consideró que antes de lanzar cualquier proyecto adicional debería consultar a sus representados. Por ello, el IPSASB planteó esta cuestión en un Documento de Consulta adicional, *Beneficios Sociales: Cuestiones sobre el Reconocimiento y Medición*, y emitió un Resumen de Proyecto, *Información sobre Sostenibilidad Fiscal a Largo Plazo*. Ambos documentos se emitieron al mismo tiempo que el Proyecto de Norma (PN) 34.



- FC4. En octubre de 2008 el IPSASB recibió respuestas a todos los documentos anteriores. A la luz de estas respuestas, se decidió no desarrollar el PN 34 en una NICSP. El IPSASB también destacó que una gran mayoría de los que respondieron estuvieron de acuerdo en que los estados financieros no pueden proporcionar información suficiente

a los usuarios sobre las implicaciones financieras a largo plazo de los programas gubernamentales que proporcionan beneficios sociales.⁹ A la luz de esta opinión, el IPSASB decidió iniciar un proyecto de sostenibilidad fiscal a largo plazo (posteriormente renombrado como “Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas Públicas”). Esto condujo a la emisión de un Documento de Consulta, *Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas Públicas*, en noviembre de 2009. Basado en la práctica existente, el Documento de Consulta propuso el caso de presentar información sobre la sostenibilidad fiscal a largo plazo, realizó sugerencias sobre la forma en que esta información puede presentarse y recabó las opiniones de sus representados. La mayoría de quienes respondieron al Documento de Consulta estuvo a favor de la continuación del proyecto, aunque muchos dijeron que preferían que el IPSASB desarrollara guías en lugar de requerimientos.

- FC5. A la luz de las respuestas al Documento de Consulta, el IPSASB desarrolló el PN 46. GPR, *Información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad del sector público*, el cual fue emitido en octubre de 2011. Este PN propuso guías no normativas para entidades del sector público que presentan información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo.
- FC6. El IPSASB ha desarrollado adicionalmente su plan sobre la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo en el curso de su proyecto sobre *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* y, en particular, en el Capítulo 2 de dicho Marco Conceptual. El Capítulo 2: *Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general* refleja la opinión de que, aunque los estados financieros son el núcleo de la información financiera, es necesario un alcance más integral para satisfacer las necesidades de los usuarios. Dicho alcance incluye información financiera prospectiva. El IPSASB también ha destacado que las salidas de recursos proyectadas relacionadas con obligaciones como resultado de decisiones pasadas y las entradas de recursos proyectadas relacionadas con los poderes soberanos y de imposición pueden no ser reconocidas o reconocerse solo parcialmente en el estado de situación financiera y en el estado del rendimiento financiero. Por ello, para cumplir con los objetivos de la información financiera de rendición de cuentas y toma de decisiones, una entidad debería proporcionar a los usuarios información sobre entradas y salidas futuras de recursos que complemente la información sobre la situación financiera de la entidad en los estados financieros.
- FC7. El IPSASB reconoce que la razón para la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo del párrafo FC6 puede indicar que para algunas entidades debe requerirse esta presentación. Sin embargo, el IPSASB concluyó que sería prematuro emitir un pronunciamiento normativo, porque la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo en la IFPG es un área en la que se está desarrollando la práctica y el IPSASB desea recomendar enfoques flexibles e innovadores. Este enfoque es congruente con las opiniones de la mayoría de los que respondieron al PN 46. El IPSASB destaca que el párrafo 4 de la GPR señala que, esta GPR es una buena práctica a seguir.

Finalización del Marco Conceptual y los proyectos de Beneficios Sociales

- FC7A. El IPSASB reconoció las vinculaciones entre su trabajo en el desarrollo de la GPR 1, el Marco Conceptual y la contabilización de los beneficios sociales. La GPR 1 se publicó en 2013, cuando el trabajo en los proyectos del Marco Conceptual y Beneficios Sociales estaba en curso. En octubre de 2014 y en enero de 2019, el IPSASB finalizó esos proyectos publicando el Marco Conceptual y la NICSP 42, *Beneficios Sociales*, respectivamente.

⁹ Se ha realizado un trabajo adicional sobre las propuestas para el reconocimiento y medición de pasivos que surgen de obligaciones de prestar beneficios sociales indirectamente en la Fase 2 del proyecto *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. Esta fase trata de elementos, e incluye el desarrollo de la definición de un pasivo y otras cuestiones relevantes tales como si el poder de gravar es un activo. Este trabajo es probable que influya en el enfoque para reconocer y medir pasivos relacionados con beneficios sociales. El IPSASB decidió reactivar su proyecto sobre beneficios sociales en su reunión de junio de 2013.

Alcance

FC8. El IPSASB consideró si el alcance de la GPR debe limitarse a los niveles nacionales y del gobierno en su conjunto consolidados. El IPSASB reconoció que la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es particularmente relevante a estos niveles, pero concluyó que puede haber demanda significativa de usuarios para esta información a niveles subnacionales. El IPSASB, por ello, concluyó que un alcance limitado a los niveles nacionales y del gobierno en su conjunto no se justifica. Los factores considerados por el Consejo para determinar si una entidad debería presentar información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo se tratan en los párrafos FC14 a FC17.

Definiciones

Sostenibilidad fiscal a largo plazo

FC9. El Documento de Consulta destacó que no existe una definición universalmente aceptada de sostenibilidad fiscal a largo plazo e incluyó una definición operativa de que sostenibilidad fiscal a largo plazo es “la capacidad del gobierno de cumplir con sus compromisos financieros y de prestación de servicios en el momento presente y en el futuro”. El IPSASB reconoció que la opinión de que esta definición es insuficientemente rigurosa y que debe adoptarse una definición que proporcione a los usuarios una indicación más clara de si la situación económica presente de una entidad es sostenible. Este enfoque puede involucrar (a) la vinculación de las obligaciones presentes de prestación de servicio con el mantenimiento de los niveles de imposición actuales, y (b) la focalización en las trayectorias de deuda proyectadas. Una entidad que solo puede atender las obligaciones presentes de prestación de servicio y las obligaciones financieras mediante el incremento de impuestos o niveles actuales de deuda, se identifica como que tiene una situación insostenible. Los macro economistas tienden a adoptar este enfoque más riguroso y centrarse en trayectorias de deuda “explosivas”, que es un término que connota que los niveles de servicio existentes y beneficios existentes por programas de ayuda social no pueden ser sostenibles sin incrementos importantes en los niveles de endeudamiento.

FC10. Cuando se emitió esta GPR, el IPSASB decidió conservar la definición de sostenibilidad fiscal a largo plazo utilizada en el Documento de Consulta para el PN 46 y posteriormente para esta GPR, excepto con respecto a la ampliación del alcance para reflejar que puede aplicarse a todas las entidades del sector público (excepto a las [Empresas Públicas]) (el término en corchetes ya no se usa después de *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016) en lugar de limitarlo a los gobiernos. Para llegar a esta conclusión el IPSASB destacó la necesidad para los gobiernos y entidades del sector público de (a) proporcionar servicios y cumplir con las obligaciones relacionadas con los programas de ayuda social y (b) satisfacer las obligaciones financieras, principalmente de servicio de la deuda. El IPSASB destacó también que muchos gobiernos tienen poderes soberanos para aprobar legislación sobre nuevas fuentes de impuestos y para variar los niveles de imposición existentes, a la vez de reconocer que, en un entorno global, la capacidad para incrementar los impuestos puede verse restringido en la práctica por un número de consideraciones. El IPSASB adoptó la opinión de que, en la medida que una entidad proporciona la atención adecuada a las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo, como se explica en los párrafos 27 a 40, se dará a los usuarios información adecuada sobre si una entidad puede mantener los niveles de servicio existentes, cumplir con las obligaciones con los beneficiarios presentes y futuros de programas de ayuda social y satisfacer las obligaciones financieras sin incrementar los ingresos por impuestos y otras fuentes o aumentar el endeudamiento.

Proyecciones, pronósticos y presupuestos

FC11. Algunos de quienes respondieron al PN 46 sugirieron que debe aclararse la relación entre proyecciones, pronósticos y presupuestos. Dado que no existen definiciones universalmente aceptadas de estos términos, el IPSASB decidió desarrollar una definición de una proyección para aclarar las características de la información que debe utilizarse para calcular las proyecciones y para asegurar que solo los cálculos que cumplen estas características se encuentran dentro del alcance de esta GPR.

- FC12. Para desarrollar su definición de una proyección, el IPSASB consideró si la información financiera con perspectiva de futuro debe basarse en una observancia estricta de la legislación o regulación vigente en la fecha de presentación, o si pueden ser adecuadas desviaciones específicas en la aplicación de la legislación o regulación vigente en la fecha de presentación. El IPSASB reconoció que puede haber casos limitados en los que puedan ser adecuadas desviaciones en la aplicación de la legislación o regulación vigente para proporcionar información más relevante. Una proyección se define, por ello, como “información financiera con perspectiva de futuro preparada sobre la base de suposiciones de las políticas actuales de la entidad y suposiciones sobre condiciones económicas futuras y otras condiciones.” Las suposiciones de las políticas actuales son “suposiciones basadas en la legislación o regulación vigente en la fecha de presentación con las desviaciones en su aplicación correspondientes, en circunstancias concretas”. Las circunstancias en las que la desviación en la aplicación de la legislación o regulaciones presentes son adecuadas se detallan en el párrafo 43 y se tratan en los párrafos FC31 a FC34.
- FC13. Los presupuestos y los pronósticos pretenden proporcionar detalles sobre los resultados que se intentan conseguir. Por el contrario, las proyecciones no pretenden proporcionar aproximaciones a los resultados reales. Un presupuesto es un plan de ingresos o cobros esperados y gastos o desembolsos esperados de una entidad a lo largo de un periodo especificado. Puede estar relacionado con productos o resultados de servicios en el periodo. Un pronóstico proporciona información prospectiva que incluye acciones e intervenciones anticipadas por la entidad, aunque estas pueden no reflejarse en la legislación o regulaciones presentes o dentro de las desviaciones limitadas inherentes a la definición de una proyección. El IPSASB estuvo de acuerdo en que alguna de la información de los presupuestos o pronósticos puede también utilizarse para proyecciones.

Determinación de si se presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo

- FC14. Tal como se trató en el párrafo FC8, el IPSASB concluyó que el alcance de la GPR no debe limitarse a niveles concretos del gobierno. Sin embargo, el IPSASB reconoció que la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede no ser apropiada para todas las entidades.
- FC15. El Documento de Consulta preguntaba si la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es adecuada para entidades controladas individuales. Esta reserva se basaba en una opinión provisional de que (a) el costo de producir información para estas entidades es probable que sea mayor que los beneficios para los usuarios, (b) la producción de informes separados e información a revelar para entidades individuales dentro de la entidad económica puede ser confusa para los usuarios y (c) podría ser engañosa si las entidades con poderes limitados de recaudación de impuestos y una dependencia de recursos de otras entidades en otros niveles del gobierno proporcionan proyecciones que están condicionadas por las decisiones impositivas sobre las que tienen poco o ningún control. Algunos de quienes respondieron al Documento de Consulta cuestionaron esta opinión y sugirieron que existen casos en los que puede identificarse a los usuarios de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo de entidades controladas. Se citó el ejemplo de un gobierno local controlado por un gobierno estatal o provincial. Estas personas que respondieron propusieron que la prueba de si una entidad presenta información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo debe evaluarse sobre la base de si existen usuarios potenciales de este tipo de información. Estos argumentos persuadieron al IPSASB y la GPR refleja estas opiniones en los párrafos 12 y 13.
- FC16. El IPSASB reconoció que la evidencia directa de la existencia de usuarios de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo puede no estar fácilmente disponible. El IPSASB pretendía identificar las características que pueden indicar la existencia de usuarios a lo largo de las tres dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo. El IPSASB tenía reservas sobre si habría un número significativo de usuarios para justificar los costos de presentar la información si las entidades no tenían una o más de las siguientes características:
- (a) capacidad significativa para recaudar impuestos u otros ingresos;
 - (b) poder para endeudarse significativamente; o

- (c) la capacidad y el poder para determinar la naturaleza, nivel y método de prestación de servicios, incluyendo la introducción de nuevos servicios.

FC17. El IPSASB considera que la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo es probable que sea relevante al nivel del gobierno en su conjunto, nivel nacional consolidado, y para entidades subnacionales relevantes, tales como regiones, provincias, estados y entidades gubernamentales locales de gran tamaño (por ejemplo, ciudades), que tienen impuestos que surgen de poderes que les permiten generar una proporción significativa de sus ingresos totales. El IPSASB mantiene la opinión de que la presentación de información sobre sostenibilidad a largo plazo es poco probable que sea adecuada para entidades y departamentos gubernamentales individuales. Esto es así porque, a menudo, no tienen poderes para recaudar impuestos, sus desembolsos se controlan a través de asignaciones presupuestarias, y no tienen capacidad de incurrir en deuda.

Presentación de proyecciones de entradas y salidas de recursos futuras

FC18. El Documento de Consulta consideró tres modelos para la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo y sugirió que eran apropiadas (a) la presentación de estados adicionales que proporcionan detalles de las proyecciones y (b) las proyecciones resumidas en informes descriptivos. Algunos de quienes respondieron sugirieron que, aunque el Documento de Consulta reconocía que estos enfoques de presentación de información no eran mutuamente excluyentes, el IPSASB debería destacar que la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo que solo muestre proyecciones en estados es insuficiente para satisfacer las necesidades de los usuarios y que es necesario utilizar otros métodos de presentación. Esta opinión persuadió al IPSASB y estuvo de acuerdo en reflejar esto en el párrafo 17 de la GPR.

FC19. El IPSASB consideró si debería recomendar horizontes temporales para proyecciones para entidades en niveles concretos del gobierno. Admitió la opinión de que los horizontes temporales estándar para tipos concretos de entidades del sector público pueden mejorar la comparabilidad. El IPSASB decidió que estas referencias serían excesivamente preceptivas e imposibles de llevar a cabo. El alcance de la GPR es tal que los horizontes temporales estándar tendrían que determinarse para un rango amplio de entidades, incluyendo entidades individuales que informan.¹⁰ Además, la autonomía fiscal de las entidades en el mismo nivel de gobierno puede diferir notablemente entre jurisdicciones. El IPSASB concluyó, sin embargo, que es una buena práctica para las entidades explicar la razón por la que se seleccionan los horizontes temporales. El IPSASB considera que la magnitud de la dependencia de una entidad de otras entidades para financiarse tendrá un impacto en los horizontes temporales; cuanto mayor sea el nivel de dependencia, mayor será la probabilidad de horizontes temporales más cortos.

FC20. El Documento de Consulta incluía ejemplos ilustrativos de estados en forma de tabla mostrando 75 años de proyecciones para programas y actividades clave. El IPSASB destacó la opinión de algunos que respondieron que centrarse en la situación al final del horizonte temporal puede enmascarar sucesos entre la fecha de presentación y el final del horizonte temporal. El IPSASB aceptó esta opinión e incluyó guías sobre la necesidad de equilibrar las CC de verificabilidad, representación fiel y relevancia al mostrar proyecciones en el párrafo 25 de la GPR.

Tratamiento de las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo

FC21. El IPSASB consideró que proporcionar un marco flexible para revelar información puede ayudar a las entidades a organizar la forma en que comunican la información y a asegurar que la información sea una representación fiel de la información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo.

FC22. El PN 46 incluía tres dimensiones de sostenibilidad fiscal a largo plazo de la forma siguiente:

- capacidad fiscal;
- capacidad de servicio; y

¹⁰ Por ejemplo, estas entidades pueden incluir consejos escolares u organismos responsables del agua y los desagües.

- vulnerabilidad.

- FC23. La descripción de la vulnerabilidad se derivó de la definición de vulnerabilidad del Documento sobre Prácticas Recomendadas 4 (SORP-4), *Indicadores de la Condición Financiera* emitido por el Consejo de Contabilidad del Sector Público de Canadá (PSAB). La definición en el SORP-4 es “el grado en el que un gobierno es dependiente de fuentes de financiación fuera de su control o influencia o está expuesto a riesgos que podrían deteriorar su capacidad para cumplir con sus obligaciones financieras existentes con respecto a sus compromisos de servicio con el público y compromisos financieros con los acreedores, empleados y otros”. El IPSASB consideró que una variante de este concepto es particularmente importante para entidades a niveles subnacionales que tienen poderes de imposición limitados y están, por ello, expuestas a decisiones, sobre las que no tienen control o lo tienen muy limitado, tomadas por otras entidades a otros niveles del gobierno.
- FC24. Las descripciones de las otras dos dimensiones del PN 46 provienen de las definiciones del Consejo de Normas de Contabilidad Gubernamental de los EE.UU. (GASB)¹¹ de “capacidad fiscal” y “capacidad de servicio.” El GASB define capacidad fiscal como “la capacidad y la voluntad del gobierno de cumplir sus obligaciones financieras a medida que son exigibles sobre una base continuada” y capacidad de servicio como “la capacidad y la voluntad del gobierno de cumplir con sus compromisos de prestación de servicios sobre una base continuada.”
- FC25. Al desarrollar la GPR basada en el PN 46, el IPSASB consideró si el concepto de vulnerabilidad del PN era demasiado limitado y si la vulnerabilidad es un factor más dominante en el análisis de la sostenibilidad fiscal a largo plazo de las finanzas de una entidad. El IPSASB concluyó que vulnerabilidad es un aspecto de las tres dimensiones. Por ello, el IPSASB decidió (a) explicar la forma en que el concepto de vulnerabilidad afecta a cada dimensión de la sostenibilidad fiscal a largo plazo y (b) cambiar la denominación de la dimensión de vulnerabilidad a la dimensión de ingreso porque su descripción se relaciona con cambios en los ingresos.
- FC26. El IPSASB también destacó que la definición del diccionario de “fiscal” incluye ingresos,¹² mientras que la descripción de la capacidad fiscal se relaciona con la capacidad de la entidad para cumplir con los compromisos financieros, en otras palabras, su capacidad para mantener y atender su deuda. Por ello, el IPSASB decidió que la denominación de esta dimensión debe cambiarse a la de dimensión de deuda para reflejar de forma más estrecha la descripción. La nueva denominación de estas dos dimensiones requería una modificación de la dimensión de capacidad de servicio, de forma que la redacción de las tres dimensiones sea congruente. El IPSASB reconoció que las dimensiones están interrelacionadas.
- FC27. El IPSASB destacó que el enfoque tomado por el PSAB y el GASB tenía similitudes con las “dimensiones” de sostenibilidad desarrolladas por Allen Schick¹³ y que se trataron en el Documento de Consulta.
- FC28. Una de las dimensiones que Schick trató era el “crecimiento económico.” El IPSASB consideró que era inapropiado introducir de forma explícita una dimensión de crecimiento económico, porque los determinantes del crecimiento económico son complejos y no están bajo el control de la entidad que informa. Sin embargo, las suposiciones sobre crecimiento económico serán críticas para el desarrollo de las proyecciones y probablemente tendrán un peso considerable en los análisis de sensibilidad.

Principios y metodología

- FC29. El Documento de Consulta trató los principios básicos que deberían adoptarse para la incorporación de programas y actividades en la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo y las metodologías fundamentales para el resultado de las proyecciones. Las áreas abordadas incluían si las proyecciones deben basarse en políticas actuales o futuras, el enfoque de entradas de ingresos, el enfoque de programas relacionados

¹¹ Opiniones preliminares del Consejo de Normas de Contabilidad Gubernamental sobre cuestiones importantes relacionadas con la Información sobre Condiciones Económicas: Proyecciones Financieras. (Consejo de Normas de Contabilidad Gubernamental: Norwalk, CT, USA, noviembre de 2011).

¹² La definición de fiscal es “de o en relación a impuestos, ingresos públicos, o deuda pública” (Webster’s Ninth New Collegiate Dictionary, 1984).

¹³ Allen Schick, Política presupuestaria sostenible: Conceptos y enfoques (OECD: París, 2005).

y no relacionados con la edad y el enfoque de análisis de sensibilidad. El IPSASB consideró si, para cumplir las características cualitativas de comparabilidad, el IPSASB debería realizar recomendaciones en firme sobre buenas prácticas.

- FC30. El IPSASB no consideró apropiado realizar recomendaciones en firme sobre buenas prácticas porque (a) el alcance de la GPR incluye todas las entidades del sector público, y prácticas que son apropiadas a un nivel del gobierno pueden no serlo en otra parte del sector público, (b) aunque la presentación de información sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo ha pasado a ser una característica de la gestión financiera en un número creciente de jurisdicciones, está a un nivel incipiente de desarrollo y (c) no es intención del IPSASB usurpar el papel de otros grupos profesionales con experiencia en este área. En algunos casos, el IPSASB ha considerado apropiado expresar una opinión sobre un enfoque de alto nivel preferente. Por ejemplo, el IPSASB ha adoptado la opinión de que es probable que las proyecciones sean más útiles cuando se basan en suposiciones presentes y abarcan las entradas y salidas de recursos. El IPSASB también destacó que, a nivel nacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha recomendado que las proyecciones deben actualizarse anualmente.

Suposiciones de las políticas actuales

- FC31. Los párrafos 40 a 42 del PN 46 explicaban que una entidad puede desviarse del uso de las políticas actuales para calcular sus proyecciones (a) cuando existe un conflicto entre las políticas actuales y las obligaciones legales y (b) cuando una política tiene "disposiciones con fecha de derogación".
- FC32. El IPSASB introdujo el término "suposiciones de las políticas actuales" para aclarar que políticas actuales significa legislación o regulaciones presentes con desviaciones en su aplicación cuando proceda. Las suposiciones de las políticas actuales se aplican al periodo de proyección completo para las entradas o salidas de recursos que se proyectan de forma individual. En los párrafos 44 a 46, la GPR proporciona ejemplos de cuándo puede ser apropiada dicha desviación. El IPSASB destacó que el párrafo 58(e) de la GPR recomienda que cualquier desviación en la aplicación de la legislación o regulación presente se revele junto con las razones de dicha desviación.
- FC33. Uno de los que respondieron al PN 46 planteó su preocupación porque el concepto de política actual debe ser más amplio que el propuesto en el PN para tratar cuestiones tales como la deriva fiscal. La deriva fiscal hace referencia al fenómeno de que las entradas por ingresos fiscales crecen más rápidamente que el ingreso que es gravado, porque a medida que crecen los ingresos de un individuo una proporción creciente tributa a una tasa más alta. La deriva fiscal tiene lugar si las tasas y los umbrales de la tributación de los individuos no se ajustan a lo largo del tiempo, y se aborda con frecuencia por los gobiernos a través de incrementos periódicos de los umbrales de tributación.
- FC34. El IPSASB concluyó que la cuestión de la deriva fiscal se aborda en el párrafo 47 de la GPR porque permite que las suposiciones de las políticas actuales se apliquen a las suposiciones demográficas y económicas, incluyendo las suposiciones sobre inflación. Cuando se establece un flujo, como el de los impuestos, éste puede basarse en un porcentaje de una variable tal como el PIB o reflejar la aplicación de las suposiciones de las políticas actuales a las circunstancias cambiantes representadas en las suposiciones demográficas y económicas.

Revisión de la GPR 1 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

- FC35. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:
- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a "entidades del sector público distintas de las EP" de la sección de alcance de cada Norma;
 - (b) sustituye el término "EP" por el término "entidades del sector público comercial", cuando procede; y

- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

Revisión de la GPR 1 como resultado del documento *Mejoras a la NICSP, 2021*

FC36. Los interesados señalaron que los Fundamentos de las Conclusiones (párrafos FC1 a FC7) de la GPR 1, proporcionaron un antecedente que destacó las vinculaciones entre los proyectos de la GPR 1, el Marco Conceptual y los Beneficios Sociales. La GPR 1, indicó esos proyectos como en curso cuando la GPR 1 se emitió en julio de 2013. Desde que esos proyectos se han finalizado, el IPSASB estuvo de acuerdo en añadir el párrafo FC7A en el documento *Mejoras a las NICSP 2021* para indicar que los proyectos del Marco Conceptual y los Beneficios Sociales se finalizaron en octubre de 2014 y enero de 2019, respectivamente.

Guías adicionales para la GPR 1 como resultado del documento *Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional*

FC37. En marzo de 2022, el IPSASB decidió abordar una preocupación urgente de las partes interesadas añadiendo el proyecto de alcance limitado Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad. El proyecto respondía a la necesidad de proporcionar guías a las entidades del sector público que hicieran hincapié en la aplicabilidad de las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) para la información sobre el programa de información sobre sostenibilidad en los informes financieros con propósito general.

FC38. Para comunicar claramente la aplicabilidad de la GPR 1, el IPSASB decidió añadir una guía no normativa a la GPR 1 para demostrar cómo deben aplicarse las guías normativas en la presentación de información sobre el programa de información sobre sostenibilidad. El IPSASB decidió destacar que los principios y guías de la GPR 1 son relevantes para que una entidad informe sobre los impactos financieros de los programas de sostenibilidad y que deben incluirse al elaborar sus proyecciones financieras globales.

FC39. El IPSASB decidió añadir los párrafos GI1 a GI3 para comunicar:

- (a) que la GPR 1 se aplica a la información sobre el programa de información sobre sostenibilidad y su impacto financiero en la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad;
- (b) cómo deben evaluarse los impactos de los programas de sostenibilidad en las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo; y
- (c) los principios aplicables a la presentación de información sobre el programa de información sobre sostenibilidad.

FC40. El IPSASB acordó que las NICSP deben aplicarse para captar el impacto de las transacciones relacionadas con la sostenibilidad de una entidad en los estados financieros con propósito de información general. La GPR 1 proporciona guías sobre la información a revelar en los informes financieros con propósito general sobre el impacto financiero global de los programas gubernamentales, incluidos los relacionados con la sostenibilidad, en las proyecciones financieras a largo plazo de una entidad.

FC41. El IPSASB consideró si debía modificarse el párrafo 4 para eliminar la afirmación de que la GPR 1 no estaba diseñada para informar sobre la sostenibilidad medioambiental. El IPSASB decidió no modificar el párrafo 4 porque la GPR 1 no aborda la información general sobre sostenibilidad medioambiental. Sin embargo, la segunda frase del párrafo 4 deja claro que la información de la GPR 1 capta el impacto financiero de los factores medioambientales y señala que estos deben tenerse en cuenta al elaborar las proyecciones financieras a largo plazo de una entidad.

- FC42. El PN 83, *Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad* recibió un fuerte apoyo por parte de los representados a la guía de implementación propuesta. Los representados sugirieron modificaciones menores a las propuestas para alinearlas mejor con las guías normativas. Algunos representados propusieron cambios que iban más allá del alcance limitado del PN 83, como la elaboración de una definición de «sostenibilidad» o «programa de información sobre sostenibilidad». Este proyecto introdujo modificaciones para destacar la aplicabilidad de los conceptos y principios existentes en la GPR 1 que las entidades que informan pueden aplicar en la presentación de información sobre el programa de información sobre sostenibilidad. El IPSASB decidió que las recomendaciones sobre el alcance más amplio de la información sobre sostenibilidad en el sector público excedían el alcance de este proyecto.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la GPR 1, Presentación de Información sobre Sostenibilidad a largo plazo de las Finanzas de una Entidad, pero no forma parte de la misma.

¿Se aplica la GPR 1 a la presentación de información sobre el impacto de los programas de sostenibilidad en las finanzas globales de una entidad?

GI1. Sí, la GPR 1 establece los principios que deben aplicarse al presentar información sobre la sostenibilidad fiscal global a largo plazo de una entidad, incluidos los relacionados con los programas de sostenibilidad, siempre que se incluyan las entradas y salidas de recursos correspondientes al elaborar las proyecciones.

¿Cómo deben evaluarse los impactos de los programas de sostenibilidad en las dimensiones de la sostenibilidad fiscal a largo plazo?

GI2. El párrafo 27 de la GPR 1 analiza tres dimensiones interrelacionadas de la sostenibilidad fiscal a largo plazo:

- servicio;
- ingresos; y
- deuda.

Los programas de sostenibilidad pueden afectar a todas estas dimensiones en términos de entradas y salidas de recursos futuras. Por lo tanto, los impactos de los programas de sostenibilidad deben modelizarse e incluirse en las proyecciones globales basadas en las suposiciones de las políticas actuales y sobre las condiciones demográficas y económicas futuras. Dependiendo del objetivo del informe y de su importancia, los impactos de dichos programas pueden presentarse por separado o como parte de los totales globales.

¿Qué principios deben aplicarse al presentar información sobre los impactos de los programas de sostenibilidad?

GI3. Todas las guías de la GPR 1 deben aplicarse al presentar información sobre las entradas y salidas de recursos futuras proyectadas asociadas a los programas de sostenibilidad, incluidas las guías relacionadas con las suposiciones de las políticas, demográficas y económicas. Pueden utilizarse análisis de sensibilidad para ayudar a los usuarios a comprender los impactos de cambios significativos en las suposiciones demográficas y económicas sobre las proyecciones.

GPR 2, ANÁLISIS Y COMENTARIO DE ESTADOS FINANCIEROS

Historia de la GPR

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La GPR 2, *Análisis y Comentario de Estados Financieros* se emitió en julio de 2013.

Desde entonces, la GPR 2 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP:

- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la GPR 2

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
6	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016

GPR 2, ANÁLISIS Y COMENTARIO DE ESTADOS FINANCIEROS**ÍNDICE**

	Párrafo
Objetivo	1
Estatus y alcance	2-8
Definición	9
Identificación del análisis y comentario de los estados financieros	10-12
Presentación del análisis y comentario de los estados financieros	13-14
Contenido del análisis y comentario de los estados financieros	15-31
Visión global del entorno y operaciones de la entidad	19
Información sobre los objetivos y estrategias de la entidad	20-21
Análisis de los estados financieros de la entidad	22-26
Riesgos e incertidumbres	27-31
Apéndice A: Términos en esta GPR definidos en las NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	

Objetivo

1. Esta Guía de Prácticas Recomendadas (GPR) proporciona guías para la preparación y presentación del análisis y comentario de los estados financieros. El análisis y comentario de los estados financieros ayudará a los usuarios a comprender la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados en los estados financieros con propósito de información general (de aquí en adelante denominados como “estados financieros”).

Estatus y alcance

2. La presentación de información de acuerdo con esta GPR representa una buena práctica. Se recomienda que una entidad que prepare y presente un documento de análisis y comentario de estados financieros lo haga siguiendo esta GPR. El cumplimiento de esta GPR no es necesario para que una entidad afirme que sus estados financieros cumplen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).
3. El análisis y comentario de estados financieros debe presentarse al menos anualmente y debería utilizar el mismo periodo sobre el que se informa que el cubierto por los estados financieros.
4. El ámbito de presentación del análisis y comentario de los estados financieros debe ser el mismo que el utilizado para los estados financieros.
5. El análisis y comentario de los estados financieros debe publicarse con los estados financieros.
6. [Eliminado]
7. El análisis y comentario de los estados financieros no debe considerarse que cumple con esta GPR, a menos que satisfaga todos los requerimientos de esta GPR.
8. En algunas jurisdicciones, la preparación y presentación del análisis y comentario de los estados financieros es un requerimiento legislativo o de regulación, o se requiere por otras regulaciones impuestas desde el exterior. Se recomienda a las entidades que revelen información sobre el impacto de estos requerimientos sobre cumplimiento con esta GPR.

Definición

9. El siguiente término se usa, en esta GPR, con el significado que a continuación se especifica:
Análisis y comentario de estados financieros es una explicación de las partidas, transacciones y sucesos importantes presentados en los estados financieros de una entidad y de los factores que les influyen.
 Los términos utilizados en esta GPR con los significados especificados en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) están establecidos en el Apéndice A.

Identificación del análisis y comentario de los estados financieros

10. El análisis y comentario de los estados financieros debe identificarse con claridad y distinguirse de los estados financieros y de otra información.
11. La identificación por separado del análisis y comentario de los estados financieros permite a los usuarios distinguir:
 - (a) los estados financieros preparados y presentados bajo la base de acumulación (o devengo) de acuerdo con las NICSP;
 - (b) el análisis y comentario de los estados financieros preparados de acuerdo con esta GPR; y

- (c) otra información presentada en un informe anual u otra documentación que pueda ser útil a los usuarios pero que no está sujeta a los requerimientos de las NICSP o recomendaciones de las GPR (pero podría ser objeto de guías en otras GPR).

12. El análisis y comentario de los estados financieros debería identificarse con los estados financieros a los que se refiere.

Presentación del análisis y comentario de los estados financieros

- 13. El análisis y comentario de los estados financieros proporciona información útil a los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, permitiéndoles comprender mejor las operaciones de la entidad desde la perspectiva de la entidad misma. También proporciona la oportunidad de reflejar la interpretación de la entidad de las partidas, transacciones y sucesos importantes que afectan a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. Por ello, el análisis y comentario de los estados financieros complementa la información de los mismos.
- 14. La información del análisis y comentario de los estados financieros debería cumplir las características cualitativas de la información financiera, teniendo en cuenta las restricciones de la información incluidas en los informes financieros con propósito general (IFPG)¹.

Contenido del análisis y comentario de los estados financieros

- 15. El contenido del análisis y comentario de los estados financieros debe ser congruente con los estados financieros y las partidas, transacciones y sucesos subyacentes, así como con las suposiciones, tales como las relacionadas con el reconocimiento y medición.
- 16. El análisis y comentario de los estados financieros debería incluir lo siguiente, sin reproducir simplemente información de los estados financieros:
 - (a) una visión global de las operaciones de la entidad y del entorno en que opera;
 - (b) información sobre los objetivos y estrategias de la entidad;
 - (c) un análisis de los estados financieros de la entidad, incluyendo cambios significativos y tendencias en la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo; y
 - (d) una descripción de los principales riesgos e incertidumbres de la entidad que afectan a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, una explicación de los cambios en dichos riesgos e incertidumbres desde la última fecha de presentación y sus estrategias para afrontar o mitigar dichos riesgos e incertidumbres.
- 17. La forma y el contenido específico del análisis y comentario de los estados financieros de una entidad deberían reflejar la naturaleza de la misma y el entorno de regulación en el que opera.
- 18. Cuando el análisis y comentario de los estados financieros incluya información que está también en los estados financieros, no debería repetir simplemente lo que está en éstos, sino que debería analizar y explicar la forma en que las partidas, transacciones y sucesos afectan a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. El análisis y comentario de los estados financieros debería incluir referencias cruzadas a los estados financieros cuando proceda para evitar duplicidades de información.

Visión global del entorno y operaciones de la entidad

¹ Las características cualitativas de la información financiera son relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Las restricciones de la información son importancia relativa materialidad, costo-beneficio y el equilibrio entre las características cualitativas. Véase el Capítulo 3 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* para más información.

19. Una visión global de la entidad ayuda a los usuarios a comprender las operaciones de la entidad y la forma en que el entorno en que opera afecta a sus estados financieros. Esta información ayuda a la comprensión por parte de los usuarios de los estados financieros de una entidad. La información proporcionada sobre las operaciones de una entidad en el análisis y comentario de los estados financieros puede incluir información actual y cambios desde el periodo anterior, relacionados con:
- (a) la misión y visión de la entidad;
 - (b) el gobierno de la entidad (por ejemplo, estructura legislativa o de regulación, estructura de gestión);
 - (c) las relaciones de la entidad con otras entidades, centrándose en las relaciones que podrían afectar de forma significativa a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo (por ejemplo, acuerdos de financiación);
 - (d) tendencias externas, sucesos y desarrollos de carácter legal, social, político, de regulación y macro-económico del entorno específico de la entidad, que tienen, o pueden tener, un impacto significativo sobre su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo (por ejemplo, el impacto de los sucesos en los mercados internacionales en el empleo, la base impositiva, o tasas de interés); y
 - (e) las operaciones principales de la entidad, incluyendo los métodos de prestación de servicios (por ejemplo, externalización, acuerdos de concesión de servicios) y sus cambios significativos.

Información sobre los objetivos y estrategias de la entidad

20. El análisis y comentario de los estados financieros debería exponer los objetivos y estrategias de la entidad en relación con su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de forma que permita a los usuarios de los estados financieros comprender las prioridades de la entidad e identificar los recursos que deben gestionarse para lograr dichos objetivos y estrategias. Por ejemplo, estos objetivos y estrategias podrían incluir la gestión del resultado (ahorro/desahorro), y gestionar los niveles de deuda y reservas. El análisis y comentario de los estados financieros debería explicar la forma en que se medirían los logros de los objetivos de la entidad y a lo largo de qué periodo de tiempo se mediría el progreso.
21. El análisis y comentario de los estados financieros debería exponer los cambios significativos en los objetivos y estrategias de una entidad durante el periodo o periodos anteriores.

Análisis de los estados financieros de la entidad

22. El análisis y comentario de los estados financieros debería incluir un análisis de los cambios significativos y tendencias en la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Un análisis de tendencias incluye las partidas de los estados financieros que son importantes y significativas para comprender mejor la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad y los cambios de dichas situaciones a lo largo de un periodo de tiempo.
23. El análisis y comentario de los estados financieros debería describir las partidas, transacciones y sucesos significativos que han afectado a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, sin reproducir simplemente la información presentada en los estados financieros. Se requiere el juicio profesional para identificar las partidas, transacciones y sucesos significativos.
24. Si la información de los estados financieros ha sido ajustada para incluirla en el análisis y comentario de los estados financieros, deberá revelarse ese hecho, junto con la naturaleza y razones de los ajustes. Cuando las medidas del rendimiento financiero se derivan de los estados financieros, dichas medidas deben conciliarse con las presentadas en los estados financieros que han sido preparados de acuerdo con las NICSP.

25. Cuando sea relevante para la comprensión del análisis y comentario de los estados financieros del periodo actual, debe revelarse información comparativa sobre los importes presentados en dicho análisis y comentario de los estados financieros.
26. Cuando se requiera que una entidad haga públicos su(s) presupuesto(s) aprobado(s), o ésta decida hacerlo(s), la NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros* requiere una comparación de los importes presupuestados y los reales en los estados financieros. La NICSP 24 también requiere una explicación de las diferencias significativas entre los importes presupuestados y los reales y permite que una entidad revele esta información en las notas a los estados financieros o en otros informes públicos. Cuando una entidad decide incluir esta información en su análisis y comentario de los estados financieros, debería aplicar la guía de la NICSP 24 a esta información a revelar.

Riesgos e incertidumbres

27. El análisis y comentario de los estados financieros debería tratar los riesgos e incertidumbres más importantes de la entidad que afectan a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo e incluir una explicación de la forma en que estos se relacionan con los objetivos y estrategias de la entidad. Esta información ayudaría a los usuarios a evaluar el impacto de dichos riesgos en el periodo actual (por ejemplo, pasivos contingentes revelados en los estados financieros o el uso de las coberturas de moneda extranjera para mitigar riesgos), así como los resultados esperados.
28. Los principales riesgos e incertidumbres pueden ser externos o internos; la descripción de estos riesgos e incertidumbres debería cubrir exposiciones sobre las consecuencias negativas y oportunidades potenciales.
29. La explicación de la forma en que la entidad gestiona sus riesgos e incertidumbres ayuda a los usuarios a obtener una representación fiable de la exposición de la entidad a los riesgos que afectan directamente a partidas de los estados financieros, lo cual les permite evaluar la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Esta información a revelar puede incluir la decisión de la entidad de “autoasegurarse” con respecto a algunos riesgos, o mitigar el riesgo transfiriendo o compartiéndolo a través de seguros.
30. Una explicación de estos riesgos e incertidumbres proporcionaría información relevante a los usuarios sobre la exposición o vulnerabilidad a las concentraciones de riesgos, tales como préstamos significativos a regiones o sectores industriales concretos, o dependencia de fuentes de ingresos concretas.
31. Los riesgos y las incertidumbres que afectan a la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo pueden tener un efecto generalizado sobre los estados financieros. Por ello, la información relacionada con estos riesgos e incertidumbres puede presentarse por separado, o en las secciones relevantes a lo largo del análisis y comentario de los estados financieros.

Apéndice A**Términos en esta GPR definidos en las NICSP**

Término	Definición
Presupuesto aprobado	La autorización para gastar derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del periodo presupuestario.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la GPR 2, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

- FC1. El IPSASB aprobó un proyecto en marzo de 2008 para tratar la “presentación de información descriptiva”. Para desarrollar esta GPR, el IPSASB aclaró que el alcance del proyecto era abordar solo los informes que proporcionan un análisis y comentario específicamente relacionado con los estados financieros de propósito de información general (“estados financieros”) como establece la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros* y no a tipos más amplios de informes que pueden considerarse informes financieros con propósito general como se prevé en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el *Marco Conceptual*). El IPSASB considera que es importante proporcionar información descriptiva relacionada directamente con los estados financieros, puesto que proporciona información útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones de los usuarios de los mismos.
- FC2. Para llevar a cabo este proyecto, el IPSASB consideró, según su *Proceso de Revisión y Modificación de los Documentos del IASB*, si desarrollar una guía que convergiera con el *Comentario de la Dirección*, un Documento de Práctica de las NIIF. El IPSASB no consideró que este enfoque fuera apropiado porque los usuarios identificados en el Documento de Prácticas son los inversores, mientras que el Capítulo 2 del *Marco Conceptual* identifica usuarios diferentes, que dan lugar a diferentes necesidades de información relacionada con los estados financieros. Sobre esta base, el IPSASB decidió que era importante desarrollar guías sobre el análisis y comentario de los estados financieros específicas para el sector público. El análisis y comentario de los estados financieros ayuda a los usuarios de los estados financieros de las entidades del sector público, complementando y ampliando las explicaciones de los estados financieros con perspectivas y mejoras de comprensión de las explicaciones de dichos estados.
- FC3. El análisis y comentario de los estados financieros pretende tratar temas similares a informes que pueden denominarse “comentarios y análisis de la dirección” y “comentario de la dirección” en varias jurisdicciones. Sin embargo, el IPSASB no consideró dichos términos para describir exactamente la naturaleza del informe en relación a los estados financieros. El IPSASB decidió que era importante vincular el análisis y comentario de los estados financieros, con los estados financieros porque dicho documento pretende explicarlos, y no ser independiente. El IPSASB considera que el término “análisis y comentario de los estados financieros” define con claridad el alcance de la aplicabilidad de esta GPR y está estrechamente vinculado a los estados financieros.

Proyecto de Norma 47, Análisis y Comentario de Estados Financieros

- FC4. El IPSASB desarrolló el Proyecto de Norma (PN) 47, *Análisis y Comentario de Estados Financieros* que fue emitido en marzo de 2012. Este PN propuso que a las entidades que preparen y presenten sus estados financieros de acuerdo con las NICSP se les debe requerir que preparen un análisis y comentario de estados financieros. Esto significa que el análisis y comentario de estados financieros tendría el mismo nivel normativo que las NICSP de base de acumulación (o devengo), aun cuando haga referencia a un IFPG.
- FC5. Al desarrollar el PN, el IPSASB consideró que el análisis y comentario de los estados financieros proporciona la información adicional necesaria para alcanzar los objetivos de los estados financieros. Además, el IPSASB consideró que los beneficios de proporcionar un análisis y comentario de los estados financieros sobrepasarían los costos de su preparación, puesto que la información se utiliza para la preparación de los estados financieros y se elabora a medida según las circunstancias específicas de la entidad. Por ello, el IPSASB propuso que el análisis y comentario de los estados financieros debe ser preparado por todas las entidades que elaboren sus estados financieros de acuerdo con las NICSP.

- FC6. Algunos de quienes respondieron al PN plantearon la preocupación sobre que las entidades podrían no estar en disposición de afirmar el cumplimiento con las NICSP aplicables a los estados financieros si no seguían los requerimientos propuestos por el Proyecto de Norma (si se emitía como una NICSP). En concreto, a quienes respondieron les preocupaba que el análisis y comentario de los estados financieros pudiera considerarse, todavía, como parte del marco conceptual de la información de las NICSP, aun cuando el PN de forma explícita señalaba que el análisis y comentario de los estados financieros no es un componente de los estados financieros. Algunos de quienes respondieron sugerían que esto no sería un problema si el PN se desarrollaba como una guía no normativa, por ejemplo, una Guía de Prácticas Recomendadas (GPR).
- FC7. El IPSASB consideró si el PN debe ser desarrollado como una NICSP o como una GPR. El IPSASB consideró este problema en el contexto de si podrían desarrollarse pronunciamientos no normativos para los IFPG, una cuestión sobre la que los miembros tenían opiniones diversas. El IPSASB destacó que el alcance de su *Marco Conceptual* no se limita a los estados financieros con propósito de información general.
- FC8. Quienes respondieron al PN estaban divididos sobre esta cuestión con una ligera mayoría en favor de que el material no se convirtiese en una NICSP. Entre los que no estaban a favor de la emisión de una NICSP, la mayoría de quienes respondieron expresaron una opinión clara de que debía emitirse como una guía de forma similar a la GPR propuesta sobre *Presentación de Información sobre Sostenibilidad a Largo Plazo de las Finanzas de una Entidad*.
- FC9. Como un área bien establecida de la IFPG, un pronunciamiento normativo sobre el análisis y comentario de los estados financieros ayudaría a las entidades a cumplir con el objetivo de rendición de cuentas de la información financiera, puesto que permitiría a los usuarios comprender mejor las operaciones de la entidad desde la perspectiva de la entidad misma. El análisis y comentario de los estados financieros es una explicación de los estados financieros, pero no forma parte de estos y, por ello, no se requiere para la imagen fiel de dichos estados financieros.
- FC10. Sopesando todos estos factores, el IPSASB decidió que el PN debía desarrollarse como una GPR. El IPSASB considera que esta GPR proporciona a las entidades una guía útil y su aplicación flexible podría beneficiar a entidades en jurisdicciones que tienen requerimientos o regulaciones locales. También se promoverá la comparabilidad entre entidades que presenten análisis y comentario de los estados financieros. Además, el IPSASB considera que la GPR puede animar a las entidades que no están acostumbradas a presentar el análisis y comentario de los estados financieros a proporcionar a los usuarios esta información.
- FC11. Puesto que el análisis y comentario de los estados financieros contribuye a alcanzar el objetivo de rendición de cuentas de la información financiera, el IPSASB decidió que debería considerar la autoridad de este pronunciamiento sobre el análisis y comentario de los estados financieros en el futuro.

Información proyectada hacia el futuro

- FC12. El IPSASB consideró si debería recomendar que una entidad revele información proyectada hacia el futuro, tal como pronósticos. El IPSASB reconoció su preocupación porque en algunas jurisdicciones que proporcionan información proyectada hacia el futuro pudiera verse como que se señala una intención política o compromete a una entidad del sector público a ciertas acciones futuras. Además, si la información proyectada hacia el futuro puede incluirse en el análisis y comentario de los estados financieros, esta variará en función del entorno de la regulación e información presupuestaria en el que opera la entidad. Algunos miembros expresaron la opinión de que no incluir información proyectada hacia el futuro podría tener un impacto sobre la capacidad del análisis y comentario de los estados financieros de respaldar la toma de decisiones de los usuarios y, por ello, debía recomendarse su incorporación. Sin embargo, sopesando todos estos factores, el IPSASB decidió no recomendar que una entidad revele información proyectada hacia el futuro, aunque esta información pueda proporcionarse si la entidad lo prefiere.

Guía de implementación y ejemplos ilustrativos

FC13. El PN 47 incluía una Guía de implementación de las características cualitativas y ejemplos ilustrativos de la información sobre los estados financieros, variaciones y tendencias de la entidad. El IPSASB decidió eliminar la guía de implementación y los ejemplos ilustrativos sobre la base de que las entidades que preparan el análisis y comentarios de los estados financieros deberían centrarse en las guías de la GPR. Por otra parte, el IPSASB observó que los ejemplos de mejores prácticas están disponibles en otras fuentes.

Revisión de la GPR 2 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC14. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades del sector público comercial”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

GPR 3, PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE EL RENDIMIENTO DE LOS SERVICIOS

Historia de la GPR

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las Normas NICSP y Guías GPR emitidas hasta el 31 de enero de 2025.

La GPR 3, *Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios* se emitió en marzo de 2015.

Desde entonces, la GPR 3 ha sido modificada por las siguientes Normas NICSP y Guías GPR:

- *Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional* (emitida en mayo de 2023)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)

Tabla de párrafos modificados en la GPR 3

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
3	Eliminado	<i>La Aplicabilidad de las NICSP</i> abril de 2016
GI1	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023
GI2	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023
GI3	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023
GI4	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023
EI4	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023
EI5	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023
EI6	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional</i> mayo de 2023

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
E17	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional mayo de 2023</i>
E18	Añadido	<i>Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional mayo de 2023</i>

GPR 3, PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE EL RENDIMIENTO DE LOS SERVICIOS**ÍNDICE**

	Párrafo
Objetivo	1
Estatus y alcance.....	2-7
Definiciones	8-26
Eficacia	10
Eficiencia.....	11-12
Insumos	13-14
Productos.....	15-16
Resultados	17-19
Indicadores de rendimiento.....	20-22
Objetivos de rendimiento de los servicios	23-26
Ámbito de presentación de los informes.....	27-28
Información anual y periodo sobre el que se informa.....	29-31
Principios para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios	32-37
Selección de la información sobre el rendimiento de los servicios	38-71
Información a mostrar.....	38-57
Información para revelar	58-71
Localización de la información sobre el rendimiento de los servicios	72-75
Organización de la información sobre el rendimiento de los servicios.....	76-82
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos Ilustrativos	

Objetivo

1. Esta Guía de Prácticas Recomendadas (GPR) proporciona guías para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios en los Informes Financieros con Propósito General (IFPG). La información sobre el rendimiento de los servicios es información sobre los servicios que proporciona la entidad, los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad y la medida en que se han logrado esos objetivos. La información sobre el rendimiento de los servicios ayuda a los usuarios de los IFPG (de aquí en adelante denominados "usuarios") a evaluar la eficiencia y eficacia de los servicios de la entidad.

Estatus y alcance

2. La presentación de información de acuerdo con esta GPR representa una buena práctica. La presentación de información sobre el rendimiento de los servicios debería pretender el logro de los principios establecidos en esta GPR. El cumplimiento de esta GPR no es necesario para que una entidad afirme que sus estados financieros cumplen las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).
3. Aunque esta GPR no se aplica directamente a las entidades del sector público comercial, los servicios proporcionados por las entidades del sector público comercial controladas por la entidad que informa están dentro de su alcance.
4. La información sobre el rendimiento de los servicios no debe considerarse que cumple con esta GPR a menos que satisfaga todos los requerimientos de esta GPR.
5. Esta GPR describe la información a presentar. Una entidad puede presentar información adicional si dicha información es útil para alcanzar los objetivos de la información financiera y cumple las características cualitativas de ésta.
6. En algunas jurisdicciones la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios es un requerimiento legislativo o de regulación. Se recomienda a las entidades que revelen información sobre el impacto de estos requerimientos sobre cumplimiento con esta GPR.
7. Una jurisdicción puede haber establecido requerimientos de información sobre el rendimiento de los servicios que se extienden más allá de las guías de esta GPR. Estos podrían incluir, por ejemplo, mayor especificación de la información requerida sobre la organización, requerimientos de un conjunto de información más amplio a mostrar o revelar, y/o indicadores de rendimiento específicos o tipos específicos de rendimiento que se requiere presentar. En ese caso se recomienda que la entidad se asegure de que se presenta la información identificada a través de la aplicación tanto de esta guía como de los requerimientos jurisdiccionales.

Definiciones

8. Los siguientes términos son usados en esta GPR con el significado especificado:

Eficacia es la relación entre los resultados reales y los objetivos de rendimiento del servicio.

Eficiencia es la relación entre (a) los insumos y los productos, o (b) insumos y resultados.

Insumos son los recursos usados por una entidad para proporcionar productos.

Productos son los servicios proporcionados por una entidad a los destinatarios externos a la entidad.

Resultados son los impactos en la sociedad, que tiene lugar como consecuencia de, o es razonable atribuir a, los productos de la entidad.

Indicadores de rendimiento son medidas cuantitativas, medidas cualitativas y/o descripciones cualitativas de la naturaleza y el grado en que una entidad está usando los recursos, proporcionando servicios y logrando sus objetivos de rendimiento del servicio.

Un objetivo de rendimiento del servicio es una descripción de los resultados previstos que una entidad se propone alcanzar expresado en términos de insumos, productos, resultados o eficiencia.

9. Los Ejemplos de implementación que acompañan a la GPR 3 ilustran los términos definidos anteriormente.

Eficacia

10. Cuando informa sobre su eficacia, la entidad presenta el grado en que uno o más de sus objetivos de rendimiento de servicio han sido logrados. Cuanto mayor sea la eficacia con que opera una entidad como prestadora de servicios, mejores serán sus resultados reales al medirlos en relación a sus resultados previstos.

Eficiencia

11. Un indicador de eficiencia puede usarse para mostrar cuando un servicio se está proporcionando más (o menos) eficientemente en comparación con una referencia tal como:
- (a) periodos de presentación anteriores;
 - (b) expectativas;
 - (c) suministradores de servicios comparables; o,
 - (d) otras referencias.
12. Si la misma cantidad y calidad de productos puede elaborarse a menor costo que antes, entonces la eficiencia de la producción se ha mejorado y un indicador de eficiencia diseñado para presentar ese tipo de aumento de la eficiencia mostrará una mejora. De forma análoga, si la calidad de un servicio mejora de forma que los resultados logrados son mejores que los alcanzados anteriormente, con otras variables constantes, tales como cantidad de servicio (productos) y costos mantenidos, entonces, esto representa un incremento en la eficiencia y un indicador de eficiencia diseñado para captar este tipo de aumento de la eficiencia mostrará una mejora. Lo contrario—disminución de la calidad, de forma que los resultados sean peores, con otras variables, tales como la cantidad de servicio (productos) y el costo mantenidos constantes —indicaría menos eficiencia en la prestación del servicio.

Insumos

13. Los recursos usados para producir productos pueden incluir:
- (a) recursos humanos o mano de obra;
 - (b) activos de capital tales como terrenos, edificios y vehículos;
 - (c) efectivo y otros activos financieros; y,
 - (d) activos intangibles tales como propiedad intelectual.
14. Los insumos pueden presentarse en términos de costos incurridos o cantidades usadas para elaborar productos.

Productos

15. Los servicios proporcionados por una entidad a los destinatarios externos incluyen:
- (a) servicios prestados directamente a individuos e instituciones—por ejemplo, servicios de sanidad o educación o la provisión de bienes tales como alimentos o libros;
 - (b) los servicios prestados indirectamente a individuos e instituciones—por ejemplo, servicios que pretenden desarrollar, promover, proteger o defender a una comunidad, institución, país o valores y derechos de la comunidad;

- (c) transferencias a individuos e instituciones—por ejemplo, transferencias de efectivo y la provisión de incentivos económicos tales como incentivos fiscales;
- (d) políticas, regulaciones o legislación para lograr metas de política pública, que incluyen, por ejemplo, ingresos relacionados con la legislación y el cumplimiento de esta legislación; y
- (e) recaudación de impuestos y otros ingresos.

16. La recepción de los servicios por los destinatarios externos a la entidad es un factor fundamental para decidir si los servicios son productos, en lugar de servicios consumidos internamente como parte de la elaboración de productos por una entidad.

Resultados

17. Los resultados de una entidad podrían ser impactos que afectan a la sociedad en su conjunto o a grupos o instituciones concretos dentro de la sociedad. Los resultados podrían ser impactos relativamente directos sobre los destinatarios de los servicios de la entidad. También podrían ser impactos sobre otros que no son los destinatarios de los servicios de la entidad, pero que se benefician indirectamente de esos servicios.
18. Los resultados pueden incluir, por ejemplo, cambios en los logros educativos dentro de la sociedad, cambios en los niveles de pobreza y delincuencia, o cambios en la salud de grupos diferentes dentro de la sociedad.
19. Puede haber un vínculo causal directo fuerte entre las acciones de una entidad y sus resultados, pero éste no siempre será el caso. Factores fuera del control de la entidad pueden intervenir para dificultar o facilitar el logro de resultados de la entidad.

Indicadores de rendimiento

20. Los insumos, productos, resultados, eficiencia y eficacia son tipos de indicadores de rendimiento.
21. Los indicadores de rendimiento pueden ser medidas cuantitativas—por ejemplo, el número de productos elaborados, el costo de los servicios, el tiempo empleado para prestar un servicio, o un objetivo numérico para un resultado. Los indicadores de rendimiento pueden ser medidas cualitativas—por ejemplo, descriptores tales como malo/bueno/excelente o satisfactorio/no satisfactorio, que podrían incluir calificaciones de la calidad del servicio por los destinatarios del servicio, ciudadanos o expertos. El uso de medidas cuantitativas y cualitativas pueden ayudar a los usuarios en:
- (a) sus evaluaciones de si los objetivos de rendimiento de los servicios han sido logrados; y,
 - (b) las comparaciones entre periodos y entre entidades del rendimiento de los servicios.
22. Un indicador de rendimiento podría también ser en forma de una descripción cualitativa. Una descripción cualitativa puede ser necesaria para proporcionar a los usuarios información relevante y comprensible sobre el rendimiento de los servicios cuando existe un alto nivel de complejidad e involucración de juicios en un servicio concreto.

Objetivo de rendimiento de los servicios

23. Los objetivos de rendimiento de los servicios pueden expresarse usando indicadores de rendimiento de insumos, productos, resultados o eficiencia, o a través de una combinación de uno o más de estos cuatro indicadores de rendimiento. Un objetivo de rendimiento del servicio puede expresarse también usando una descripción narrativa de un estado futuro deseable procedente de la prestación de servicios.
24. Los objetivos de rendimiento de los servicios serán generalmente, específicos, medibles, logrables, realistas y limitados en el tiempo.

25. Los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad pueden ser expresados todos en el mismo tipo de indicador de rendimiento; por ejemplo, todos expresados en resultados. Pueden también ser expresados en tipos diferentes de indicadores de rendimiento; por ejemplo, algunos de los objetivos de rendimiento de los servicios pueden expresarse en resultados, mientras que otros se expresan en productos y/o insumos.
26. Un solo servicio puede contribuir al logro de uno o más objetivos de rendimiento de los servicios. Algunos servicios pueden contribuir al mismo objetivo de rendimiento de los servicios.

Ámbito de presentación de los informes

27. Para la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios el ámbito de presentación de los informes de la entidad debe ser el mismo que el usado para los estados financieros.
28. Los indicadores de rendimiento presentados serán relevantes a los objetivos de rendimiento de los servicios propios de la entidad controladora. A diferencia de los estados financieros consolidados, que combinan las finanzas de las entidades controladas, la información presentada sobre rendimiento de los servicios por una entidad controladora no es, habitualmente, una combinación de los servicios presentados por sus entidades controladas.

Información anual y periodo sobre el que se informa

29. La información sobre el rendimiento de los servicios debe presentarse al menos anualmente.
30. La información sobre el rendimiento de los servicios debería cubrir el mismo periodo sobre el que se informa que el cubierto por los estados financieros. Sin embargo, una consideración de las necesidades de los usuarios y una evaluación de los costos y beneficios puede indicar que el periodo sobre el que se informa debe ser diferente del cubierto por los estados financieros de la entidad. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando la información sobre el rendimiento de los servicios presentada por una entidad controladora se basa en información sobre el rendimiento de los servicios presentada por las entidades controladas que tienen un periodo sobre el que se informa diferente.
31. Los objetivos de rendimiento de los servicios pueden requerir para su logro periodos más largos que un año. Los usuarios necesitarán información sobre el progreso hacia objetivos plurianuales de rendimiento de los servicios. El párrafo 53 aborda el tipo de información del rendimiento de los servicios que puede presentarse para mostrar el progreso anual hacia los objetivos plurianuales de dicho rendimiento.

Principios para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios

32. Una entidad debería presentar información sobre el rendimiento de los servicios que sea útil para los usuarios a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones. La presentación debería permitir a los usuarios evaluar la amplitud, eficiencia y eficacia del rendimiento de los servicios de la entidad. Debería ser apropiada a los objetivos de rendimiento de los servicios de la entidad y dejar clara la relación entre dichos objetivos de la entidad y sus logros de rendimiento de los servicios.
33. Cuando se usa en combinación con la información de los estados financieros de una entidad, la información sobre el rendimiento de los servicios debería permitir a los usuarios evaluar las finanzas de la entidad en el contexto de su logro de los objetivos de rendimiento de los servicios y viceversa.
34. La información sobre el rendimiento de los servicios presentada debería tener en cuenta las circunstancias específicas de la entidad, tales como:
 - (a) los servicios que la entidad presta;
 - (b) la naturaleza de la entidad; y,
 - (c) el entorno de regulación en que opera la entidad.

35. La presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios debería alcanzar las características cualitativas de la información financiera, mientras se apliquen las restricciones dominantes de la información en los IFPG. (El *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) describe las características cualitativas y las restricciones dominantes.)
36. La agregación o desagregación de la información sobre el rendimiento de los servicios de la entidad debe ser a un nivel que exprese una comprensión significativa de los logros de dicho rendimiento. El nivel de agregación no debe ser tan alto que oculte o ensombrezca el rendimiento, mientras que el nivel de desagregación no debe ser tan bajo que dé lugar a un listado detallado que también ensombrezca el rendimiento y reduzca la comprensibilidad. La información presentada debe ser suficientemente específica como para que las entidades rindan cuentas a los usuarios sobre el rendimiento de sus servicios, particularmente su actividad con respecto a sus objetivos de rendimiento de los servicios.
37. La comparabilidad con otras entidades puede ser difícil de lograr en el contexto de la información sobre el rendimiento de los servicios puesto que se prestan servicios diversos. Incluso cuando dos entidades proporcionan exactamente el mismo servicio pueden tener objetivos de rendimiento de los servicios diferentes con el resultado de que necesitan presentar indicadores de rendimiento diferentes, no comparables. La comparabilidad entre entidades puede necesitar sopesarse con la relevancia, de forma que los objetivos de rendimiento de los servicios y sus indicadores de rendimiento relacionados se eligen para que sean relevantes para la situación de dicho rendimiento de la entidad. Alternativamente, las necesidades de los usuarios pueden indicar que los indicadores de rendimiento que son comparables con los de otras entidades que prestan los mismos servicios son relevantes para la entidad, y las dos características cualitativas—comparabilidad y relevancia—están alineadas.

Selección de la información sobre el rendimiento de los servicios

Información a mostrar

38. Debe mostrarse la siguiente información:
 - (a) objetivos de rendimiento de los servicios;
 - (b) indicadores de rendimiento; y,
 - (c) costos totales de los servicios.
39. Con respecto a los indicadores de rendimiento y los costos totales de los servicios, la entidad debería mostrar:
 - (a) información real y prevista para el periodo sobre el que se informa; y
 - (b) información real del periodo anterior al que se informa.
40. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios incluye información que está también en los estados financieros, deben presentarse referencias cruzadas a los estados financieros, de forma que los usuarios puedan evaluar la información en el contexto de la información financiera presentada en los estados financieros.
41. La información fundada en la legislación y documentos de planificación de una entidad (estado del presupuesto, estado de la misión, plan estratégico, acuerdos de financiación, planes corporativos, etc.) ayudará, habitualmente, a identificar los objetivos de rendimiento de los servicios e indicadores de rendimiento que son relevantes para la entidad.

Objetivos de rendimiento de los servicios

42. Cuando cambian los objetivos de rendimiento de los servicios, la información presentada debería reflejar el cambio. Por ejemplo, una entidad podría, inicialmente, tener objetivos de rendimiento de los servicios relacionados con el incremento de los insumos o productos relacionados con sus servicios, y, posteriormente,

reenfocar su rendimiento hacia la mejora de la eficiencia o eficacia de los servicios. Ese cambio debería reflejarse en la información del rendimiento de los servicios que presenta la entidad.

Indicadores de rendimiento

43. Se necesita el juicio para determinar el conjunto más adecuado de indicadores de rendimiento a presentar. El principio fundamental es que los indicadores deben seleccionarse sobre la base de su importancia para los usuarios y su utilidad para evaluar los logros de la entidad en términos de sus objetivos de rendimiento de los servicios. Para que los indicadores de rendimiento sean relevantes deberían vincularse directamente a uno o más de los objetivos de rendimiento de los servicios de la entidad. El alineamiento entre los diferentes indicadores presentados—por ejemplo, entre indicadores de rendimiento del insumo, producto y/o resultado—y los objetivos de rendimiento de los servicios ayuda a los usuarios a evaluar la relación entre recursos y resultados, y cómo la disponibilidad de recursos puede haber influido en el logro de los objetivos de rendimiento de los servicios.
44. Los indicadores de rendimiento presentados deberían permitir a los usuarios evaluar con qué eficiencia y eficacia ha usado la entidad sus recursos para prestar los servicios y lograr sus objetivos de rendimiento de los servicios.
45. Cuando una entidad ha presentado públicamente los indicadores de rendimiento previstos, dichos indicadores presentados, habitualmente, serán congruentes con los publicados anteriormente. Aquellas entidades que publican su información presupuestaria y aplican la NICSP 24, *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*, deben considerar la relación en dicha información y la información sobre rendimiento del servicio sobre el que informan.
46. Se recomienda que una entidad muestre información sobre sus resultados previstos y sus logros con respecto a esos resultados.
47. Es posible que haya un gran número de indicadores de rendimiento que pueden presentarse para los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad. Para asegurar que la información sea comprensible y para evitar sobrecargar a los usuarios, las entidades, generalmente, necesitarán identificar solo unos pocos indicadores de rendimiento claves que mejor satisfagan los objetivos de la información financiera.
48. Los indicadores de rendimiento que implican cuantificación deben poder medirse con fiabilidad. Cuando los indicadores de rendimiento pueden generarse por un sistema que procesa transacciones, el uso de este sistema apoyará la verificabilidad y oportunidad de la información presentada.
49. Al seleccionar los indicadores de rendimiento las entidades deberían asegurarse de que los indicadores presentados proporcionarán una descripción fielmente representativa del logro de los objetivos de rendimiento de los servicios. Puede haber un equilibrio entre aspectos diferentes del rendimiento de los servicios, tales como que un aspecto mejore y otro se deteriore. La información presentada debe ser neutral. Las entidades deberían evitar cualquier tendencia a presentar indicadores de rendimiento que estén sesgados hacia la presentación de resultados positivos. Esto ayuda a asegurar que las características cualitativas se cumplen y los usuarios pueden confiar en que los indicadores de rendimiento representan fielmente el rendimiento de los servicios de la entidad.
50. La facilidad de medición es probable que sea una consideración al seleccionar indicadores de rendimiento, pero debe ser secundaria a las necesidades de los usuarios. Los indicadores de rendimiento presentados no deberían poner demasiado énfasis en las dimensiones fácilmente medibles.
51. En algunas situaciones debería presentarse una descripción cualitativa (también denominada descripción narrativa) como un indicador de rendimiento. Este podría ser el caso cuando los logros de rendimiento de los servicios no pueden reducirse a un pequeño conjunto de medidas cuantitativas o cualitativas porque el servicio:
 - (a) es complejo;
 - (b) implica factores interrelacionados; y

- (c) involucra un gran número de diferentes indicadores posibles de éxito o progreso, todos los cuales implican juicio sobre su importancia relativa.

52. La información presentada sobre un servicio concreto puede incluir uno más tipos diferentes de indicadores de rendimiento; medidas cuantitativas, medidas cualitativas y/o descripciones cualitativas.

Objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales e indicadores de rendimiento

53. El marco temporal ampliado de los objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales no debe disuadir de presentar objetivos plurianuales y de revelar información sobre el progreso hacia su logro, aunque pueda necesitarse desarrollar formas de presentar el progreso en términos de costo-eficacia. En el corto plazo puede ser posible presentar medidas alternativas o sustitutivas que indiquen el progreso hacia el logro de los objetivos de rendimiento de los servicios, hasta que esté disponible la información sobre el logro del objetivo plurianual de rendimiento de los servicios. Por ejemplo, cuando una entidad establece ambos productos anuales y a más largo plazo, resultados plurianuales para una o más áreas de servicios, puede ser posible utilizar la información anual sobre los productos como un indicador de progreso hacia el logro de los resultados, con resultados reales presentados con menos frecuencia.

Costos totales de los servicios e información de costos desagregada

54. Además de mostrar los costos totales de los servicios, una entidad puede también optar por presentar información de costos desagregada. La información de costos desagregada podría, por ejemplo, ser costos relacionados con los objetivos de rendimiento de servicios individuales, resultados, áreas de servicio, servicios individuales, los costos de los productos, o costos relacionados con insumos concretos. La evaluación de los usuarios de la eficiencia puede apoyarse a través de la provisión de costos relacionados con productos o resultados.

Rendimiento de los servicios real y previsto

55. La información del rendimiento de los servicios real y previsto debe presentarse de forma congruente, de forma que se faciliten las evaluaciones de los usuarios de la eficacia. Siempre que sea posible, las entidades deberían presentar los mismos indicadores de rendimiento, con la misma metodología y parámetros para su cálculo, como se estableció antes del comienzo del periodo sobre el que se informa. Esto permite a los usuarios comparar el rendimiento real con el previsto al final del periodo sobre el que se informa.

56. La congruencia de los indicadores de rendimiento a lo largo de los años facilita el análisis de tendencias a largo plazo. Pero esta congruencia no debe aplicarse a costa de:

- (a) la mejora de la calidad de los indicadores de rendimiento; o,
- (b) la alineación de los indicadores con expectativas de cambio de los interesados.

57. Una entidad puede necesitar abordar la cuestión de cómo presentar los cambios en el rendimiento de los servicios previsto que tuvieron lugar durante el periodo de presentación. Esta situación puede surgir, por ejemplo, cuando los interesados revisan sus expectativas de rendimiento de los servicios durante el periodo sobre el que se informa, dando lugar a una modificación de dichos objetivos. Los objetivos de rendimiento de los servicios pueden cambiar también como consecuencia de una combinación en el sector público, cuando la rendición de cuentas sobre los servicios se transfiere de una entidad a otra o la presentación necesita hacerse sobre servicios anteriormente prestados por dos entidades diferentes y ahora se prestan por una sola entidad fusionada. En estas situaciones, podría ser posible para la entidad presentar información sobre los objetivos originales y revisados de rendimiento de los servicios. La razón y el impacto de estos cambios podría describirse de forma narrativa en el análisis y comentario, de forma que los usuarios tengan la información que necesitan para comprender las razones de las discrepancias entre los objetivos de rendimiento de los servicios al comienzo

del periodo sobre el que se informa y los logros reales, mientras que comprenden también el grado de logro real frente a los objetivos revisados de rendimiento de los servicios más actualizados.

Información para revelar

58. Se necesita el juicio para decidir qué información debe revelarse de forma que los usuarios:
- (a) comprendan la base de la información sobre el rendimiento de los servicios mostrada; y,
 - (b) reciban una visión global concisa del rendimiento de los servicios de la entidad, que destaque las principales cuestiones relevantes para su evaluación de dicho rendimiento.

Bases de la información sobre el rendimiento de los servicios mostrada

59. Una entidad debería revelar información suficiente sobre la base de la información sobre el rendimiento de los servicios mostrada para permitir que los usuarios evalúen si la información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios, indicadores de rendimiento y costos totales alcanza las características cualitativas de la información financiera.
60. Una entidad debería revelar información sobre las fuentes de información sobre el rendimiento de los servicios mostrada.
61. Debe revelarse la siguiente información:
- (a) una explicación de los objetivos de rendimiento de los servicios mostrados, que describa la forma en que dichos objetivos se han establecido, la necesidad de lograrlos y las relaciones entre los objetivos de rendimiento de los servicios y:
 - (i) los indicadores de rendimiento mostrados; y
 - (ii) los objetivos globales de la entidad.
 - (b) Una explicación de la relación, o relaciones, entre los indicadores de rendimiento relacionados. (Por ejemplo, información sobre la medida de la vinculación entre indicadores de insumos, productos y/o resultados, cuando los insumos y productos contribuyen al logro de un resultado concreto.)
 - (c) Una explicación de la base para agregar la información (o desagregación), que aborda el nivel del detalle presentado.

Información desagregada sobre costos

62. Si una entidad opta por presentar información desagregada sobre costos, entonces, debe revelarse la base para la determinación de los costos.
63. La información sobre la determinación de los costos incluye información tal como:
- (a) políticas de asignación de costos;
 - (b) el tratamiento de los gastos directos e indirectos relacionados con el servicio; y/o
 - (c) una conciliación o una comparación entre los costos de los servicios presentados y gastos totales.

Información a revelar de la entidad controladora

64. Cuando una entidad controladora informa sobre servicios prestados por sus entidades controladas, debe revelar información que explique el papel y las responsabilidades respectivas sobre el rendimiento de los servicios dentro de la entidad económica.

Información a revelar cuando los periodos sobre los que se informa son diferentes

65. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios cubre un periodo sobre el que se informa diferente del de los estados financieros de la entidad, debe revelarse la siguiente información:
- (a) el hecho de que el periodo sobre el que se informa no es el mismo que el de los estados financieros;
 - (b) por qué existe una diferencia; y,
 - (c) si la información financiera está incluida en el informe de rendimiento de los servicios, o
 - (i) el periodo sobre el que se informa de los estados financieros desde el cual se ha obtenido la información, junto con la información para facilitar el acceso a esos estados financieros; o
 - (ii) la fuente de la información financiera presentada, si dicha información no se ha obtenido de los estados financieros de la entidad, junto con información para facilitar el acceso a esa fuente.
66. Cuando el periodo sobre el que se informa sobre algunos servicios es diferente al informe del periodo sobre el que se informa del informe de rendimiento de los servicios de la entidad, debe considerarse revelar la información siguiente:
- (a) los servicios afectados,
 - (b) los periodos de presentación aplicables, y
 - (c) una explicación de las diferencias.

Información a revelar cuando se separa de los estados financieros

67. Los párrafos 72 a 75 siguientes abordan la localización de la información sobre el rendimiento de los servicios en los IFPG. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios se presenta por separado de los IFPG que incluyen los estados financieros, debe presentarse la siguiente información:
- (a) el nombre de la entidad;
 - (b) cuando la entidad es una entidad controladora, una descripción del grupo de entidades controladas por la entidad que informa;
 - (c) cuando se trate de una entidad controlada, la identidad de la entidad controladora;
 - (d) la fecha de presentación y el periodo sobre el que se informa cubierto por la información sobre el rendimiento de los servicios;
 - (e) los estados financieros con los que se relaciona la información sobre el rendimiento de los servicios y la información necesaria para que los usuarios localicen los estados financieros;
 - (f) La moneda de presentación, tal como se define en la NICSP 4, *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*; y,
 - (g) el grado de redondeo usado.
68. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios se presenta en los IFPG que incluye los estados financieros, las NICSP aplicables establecen que debe presentarse esta información.

Análisis y comentario en forma de descripción narrativa

69. La entidad debería revelar el análisis y comentario en forma de descripción narrativa sobre la información sobre el rendimiento de los servicios. El análisis y comentario en forma de descripción narrativa complementa la información mostrada sobre el rendimiento de los servicios para permitir a los usuarios comprender mejor la entidad sobre:

- (a) aspectos del rendimiento de los servicios que la entidad considera que deben destacarse; y
- (b) factores que afectaron a los logros de rendimiento de los servicios durante el periodo sobre el que se informa.

70. El análisis y comentario en forma de descripción narrativa deberían proporcionar una visión global concisa del rendimiento de los servicios de la entidad que:

- (a) comenta el grado en el que se han cumplido los objetivos de rendimiento de los servicios;
- (b) proporciona explicaciones equilibradas de la información mostrada, la cual cubre los aspectos positivos y negativos del rendimiento de los servicios de la entidad; y
- (c) facilita las evaluaciones de los usuarios de la eficiencia y eficacia del rendimiento de los servicios de la entidad.

71. Los Ejemplos de implementación que acompañan la GPR 3 ilustran los tipos de información que podrían incluirse en el análisis y comentario en forma de descripción narrativa.

Localización de la información sobre el rendimiento de los servicios

72. Una entidad puede presentar la información sobre el rendimiento de los servicios:

- (a) como parte de un IFPG que incluye los estados financieros; o,
- (b) en un IFPG publicado por separado.

73. Los factores siguientes deben considerarse al tomar esta decisión:

- (a) la medida en la que la información sobre el rendimiento de los servicios necesita revisarse dentro del contexto de la información de los estados financieros, incluyendo información sobre las comparaciones del presupuesto con lo real;
- (b) si se mejoran o no las necesidades de los usuarios y las características cualitativas en el caso de que se incluya información sobre el rendimiento de los servicios en el mismo IFPG que los estados financieros o en un IFPG separado;
- (c) la aplicación de las restricciones dominantes sobre la información, incluyendo si los beneficios de incluir la información en el mismo IFPG que los estados financieros justifican los costos adicionales (si los hay) involucrados; y,
- (d) los requerimientos específicos de la jurisdicción que podrían especificar que esa información del rendimiento de los servicios debe localizarse en el mismo IFPG que los estados financieros o en un IFPG separado.

74. Con respecto al punto (a) del párrafo 73 anterior, un factor importante en esta decisión es probable que sea si el principal objetivo de proporcionar la información sobre el rendimiento de los servicios es:

- (a) informar de las evaluaciones sobre las decisiones de asignación de recursos para la provisión de servicios, en cuyo caso es probable que sea importante asociar la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios con los estados financieros que se comparan con las asignaciones del presupuesto; o
- (b) informar sobre las evaluaciones sobre decisiones políticas o estratégicas, en cuyo caso existe la probabilidad de que sea de importancia para asociar la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios con información sobre políticas o estrategias.

75. Cuando una entidad opta por presentar su información sobre el rendimiento de los servicios en un IFPG separado de los estados financieros, el IFPG separado debe emitirse de forma oportuna, lo que se demostrará,

habitualmente, a través de su emisión al mismo tiempo que los estados financieros, o si no es al mismo tiempo, muy cerca de la emisión de los estados financieros.

Organización de la información sobre el rendimiento de los servicios

76. La organización de la información sobre el rendimiento de los servicios dentro de un IFPG debería permitir a los usuarios:
 - (a) comprender el rendimiento de los servicios de una entidad, incluyendo su logro de los objetivos de rendimiento de los servicios;
 - (b) evaluar la eficiencia y eficacia de los servicios de la entidad; y
 - (c) usar la información sobre el rendimiento de los servicios a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.
77. La información sobre el rendimiento de los servicios debe organizarse de forma que las conexiones estén claras entre la información mostrada y:
 - (a) la información a revelar sobre la base de la información mostrada; y
 - (b) el análisis y comentario en forma de descripción narrativa.
78. Una forma de organizar la información sobre el rendimiento de los servicios es en un "estado de rendimiento de los servicios", que implique la organización de la información en forma de una tabla o de un estado. Un estado de rendimiento de los servicios puede apoyar la comprensibilidad y comparabilidad cuando los indicadores de rendimiento presentados son medidas cuantitativas o medidas cualitativas presentadas sobre servicios múltiples.
79. Cuando la información sobre el rendimiento de los servicios se presenta a través de estudios del caso o en forma de descripción narrativa, es improbable que sea apropiado un enfoque en forma de tabla. En algunos casos, será apropiada una mezcla de estudios del caso y una o más tablas o estados.
80. Las entidades podrían usar varios niveles de presentación de la información para lograr un equilibrio entre ser:
 - (a) suficientemente concisa para que sea comprensible; y,
 - (b) suficientemente detallada con respecto a los múltiples aspectos relacionados con cada objetivo de rendimiento de los servicios.
81. El uso de varios niveles de presentación permite mostrar información concisa en niveles más altos, y mostrar o revelar una cobertura más detallada a niveles más bajos, donde las áreas de servicio, por ejemplo, podrían desagregarse en dos o más servicios individuales.
82. La NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*, se aplica a la identificación de los segmentos de las entidades. Describe los segmentos de los servicios e identifica los factores que deben considerarse al agrupar servicios en segmentos a efectos de la información financiera.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la GPR 3, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

Iniciación del proyecto, documento de consulta y decisión para desarrollar guías

FC1. El proyecto del IPSASB sobre presentación de información sobre el rendimiento de los servicios comenzó con una revisión de las normas nacionales, guías y requerimientos de regulación para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios (o su equivalente) de jurisdicciones nacionales seleccionadas, las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Ninguna jurisdicción tiene marcos de presentación del rendimiento de los servicios idénticos, pero existen similitudes en la información sobre el rendimiento de los servicios que se presenta. La consideración de estas similitudes y de los términos comúnmente usados proporcionaron la base del Documento de Consulta (DC), Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios, emitido en 2011. El DC propuso un marco basado en principios para la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios y una terminología estándar.

Desarrollo de una Guía de Prácticas Recomendadas

FC2. En 2013, el IPSASB decidió abordar, en ese momento, a través del desarrollo de una Guía de Prácticas Recomendadas (GPR), la elaboración de información adicional a la incluida en los estados financieros. Por ello, se desarrolló un proyecto de GPR, el PN 54 Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios, para la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios. Esta GPR se basa en el marco de presentación del rendimiento de los servicios desarrollado por el DC, revisado por las decisiones del IPSASB durante su revisión de las respuestas al DC y su revisión posterior de las respuestas al PN 54. Esta GPR está respaldada por el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual).

Enfoque global de la GPR—Guía sobre decisiones y características mínimas

- FC3. Durante el desarrollo de esta GPR, el IPSASB consideró si su enfoque global debería orientarse a:
- (a) establecer las características mínimas de la información sobre el rendimiento de los servicios, de forma congruente con el papel de una GPR que proporciona guías sobre buenas prácticas y requerimientos; o
 - (b) proporcionar un marco que identifique las decisiones que los preparadores necesitan tomar y guías sobre esas decisiones, de forma congruente con el enfoque del marco del DC y la función de una GPR como guía.
- FC4. Dada la diversidad de servicios y contexto de presentación, el IPSASB decidió que la GPR no debería pretender estandarizar la presentación del rendimiento de los servicios, sino centrarse en la consecución de principios. Al mismo tiempo, el tipo básico de información sobre el rendimiento de los servicios que debe presentarse. Este enfoque se decidió sobre la base de que se necesitan guías sobre qué tipo de información debe presentarse y es posible identificar amplias categorías de información—por ejemplo, información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios—que son aplicables a todas las entidades que presentan información sobre el rendimiento de los servicios.
- FC5. En el desarrollo de una GPR para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios, el IPSASB reconoció el reto de desarrollar guías que fueran útiles al aplicarse a servicios diversos, objetivos de rendimiento de los servicios diferentes y contextos distintos de rendición de cuentas y toma de decisiones en todo el mundo. Por su parte, la calidad de la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios depende en parte de la medida en que se cumplan las necesidades de información concretas que surgen de

los servicios proporcionados y del contexto de su provisión. Por ejemplo, un informe que cuenta la historia de factores que influyen en el progreso hacia objetivos fundamentales puede parecer bastante diferente a un informe que proporciona una contabilización de servicios prestados con los recursos proporcionados. El IPSASB consideró estos temas y fue de la opinión de que sería más útil desarrollar una GPR que identifique las decisiones que los preparadores necesitarán tomar, y después proporcionar guías sobre la forma en que estas decisiones deben tomarse, en lugar de una GPR que establezca normas mínimas.

- FC6. La opinión del IPSASB es que los principios aplicables para presentar información sobre el rendimiento de los servicios proporcionan guías útiles, sin pretender establecer requerimientos globales que pueden no ser apropiados para la variedad de servicios y contextos diferentes de prestación de servicios distintos que existen globalmente. La información sobre el rendimiento de los servicios es un área en desarrollo, lo que significa que la GPR no debe ser demasiado normativa.
- FC7. Algunos de los que respondieron al PN de GPR estaban preocupados por una contradicción aparente entre las GPR como pronunciamientos que no establecen requerimientos y el párrafo 5 del PN, que señalaba que el cumplimiento con la GPR implica el cumplimiento con todos sus requerimientos. El IPSASB decidió que la frase "cumplimiento con los requerimientos" de este párrafo debe sustituirse por "cumplimiento con los principios". La base para esto es doble. Primero, la GPR establece principios que las entidades usan después para guiar sus decisiones sobre la información del rendimiento de los servicios que presentan. Segundo, mientras que el párrafo todavía usa la idea de "cumplimiento", el IPSASB considera que esto es congruente con el papel de la GPR como una guía recomendada. La naturaleza de una GPR como una guía se establece por la asignación a las entidades que no siguen una GPR concreta—en su totalidad— sin impactar negativamente en el cumplimiento de las NICSP por parte de la entidad. Los preparadores (o jurisdicciones) pueden optar por aplicar parte de la GPR y, por ejemplo, ir progresivamente hacia el cumplimiento completo, en cuyo momento puede afirmarse el cumplimiento. No obstante, el contenido específico de una GPR implica un conjunto de principios para establecer buenas prácticas. Una GPR puede también, dependiendo del tema abordado, implicar más flexibilidad de aplicación que en el caso de una NICSP. Este es el caso de esta GPR que incluye opciones para la presentación y utiliza los principios para guiar las decisiones de los preparadores sobre qué información presentar.

Alcance

- FC8. Cuando se emitió esta GPR, el IPSASB consideró si la GPR debería aplicarse a [Empresas Públicas (EP)] (el término entre corchetes ya no se usa tras la emisión de *La Aplicabilidad IPSAS* en abril 2016). Aun reconociendo que las EP proporcionan servicios y pueden presentar información sobre el rendimiento de dichos servicios, el IPSASB decidió que esta GPR debería aplicarse a todas las entidades del sector público distintas de las EP. Cuando se emitió esta GPR, esto era congruente con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, que señalaba que el IPSASB desarrollaba normas contables y otras publicaciones para usar por las entidades del sector público distintas de las EP. Esta exclusión del alcance no debe interpretarse como que supone que la guía no podría aplicarse por las EP o que existe alguna barrera para que las EP apliquen esta guía.
- FC9. Para alcanzar esta conclusión el IPSAB destacó que cuando una entidad controladora presenta información sobre el rendimiento de los servicios de acuerdo con las recomendaciones de esta GPR, se puede proporcionar información sobre los servicios proporcionados por una o más EP controladas. Aunque la información propia de la EP no quedaba dentro de esta GPR, el IPSASB decidió que la información presentada por la entidad controladora—sobre los servicios de las EP—necesita seguir los requerimientos de la GPR, si la entidad controladora iba a afirmar el cumplimiento con la GPR.
- FC10. El IPSASB consideró si esta GPR debería aplicarse a las entidades en las jurisdicciones nacionales que ya tienen amplios requerimientos para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios para sus entidades del sector público—requerimientos que pueden extenderse más allá del enfoque de principios a

la información que se establece en la GPR. La opinión del IPSASB es que, en estas circunstancias, la entidad necesitará asegurar que se cumplen los requerimientos jurisdiccionales. Aunque la GPR no establece requerimientos detallados integrales y específicos, esto no representa una recomendación para presentar menos que lo ya ha presentado según los requerimientos nacionales u otros, ni se ve como en conflicto con información más amplia. Los párrafos 6 y 7 de la GPR abordan la relación entre la GPR y los requerimientos jurisdiccionales para la información sobre el rendimiento de los servicios, explicando que la GPR no impide la presentación de información adicional y los requerimientos jurisdiccionales más amplios se aplicarían además de las guías de la GPR. El IPSASB concluyó que la GPR aborda adecuadamente esta cuestión y la GPR se debe poder aplicar a entidades en jurisdicciones en las que ya existen requerimientos más amplios de presentación de información sobre el rendimiento de los servicios.

Definiciones de términos

- FC11. Para alcanzar esta opinión sobre la necesidad de estandarizar la terminología sobre el rendimiento de los servicios, el IPSASB destacó que, aunque las entidades usan alguna terminología de forma congruente, muchas no han definido parte o todos los términos que utilizan. Más aún, los mismos términos, en ocasiones, tienen significado diferente en distintas jurisdicciones. Sobre esta base, el IPSASB concluyó que era necesaria una terminología estandarizada sobre el rendimiento de los servicios para apoyar la comprensibilidad y comparabilidad de la información sobre el rendimiento de los servicios presentada por las entidades en los IFPG.
- FC12. El IPSASB desarrolló las definiciones de términos de la GPR, basándolas, tanto como era posible, en términos ya usados en jurisdicciones con un enfoque explícito y bien fundamentado y con una amplia experiencia para la presentación del rendimiento de los servicios.
- FC13. Durante la revisión de las respuestas al DC y al PN y durante el desarrollo posterior de la GPR, el IPSASB revisó la definición de un indicador de eficacia. La definición del DC era: "Indicadores de eficacia son medidas de la relación entre productos y resultados". Esto supone que la relación entre productos y resultados es relativamente simple de medir. Después de consideraciones adicionales, el IPSASB tomó en cuenta que la relación entre productos y resultados es probable que, en muchas situaciones, sea más compleja que la simple relación que sustenta la definición original. Además, el IPSASB consideró que la eficacia se comprende mejor como el grado en que una entidad tiene éxito en lograr sus objetivos de rendimiento de los servicios. Sobre esta base, el IPSASB decidió que los indicadores de eficacia muestran la medida en que una entidad ha logrado sus objetivos de rendimiento de los servicios.
- FC14. Durante el desarrollo del DC y el PN 54 y la revisión posterior de las respuestas al PN 54, el IPSASB consideró si incluir "indicadores económicos" en el conjunto de términos definidos de la GPR. Los miembros del IPSASB decidieron excluir los indicadores económicos porque el término es confuso e innecesario dados los otros términos definidos en la GPR. Los "indicadores económicos" no representan algo adicional a las ideas transmitidas por los insumos o la eficiencia, para las cuales la GPR establece definiciones claras. El IPSASB destacó que el enfoque de la GPR para seleccionar la información sobre el rendimiento de los servicios permite a las jurisdicciones evaluar la "economía", cualquiera que sea el significado que una jurisdicción nacional concreta asigne a esa palabra. Por ejemplo, la GPR apoya la presentación de la información sobre costos, sobre otros insumos, y sobre la eficiencia.
- FC15. Economía es un término comúnmente usado en el contexto de la información sobre el rendimiento de los servicios. Sin embargo, jurisdicciones diferentes tienen distintos significados para economía. Para algunas jurisdicciones economía significa menores costos en la prestación de servicios sin referencia al impacto sobre la cantidad y/o calidad de los servicios prestados. Otras jurisdicciones consideran que esta primera visión no es realmente económica y que usar "economía" para describir situaciones en las que se reducen los costos, pero la cantidad y/o calidad del servicio se ve afectado negativamente podría confundir a los usuarios de los IFPG. Una segunda visión de economía es que solo se logra si la prestación del servicio se mantiene o mejora, cuando

se reducen los costos u otros insumos. Esta segunda visión de economía encaja en la definición de "eficiencia" de la GPR. De hecho, existe un tercer grupo de jurisdicciones nacionales que no usan el término "economía" sobre la base de que el término puede ser confuso y equipararse con eficiencia. Por ello, la GPR no define "indicadores de economía" y no usa el término "economía".

Entidad que Informa

- FC16. La información sobre el rendimiento de los servicios debería apoyar a los usuarios de los IFPG, en la medida en que contribuyen a la rendición de cuentas de su prestación de servicios y uso de recursos y toma de decisiones que afectan a esa entidad. Sobre esa base una mayoría del IPSASB consideró que debe prepararse información sobre el rendimiento de los servicios para la misma entidad que informa que para los estados financieros. Para ser congruente con la cobertura en las GPR 1 y 2 (véase el párrafo 14 de la GPR 1 y el párrafo 4 de la GPR 2) la redacción de la GPR 3 se centra en el "ámbito de presentación de la información" más que en la entidad que informa. Para alcanzar esta conclusión, el IPSASB también destacó que la rendición de cuentas de la GPR y el enfoque en la toma de decisiones no está diseñada para aplicarse a las cadenas de abastecimiento, redes u otras combinaciones de entidades individuales que pueden influir en las demás, pero no tienen la capacidad de control.
- FC17. Algunos de los que respondieron al PN sugirieron que la GPR debería también proporcionar guías sobre la información de programas o políticas que involucran a un grupo de entidades que no están bajo control común, es decir, información "transversal". El IPSASB reconoció que existe un equilibrio entre la información sobre el rendimiento de los servicios que aplica el mismo ámbito de la entidad que informa como para los estados financieros y ámbitos flexibles que posibilitan la información transversal. Centrarse en la misma entidad que informa que para los estados financieros tiene el beneficio de seguir las líneas de control y apoyar la rendición de cuentas centrada en la organización, mientras que también facilita la recopilación de información sobre el rendimiento de los servicios y la integración de dicha información con la información financiera en los estados financieros de la entidad. Sin embargo, existen casos en los que ninguna entidad de forma independiente rinde cuentas sobre un programa o política y requerir información transversal, alineada con el programa o política, proporcionaría información que explique mejor el rendimiento de los servicios relacionados con ese programa o política. El IPSASB consideró ampliar el alcance de la GPR para incluir también guías de información transversal sobre "programas" o "conjuntos de actividades que contribuyan a los mismos resultados". El IPSASB decidió que la GPR debería seguir centrándose en la misma información de la entidad que la de los estados financieros. Esto no impide que jurisdicciones nacionales adapten los principios de la GPR y guías para la aplicación a la información transversal.
- FC18. El IPSASB consideró las preocupaciones de los que respondieron al DC y al PN sobre que se requiera a las entidades controladoras informar sobre todos los servicios proporcionados por las entidades controladas. Eso podría tener como resultado que esa información pasase a ser demasiado detallada y extensa para cumplir las características cualitativas y de apoyo a las evaluaciones de los usuarios de la rendición de cuentas y toma de decisiones. El IPSASB decidió incluir explicaciones adicionales en la GPR para abordar esta preocupación. Sobre esta base la GPR señala que las entidades controladoras deberían informar sobre sus propios objetivos de rendimiento de los servicios en lugar de pretender agregar todos los servicios proporcionados por las entidades controladas.

Información anual y periodo sobre el que se informa

- FC19. El IPSASB consideró si la información sobre el rendimiento de los servicios debe presentarse anualmente, cuando los objetivos de rendimiento de los servicios, expresados o no en resultados, productos o insumos, pueden requerir periodos más largos de un año para lograrlos. La mayoría de los miembros del IPSASB consideró que la información sobre el rendimiento de los servicios debe presentarse anualmente, porque esto es importante para asegurar que los usuarios tienen la información que necesitan a efectos de rendición de

cuentas y de toma de decisiones. Para abordar la existencia de objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales, el IPSASB decidió que la GPR podría recomendar que las entidades revelen información sobre su progreso hacia los objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales. El IPSASB destacó que las respuestas al PN indicaron, generalmente, un fuerte apoyo a la información anual. El IPSASB confirmó que la información sobre el rendimiento de los servicios debe presentarse anualmente y usar el mismo periodo sobre el que se informa que en los estados financieros, a menos que las necesidades de los usuarios requieran un periodo diferente.

Posibilidad de informar con mayor frecuencia

- FC20. Algunos de los que respondieron al PN estaban preocupados porque no permitía que las entidades informasen con mayor frecuencia que la anual. El IPSASB estuvo de acuerdo con quienes respondieron que argumentaban en favor de la posibilidad de informar con mayor frecuencia, destacando que esto es probable que incrementase la transparencia y la rendición de cuentas. Tal y como señaló una de las personas que respondió, informar con mayor frecuencia también puede animar el "diálogo de la gerencia entre todos los involucrados en la evaluación de la misión de las políticas públicas y mejora el proceso de gestión incrementando la rendición de cuentas del gestor público." El IPSASB decidió usar la frase "debe presentarse al menos anualmente", que permite informar con mayor frecuencia y es la misma frase que la utilizada en la NICSP 1, Presentación de Estados Financieros, para abordar la frecuencia de la información.

Información sobre los objetivos de rendimiento plurianuales

- FC21. El IPSASB consideró las preocupaciones planteadas por algunos de los que respondieron al PN de que la información anual podría tener consecuencias negativas con respecto a la información sobre el resultado, incluyendo la posibilidad de que la información anual podría tener el efecto no intencionado de reducir la amplitud con que las entidades informan sobre los resultados. El IPSASB destacó que para algunos resultados las mediciones anuales son muy costosas y el cambio medible que muestra el progreso hacia el logro de los resultados no aparecerá en dos o más años. Una de las personas que respondieron destacó que la información anual en estos casos podría, incluso, ser equívoca. Este problema no está restringido a los objetivos de rendimiento de los servicios centrados en resultados, sino que puede también ocurrir en la información sobre productos e insumos. Para abordar esta preocupación, la GPR incluye de forma explícita una cobertura sobre el uso de medidas sustitutivas y proporciona la posibilidad de que las entidades informen sobre productos e insumos a medida que se evidencie progreso hacia el logro de los resultados u otros tipos de objetivos de rendimiento de los servicios plurianuales.

Información sobre el rendimiento de los servicios emitida al mismo tiempo que los estados financieros

- FC22. El IPSASB consideró si la GPR debería señalar que la información sobre el rendimiento de los servicios debe emitirse al mismo tiempo que los estados financieros. El IPSASB destacó que la emisión al mismo tiempo que los estados financieros contribuye a la oportunidad, pero puede ser muy difícil lograrse para algunas entidades. El IPSASB decidió que, aunque reconoce que es deseable que se presente el rendimiento de los servicios al mismo tiempo que los estados financieros, la GPR no debería señalar que esto es necesario.

Entidad controladora y entidades controladas con un periodo de presentación diferente

- FC23. El IPSASB consideró situaciones en las que una entidad controladora incluye información sobre servicios que se proporcionan por entidades controladas con un periodo sobre el que se informa diferente del de la entidad controladora. Idealmente, toda la información presentada sobre el rendimiento de los servicios debería cubrir el mismo periodo sobre el que se informa. Sin embargo, existen situaciones en las que los beneficios de alinear la información con el periodo sobre el que se informa de la entidad controladora no compensan los costos que conlleva. Por ejemplo, algunas entidades del sector público proporcionan información sobre el rendimiento de los servicios a donantes que requieren un periodo sobre el que se informa diferente del de los estados

financieros de las entidades. Los costos adicionales de preparar los informes sobre el rendimiento de los servicios para cada periodo sobre el que informa (donantes y estados financieros) puede no justificar los beneficios. Sobre esta base el IPSASB decidió que la GPR debería reconocer la posibilidad de que parte de la información sobre el rendimiento de los servicios presentada pueda ser para un periodo sobre el que se informa distinto y abordar esto a través de información a revelar adicional.

Dos enfoques para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios

- FC24. Al desarrollar esta GPR, el IPSASB reconoció que existen enfoques diferentes para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios, incluyendo enfoques que se centran más en el producto y otros que lo hacen en el resultado. Un enfoque más centrado en los productos presenta información sobre los servicios proporcionados. Este tipo de información está orientado hacia los proveedores de recursos y pretende principalmente informar sobre los servicios recibidos por los recursos proporcionados y si los mismos se han usado de forma eficiente, aunque existe la posibilidad de ampliar el objetivo para incluir información sobre los resultados. Un enfoque más centrado en resultados relata la historia sobre el rendimiento, que, generalmente, informa sobre el logro de los resultados, aunque existe la posibilidad de relacionar retrospectivamente esta historia del rendimiento con los costos de los servicios. La información presentada explica lo bien que la entidad lo está haciendo en términos del logro de sus objetivos, cuando esos objetivos se describen en términos de resultados.
- FC25. El IPSASB consideró si la GPR debería incluir guías específicamente diseñadas para cada enfoque, pero decidió en contra de esto sobre la base de que centrar la GPR en el logro de los objetivos puede aplicarse a cualquier enfoque. Permitir que las entidades ajusten específicamente sus informes a sus objetivos significa que las entidades o jurisdicciones no necesitan encajar su enfoque individual en un enfoque centrado en productos o un enfoque centrado en resultados para aplicar la GPR. Esto significa que el contenido de la GPR será útil para una variedad de entidades que apliquen enfoques diferentes. Los objetivos de rendimiento de los servicios de las entidades pueden, incluso, relacionarse con los insumos, cuando su presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios se encuentra en una etapa preliminar. Sin embargo, el ideal al que las entidades deberían aspirar, a largo plazo, es presentar la información sobre el rendimiento de los servicios que informa de forma integral sobre resultados y productos, junto con información que permite a los usuarios evaluar la eficiencia y eficacia de ambos. Esto es congruente con la opinión del IPSASB, comentada más adelante, de que los indicadores de rendimiento presentados deberían formar un sistema holístico tal que comuniquen una visión integrada y congruente del rendimiento de los servicios de la entidad.

Principios para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios

- FC26. La GPR establece principios aplicables a la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios, lo que incluye principios aplicables a las decisiones sobre la selección, localización y organización de la información. La GPR identifica factores que deben considerarse al tomar decisiones de presentación y, generalmente, propone información que debe considerarse para la presentación, a la luz de esos principios en lugar de establecer una lista amplia de requerimientos de información. Este enfoque basado en principios es congruente con las decisiones del IPSASB sobre el enfoque global de la GPR, desarrollado durante la fase de consulta y adicionalmente considerado durante el desarrollo del PN y la revisión del IPSASB de las respuestas al mismo. Aunque la GPR identifica el tipo de información que todas las entidades deberían presentar, no establece un conjunto amplio de información. El IPSASB ha mantenido el enfoque basado en principios propuesto en el DC y los expuso en el PN sobre la base de que el enfoque basado en principios:
- (a) permite a las entidades la flexibilidad que necesitan para presentar información sobre el rendimiento de los servicios que sea relevante y apropiada para sus objetivos de rendimiento de los servicios y satisfaga las necesidades de los usuarios de la información;

- (b) reduce el riesgo de "sobrecarga de información a revelar", que debilita la medida en que un informe sobre el rendimiento de los servicios satisface las necesidades de los usuarios y no logra las características cualitativas o proporciona beneficios por encima de los costos; y
- (c) requiere que las entidades apliquen principios que darán lugar a la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios que los usuarios necesitan a efectos de rendición de cuentas y de toma de decisiones.

FC27. El IPSASB determinó que los principios clave para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios deben basarse en las necesidades de los usuarios que dicha información debería satisfacer, según se estableció mediante la consulta y con referencia a la experiencia de diferentes jurisdicciones. Los principios son congruentes con el Marco Conceptual y han involucrado la aplicación de este a la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios.

Presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios

Dimensiones y componentes de la información sobre el rendimiento de los servicios del Documento de Consulta

FC28. El DC explicó que existen cuatro dimensiones del rendimiento de los servicios sobre los que debe presentarse información. Las cuatro dimensiones—por qué, qué, cómo y cuándo—se relacionan con:

- (a) objetivos de rendimiento de los servicios;
- (b) indicadores de rendimiento;
- (c) comparación entre el rendimiento real y el previsto; y
- (d) las series temporales que permiten a los usuarios evaluar cambios en la provisión de servicios a lo largo del tiempo o progreso hacia un objetivo plurianual de la entidad.

FC29. La cobertura de la GPR de selección de información aborda estas cuatro dimensiones cuando establece que una entidad debería presentar:

- (a) información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad, incluyendo la necesidad o exigencia de lograr estos objetivos (la dimensión del "por qué");
- (b) indicadores de rendimiento para mostrar los logros con respecto a los objetivos de rendimiento de los servicios (la dimensión del "qué");
- (c) comparaciones del rendimiento real con los resultados previstos (o pretendidos), incluyendo información sobre los factores que influyen en los resultados (la dimensión del "cómo"); y
- (d) anualmente la información sobre el rendimiento de los servicios que presentando información real para el periodo sobre el que se informa actual y anterior (la dimensión del "cuándo").

FC30. El DC también estableció componentes de información sobre el rendimiento de los servicios que relaciona estas cuatro dimensiones. La cobertura de la GPR de selección de información aborda los componentes del DC, que son:

- (a) análisis narrativo del logro de objetivos;
- (b) información sobre los "parámetros" de la información del rendimiento de los servicios presentada (denominada "base" en la GPR); y
- (c) información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios, y logro de esos objetivos de rendimiento de los servicios.

Principios en lugar de requerimientos específicos

- FC31. El IPSASB reconoció que la presentación de la información sobre el rendimiento de los servicios de las entidades variará, dependiendo de:
- (a) los servicios que la entidad presta;
 - (b) la naturaleza de la entidad; y
 - (c) el entorno de regulación u otro contexto dentro del cual opera la entidad.
- FC32. Puesto que los servicios proporcionados, objetivos de rendimiento de los servicios, e indicadores de rendimiento de los servicios aplicables dependen de estos diferentes factores, el IPSASB decidió que la GPR no debería identificar indicadores de rendimiento específicos que deben presentarse. En su lugar, debería identificar tipos amplios de información que deben presentarse y proporcionar guías sobre el logro de las características cualitativas al seleccionar información sobre el rendimiento de los servicios.
- FC33. La GPR identifica diferentes tipos de indicadores de rendimiento que podrían presentarse, pero no requiere que se presenten indicadores de rendimiento concretos. Aunque los indicadores de eficiencia y eficacia abordan directamente los aspectos del rendimiento, el objetivo de la GPR de proporcionar información para que los usuarios evalúen la eficiencia y eficacia no significa que deban presentarse esos dos tipos de indicadores de rendimiento. Por ejemplo, la eficiencia puede calcularse usando información sobre productos y su costo. La eficacia puede evaluarse usando información sobre los objetivos de rendimiento de los servicios y resultados logrados en relación con dichos objetivos.

Información que transmite una visión congruente e integrada del rendimiento de los servicios de la entidad

- FC34. El IPSASB consideró que el enfoque centrado en principios era apropiado porque permite que las entidades, en una etapa preliminar de desarrollo de la presentación del rendimiento de los servicios, satisfagan las guías de la GPR y presenten información sobre el rendimiento de los servicios de forma congruente con su capacidad de presentación existente. No obstante, la opinión del IPSASB es que necesita presentarse buena información sobre el rendimiento de los servicios de calidad de forma que los usuarios puedan evaluar el rendimiento de los servicios de una entidad, incluyendo su logro de objetivos y la medida en que haya usado los recursos de forma eficiente y eficaz para distribuir productos y lograr resultados. Idealmente, el conjunto de indicadores de rendimiento presentados debería formar un sistema holístico tal que comuniquen una visión integrada y congruente del rendimiento de los servicios de la entidad.

Selección de indicadores de rendimiento

- FC35. El IPSASB consideró si la GPR debería requerir que las entidades informen sobre los cinco tipos de indicadores de rendimiento—insumos, productos, resultados, eficiencia y eficacia—para los servicios que proporcionan. Esto daría lugar a una cobertura integral del rendimiento de los servicios de una entidad, pero podría no reflejar el objetivo del rendimiento de los servicios real de una entidad. En la práctica, es probable que los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad cambien a lo largo del tiempo. Por ejemplo, los objetivos de rendimiento de los servicios pueden centrarse inicialmente sobre insumos, después sobre productos y eficiencia y después sobre resultados. Si una entidad puede ajustar su presentación de indicadores de rendimiento para alinearlos con sus objetivos de rendimiento de los servicios, entonces la información presentada es más probable que sea útil para los usuarios y satisfaga las características cualitativas, a la vez que apoya el logro de los objetivos de la información financiera. Sobre esa base, el IPSASB decidió que la GPR no debería requerir la presentación de los cinco tipos de indicadores, sino que debería, en su lugar, proporcionar guías sobre cómo debería elegir una entidad los tipos de indicadores de rendimiento que presenta.
- FC36. El IPSASB también consideró si la GPR debería requerir que las entidades presenten indicadores de resultados. La información sobre resultados es importante para los usuarios, porque se centra en la razón última para la

prestación de servicios, que es el impacto que tienen los servicios sobre la comunidad. Sin embargo, la información sobre resultados puede ser muy difícil de proporcionar para las entidades, particularmente cuando están en una etapa preliminar de desarrollo de la información sobre el rendimiento de los servicios o en situaciones en las que la entidad que informa es una de muchas entidades contribuyendo al mismo resultado o resultados. Sobre esa base, el IPSASB decidió que la GPR debería recomendar, pero no requerir, que las entidades presenten información sobre resultados.

Costos totales de los servicios

FC37. El IPSASB consideró proporcionar guías sobre qué costos deberían incluirse en los costos totales de los servicios. Calcular el costo de los servicios implica consideraciones de contabilidad de gestión. El significado de costos totales de los servicios puede ser específico de la jurisdicción y/o específico de la entidad. Las entidades podrían informar sobre los costos totales de los servicios que sean equivalentes al gasto total que presentan en sus estados financieros. De forma alternativa, las entidades pueden excluir algunos costos, por ejemplo, costos indirectos, o algunos tipos de gasto, por ejemplo, costos por préstamos, con el resultado de que los costos totales de los servicios difieren de los gastos totales presentados en los estados financieros. Sobre esta base, el IPSASB decidió no especificar lo que significa los costos totales de los servicios.

Localización de la información sobre el rendimiento de los servicios

FC38. El IPSASB consideró si la información sobre el rendimiento de los servicios debe localizarse en el mismo informe que la de los estados financieros o en un IFPG separado. Destacó que, aunque las jurisdicciones nacionales tratan la información sobre el rendimiento de los servicios como de naturaleza diferente y, por ello, mantenerse preferentemente por separado de la información proporcionada por los estados financieros, existen también jurisdicciones que integran información sobre el rendimiento de los servicios en el mismo informe que los estados financieros, tratando los dos conjuntos de información como complementarios. Existen beneficios en los dos enfoques. Para permitir las diferencias jurisdiccionales, el IPSASB decidió que la GPR debería permitir que las entidades presenten información sobre la información del rendimiento de los servicios en el mismo informe que los estados financieros o en un informe separado.

Organización de la información sobre el rendimiento de los servicios

FC39. El IPSASB consideró si la GPR debería:

- (a) proponer una forma en que la información sobre el rendimiento de los servicios deba organizarse siendo el principal método considerado en forma de tabla, descrito como un "estado del rendimiento de los servicios"; o
- (b) proporcionar principios que deben aplicarse para guiar a las jurisdicciones y/o preparadores cuando eligen entre diferentes enfoques de organización de la información posibles.

FC40. El IPSASB destacó que en algunas jurisdicciones existen requerimientos de que la información sobre el rendimiento de los servicios se presente en un "estado de rendimiento de los servicios". En otras jurisdicciones los preparadores aplican principios para identificar la forma mejor de organizar la información, con referencia a los tipos de servicios concretos, resultados deseados, o logros previstos sobre la información que necesita presentarse. La organización de la información en una tabla o un estado puede apoyar la comprensibilidad y comparabilidad cuando los indicadores de rendimiento numéricos o "descritos de forma resumida" (por ejemplo, "satisfactorio o insatisfactorio") se presentan sobre múltiples servicios. Pero los logros de los servicios podrían malinterpretarse o describirse escasamente si el formato de estado es la única forma de presentación permitida.

FC41. El IPSASB decidió que la GPR debería centrarse sobre principios aplicables a esta decisión. Centrándose en principios en lugar de estipular una estructura de presentación estándar, la GPR permite la alternativa de que la organización de la información se adapte a:

- (a) la naturaleza de los servicios sobre los que se presenta la información sobre el rendimiento;
- (b) las necesidades de los usuarios, de forma que apoye el logro de los objetivos y características cualitativas de la información financiera; y
- (c) el contexto de regulación, incluyendo el entorno de regulación en el que opera la entidad.

FC42. Aunque esto podría dar lugar a menos estandarización, y reducir la comparabilidad entre entidades, la información sobre el rendimiento de los servicios difiere de la información de los estados financieros debido a la diversidad de servicios presentados. A menos que los indicadores de rendimiento en sí mismos sean comparables, un formato de presentación único no proporcionará los beneficios de la comparabilidad entre entidades, sino que sacrificará los beneficios de permitir que la organización de la información se adapte a los objetivos de rendimiento de los servicios de una entidad y los servicios proporcionados de forma que satisfaga las necesidades de los usuarios.

Revisión de la GPR 3 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016

FC43. El IPSASB emitió *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades del sector público comercial”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

Guías adicionales para la GPR 3 como resultado del documento *Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad – Modificaciones a las GPR 1 y 3: Guía No Normativa Adicional*

FC44. En marzo de 2022, el IPSASB decidió abordar una preocupación urgente de las partes interesadas añadiendo el proyecto de alcance limitado *Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad*. El proyecto responde a la necesidad de proporcionar guías a las entidades del sector público que hicieran hincapié en la aplicabilidad de las Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) para la información sobre el programa de información sobre sostenibilidad en los informes financieros con propósito general.

FC45. Para comunicar claramente la aplicabilidad de la GPR 3, el IPSASB decidió añadir una guía no normativa a la GPR 3 para demostrar cómo deben aplicarse las guías normativas en la presentación de información sobre el programa de información sobre sostenibilidad. El IPSASB decidió destacar que los principios y guías de la GPR 3 son relevantes para que una entidad informe sobre el impacto de los programas de sostenibilidad, con el fin de permitir la transparencia y la rendición de cuentas del impacto del programa en relación con sus objetivos.

FC46. El IPSASB decidió añadir los párrafos GI1. a GI4. para comunicar:

- (a) que la GPR 3 se aplica a la presentación de información relacionada con programas de sostenibilidad; y
- (b) cómo puede aplicarse la GPR 3 a los programas de sostenibilidad individuales.

FC47. El IPSASB decidió añadir los párrafos EI4. a EI8. para ilustrar cómo se aplican las guías de la GPR 3 a los programas de sostenibilidad, incluyendo:

- (a) un programa financiado por un bono verde;

- (b) un programa financiado por un impuesto sobre el carbono;
- (c) una inversión en infraestructura para mitigar los impactos del cambio climático; y
- (d) un desembolso por impuestos para inversiones en sostenibilidad.

- FC48. El IPSASB acordó que las NICSP deben aplicarse para captar el impacto de las transacciones relacionadas con la sostenibilidad de una entidad en los estados financieros con propósito de información general. La GPR 3 proporciona guías sobre la información a revelar en los informes financieros con propósito general, incluyendo el impacto de los programas individuales en la consecución de sus objetivos.
- FC49. El IPSASB señaló que, normalmente, los ejemplos ilustrativos elaborados por el IPSASB muestran la aplicación de diferentes conceptos. Sin embargo, los párrafos EI4. a EI8. ilustran conceptos similares de la GPR 3 aplicados a cuatro programas de sostenibilidad diferentes para ayudar a comunicar cómo se pueden aplicar las guías a varios tipos de programas.
- FC50. El PN 83, *Información sobre el Programa de Información sobre Sostenibilidad* recibió un fuerte apoyo por parte de los representados a la guía de implementación propuesta y ejemplos ilustrativos adicionales. Algunos representados sugirieron cambios editoriales en los ejemplos ilustrativos. Algunos representados propusieron cambios que iban más allá del alcance limitado del PN 83, como la elaboración de una definición de «sostenibilidad» o «programa de información sobre sostenibilidad». Este proyecto introdujo modificaciones para destacar la aplicabilidad de los conceptos y principios existentes en la GPR 3 que las entidades que informan pueden aplicar en la presentación de información sobre el programa de información sobre sostenibilidad. El IPSASB decidió que las recomendaciones sobre el alcance más amplio de la información sobre sostenibilidad en el sector público excedían el alcance de este proyecto.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la GPR 3, Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios, pero no forma parte de la misma.

¿Se aplica la GPR 3 a la presentación de información relacionada con programas de sostenibilidad?

- GI1. Sí, la GPR 3 proporciona principios que deben aplicarse al informar sobre el rendimiento de los servicios de una entidad, teniendo en cuenta sus objetivos y midiendo el rendimiento en relación con indicadores pertinentes (insumos, productos, resultados, eficiencia o eficacia).
- GI2. Los principios de la GPR 3 son aplicables a las entidades que establecen objetivos de rendimiento de los servicios relacionados con programas de sostenibilidad y pueden medir el rendimiento en relación con indicadores globales pertinentes establecidos por la entidad o métricas del programa específicas.

¿Cómo se aplica la GPR 3 a un programa de sostenibilidad individual?

- GI3. Los responsables de la toma de decisiones pueden querer evaluar la gobernanza, la estrategia, los riesgos y el rendimiento asociados a los programas de sostenibilidad como parte del cumplimiento de los objetivos de rendimiento de los servicios de la entidad. La presentación de información de la GPR 3 favorece la transparencia en estas áreas clave, que son importantes tanto para garantizar la rendición de cuentas como para proporcionar información útil para la toma de decisiones.
- GI4. Los ejemplos ilustrativos (párrafos EI4. a EI8.) de la GPR 3 demuestran la aplicación de los principios a cuatro tipos diferentes de programas de sostenibilidad. Esto incluye cómo una entidad identifica los objetivos de rendimiento de los servicios de sus respectivos programas y cómo se pueden expresar utilizando indicadores de rendimiento relacionados con los insumos, los productos, los resultados, la eficiencia o la eficacia, o mediante una combinación de dos o más de dichos indicadores.

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la GPR 3, pero no son parte de la misma.

- EI1. Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden presentarse en situaciones reales, al aplicar la GPR 3 necesitarían evaluarse todos los hechos y circunstancias de una situación concreta. Cuando un costo se identifica, el importe se expresa en "unidades monetarias" (u.m.).
- EI2. La primera parte de este apéndice enumera ejemplos de términos definidos en la GPR. No se pretende que sea una lista exhaustiva de ejemplos para todos los términos definidos. Los ejemplos ilustran el significado de diferentes términos habitualmente a través de la referencia a una entidad que proporciona servicios sanitarios. Los ejemplos se centran en un servicio—la provisión de vacunas a la infancia para prevenir el sarampión. La entidad usa un rango de insumos para elaborar sus productos (vacunas del sarampión). Esos productos se espera que causen (directa o indirectamente) los resultados deseados.
- EI3. La segunda parte de este apéndice proporciona una lista ilustrativa de información que podría incluirse en el análisis y comentario narrativos del rendimiento de los servicios de una entidad.

Parte 1: Ejemplos de términos definidos

- **Objetivos de rendimiento de los servicios (ORS):**

La GPR 3 señala que los objetivos de rendimiento de los servicios pueden expresarse usando indicadores de rendimiento de insumos, productos, resultados o eficiencia, o a través de una combinación de uno o más de estos cuatro indicadores de rendimiento. Los siguientes son ejemplos de objetivos de rendimiento de los servicios que tienen estas formas diferentes de expresión. El primer ejemplo es un objetivo de rendimiento de los servicios que se centra en insumos, el segundo se centra en productos, el tercero en resultados y el último ejemplo se centra en la eficiencia.

 - Aplicar 1.200 días equivalentes a tiempo completo de personal médico a servicios de vacunación.
 - Proporcionar 20.000 vacunas a niños.
 - Reducir el porcentaje de niños que contraen anualmente el sarampión del 65% al 2% dentro de cinco años, es decir, al final de 20XX.
 - Reducir el costo total por vacunación de 5 u.m. a 4 u.m.
- **Insumo:** El número de días de trabajo del personal en equivalente a tiempo completo usado para vacunar contra el sarampión.
- **Productos:** El número de niños vacunados contra el sarampión.
- **Resultado:** Una reducción en el número de niños que contraen el sarampión. (La reducción podría expresarse en términos absolutos (5.000 casos menos de sarampión) o como un porcentaje de reducción (un 35% de reducción en niños que contraen el sarampión).

La GPR 3 señala que los resultados de una entidad podrían ser impactos que afectan a la sociedad en su conjunto o a grupos o instituciones concretos dentro de la sociedad. Los resultados podrían ser impactos relativamente directos sobre los destinatarios de los servicios de la entidad. También podrían ser impactos sobre otros que no son los destinatarios de los servicios de la entidad, pero que se benefician indirectamente de esos servicios. La GPR 3 también señala factores que, más allá del control de la entidad, pueden intervenir para dificultar o facilitar el logro de resultados de la entidad. El primer ejemplo siguiente ilustra un resultado que afecta a un grupo concreto dentro de la sociedad. El segundo y tercer ejemplo ilustran un impacto directo sobre los

destinatarios del servicio y un impacto indirecto sobre los no destinatarios. El cuarto ejemplo ilustra una situación en la que factores fuera del control de la entidad intervienen para facilitar el logro de un resultado de la entidad.

- Una reducción del 35% en los casos de sarampión en niños dentro del décimo percentil socioeconómico más bajo.
- Una reducción en el número de casos de sarampión experimentados por los destinatarios de las vacunas de sarampión proporcionadas por la entidad es un ejemplo de un impacto directo sobre los destinatarios de los servicios de la entidad.
- Los niños que yendo a las mismas escuelas que los vacunados, pero que no recibieron una vacuna, también se verán afectados indirectamente por los servicios de vacunación de la entidad, porque su riesgo de contraer el sarampión se reduce.
- Un brote de sarampión en una región próxima lleva a una cobertura amplia de los medios de comunicación sobre el sarampión relacionada con los riesgos para la salud y un incremento de las tasas de vacunación en esa región próxima que es cubierta por otro proveedor de servicios sanitarios. Estos factores facilitan el logro de los resultados de la entidad para reducir los casos de sarampión en su región. Los factores puestos de manifiesto en la otra región (brote de sarampión, cobertura mediática e incremento de la tasa de vacunación) están fuera del control de la entidad.

• **Eficiencia:**

La GPR 3 señala que eficiencia es la relación entre (a) insumos y productos, o (b) insumos y resultados. Los dos ejemplos del primer punto siguiente ilustran la eficiencia expresada como la relación entre insumos y productos. El ejemplo del segundo punto ilustra la eficiencia expresada en términos de insumos y resultados.

- El "costo por niño vacunado" es un ejemplo de un indicador de eficiencia que relaciona productos (vacunaciones) con un insumo (costo). La eficiencia puede expresarse también en términos de otros insumos tales como, por ejemplo, el número o tiempo de personal sanitario. Por ejemplo, 1.000 vacunas anuales por miembro del personal médico cualificado.
- El "costo por reducción en el número de niños que contraen el sarampión", es un ejemplo de un indicador de eficiencia que relaciona un resultado (reducción del número de niños que contraen el sarampión) con un insumo (costo).

• **Eficacia:**

La GPR 3 señala que la eficacia es la relación entre los resultados reales y los objetivos de rendimiento del servicio. Por ello, una evaluación de la eficacia depende del tipo de objetivos de rendimiento de los servicios que ha presentado la entidad. Los tres ejemplos siguientes ilustran la eficacia para diferentes objetivos de rendimiento de los servicios. El primer ejemplo ilustra la eficacia cuando el objetivo de rendimiento de los servicios se expresaba en términos de insumos, el segundo en términos de productos, y el tercero en términos de un resultado.

- El objetivo de rendimiento de los servicios era dedicar 20.000 horas de personal médico a la provisión de vacunas de sarampión durante el año que termina el 31 de marzo de 20XX. El resultado real logrado fue de 18.000 horas de personal médico. Por ello, la eficacia de la entidad en esta área fue del 90%.
- El objetivo de rendimiento de los servicios fue proporcionar 100.000 vacunas de sarampión a niños durante el año que termina el 31 de marzo de 20XX. El resultado real logrado fue 99.000 vacunaciones. Por ello, la eficacia de la entidad en esta área fue del 99%.
- El objetivo de rendimiento de los servicios era reducir el número de niños que contraen el sarampión en 3.000 en comparación con los del año anterior. El resultado real logrado fue una reducción de 3.000 en niños que contraen el sarampión. Por ello, la eficacia de la entidad en esta área fue del 100%.

- **Indicador de rendimiento—Descripción cualitativa:**

La GPR 3 señala que los indicadores de rendimiento son medidas cuantitativas, medidas cualitativas y/o descripciones cualitativas de la naturaleza y medida en que una entidad está usando recursos, proporcionando servicios y logrando sus objetivos de rendimiento de los servicios. El ejemplo siguiente ilustra un indicador de rendimiento expresado como una descripción cualitativa:

Un departamento del gobierno (el Ministerio) responsable de apoyar las relaciones del gobierno con otras naciones, incluyendo relaciones comerciales, usa la descripción cualitativa siguiente como uno de sus indicadores de rendimiento:

El compromiso con América Latina durante este año se espera que incluya varias misiones de negocio exitosas conducidas por el ministerio con los gobiernos nacionales y la implicación ministerial en dos foros regionales. El Ministerio proporcionará alojamiento y otro apoyo para las visitas a nivel ministerial procedentes de varios países de la región, y llevará a cabo consultas bilaterales de política extranjera. Las consultas incluirán asesoramiento sobre acuerdos de libre comercio. La red diplomática en varios países de América Latina se ampliará a través de consulados adicionales y cónsules honorarios.

Parte 2: Análisis y comentario en forma de descripción narrativa—Tipos de información

La siguiente lista proporciona ejemplos de tipos diferentes de información que podría incluirse en el análisis y comentario en forma de descripción narrativa para ayudar a la evaluación de los usuarios del rendimiento de los servicios de una entidad:

- (a) Logros de rendimiento de los servicios concretos, deficiencias y cuestiones.
- (b) Identificación y comentarios de los factores que pueden haber influido en el logro (o no logro) de los objetivos de rendimiento de los servicios.
- (c) Indicadores de eficacia.
- (d) Comentarios de las diferencias entre logros reales y previstos.
- (e) Comparación de indicadores:
 - (i) a lo largo del tiempo;
 - (ii) hitos; y/o,
 - (iii) entre resultados reales y previstos.
- (f) Razones para el cambio, o cambios, si los objetivos de rendimiento de los servicios o indicadores de rendimiento presentados han cambiado en comparación con los presentados el año anterior.
- (g) Cuando una entidad tiene objetivos plurianuales de rendimiento de los servicios, descripción del progreso hacia su logro.
- (h) Cuando se presentan los resultados, información sobre la medida en que éstos pueden atribuirse a las actividades de la entidad.
- (i) Enseñanzas aprendidas durante el periodo sobre el que se informa con respecto al rendimiento de los servicios de la entidad, incluyendo, cuando proceda, planes o formas de abordar cuestiones que afectan al rendimiento de los servicios y áreas que requieren evaluación adicional.
- (j) Identificación y comentarios de los riesgos asociados con la prestación de servicios y, si se han llevado a cabo evaluaciones de riesgos para los servicios, información sobre cómo estas decisiones de compensación del riesgo se presentan y gestionan.

- (k) Identificación y comentarios de las consecuencias—intencionadas o no, directas o indirectas—de los servicios prestados.

Si una entidad proporciona un comentario de las diferencias entre logros reales y previstos este análisis podría incluir, por ejemplo:

- (a) identificación del tamaño de las discrepancias; y
- (b) factores que contribuyen a las discrepancias. (Por ejemplo, factores externos, eficiencias o ineficiencias en procesos internos, disponibilidad de recursos o decisiones de prestación de servicios del gobierno.)

El logro de resultados es, a menudo, influido por factores fuera del control de la entidad. Si una entidad proporciona análisis y comentario en forma de descripción narrativa sobre los resultados, la información revelada debe ser suficiente para asegurar que los usuarios no sobreestiman el papel de la entidad con respecto a la mejora o empeoramiento de los resultados. Cuando se muestra la información sobre el resultado, la correspondiente a los siguientes aspectos puede ser útil para los usuarios:

- (a) la medida en que los resultados pueden atribuirse a las actividades de la entidad; y
- (b) otros factores que pueden haber influido en los resultados.

La prestación de servicios públicos, a menudo conlleva una evaluación del riesgo, involucrando parámetros claros sobre la tolerancia de diferentes tipos de riesgos, incluyendo el riesgo de falsos positivos y negativos con respecto a las decisiones de intervención. Información sobre cómo evalúa una entidad los riesgos como parte de la prestación de servicios puede ayudar la comprensión por parte de los usuarios del rendimiento de los servicios de una entidad.

Ejemplos relacionados con la información sobre el programa de información sobre sostenibilidad

EI4. En los párrafos EI1. a EI3. se ofrece una visión general de cómo aplicar los principios de la GPR 3 al presentar información sobre el rendimiento de los servicios. En los párrafos EI5. a EI8. se proporcionan ejemplos específicos de cómo informar sobre la información del rendimiento de los servicios relacionados con los programas de sostenibilidad. Estos ejemplos no son exhaustivos y su finalidad es proporcionar a las entidades un modelo simplificado a modo ilustrativo sobre cómo informar sobre los objetivos de rendimiento de los servicios de los programas de sostenibilidad. Una entidad necesita evaluar todos los hechos y circunstancias relevantes de sus programas específicos al aplicar las guías de la GPR 3.

Ejemplo 1—Programa financiado por un bono verde

EI5. Las entidades pueden utilizar los bonos verdes para recaudar fondos destinados a invertir en programas de sostenibilidad, por ejemplo, programas medioambientales o de mitigación del cambio climático. Los emisores de dichos bonos verdes pueden identificar métricas u objetivos específicos para proporcionar a los inversores información sobre el rendimiento del programa en la consecución de dichos objetivos. A continuación se muestra un ejemplo de un programa financiado por un bono verde. El ejemplo muestra cómo aplicar la GPR 3 para informar sobre el programa.

Detalles y objetivos del bono verde:

- El 1 de enero de 20X0, la Entidad A emitió un bono verde para financiar un programa de reforestación con el objetivo de plantar 100 millones de árboles antes de finales de año, con un costo de 4 u.m. por árbol.
- El resultado objetivo del programa de reforestación es la absorción de 997.900 toneladas de CO₂ al año [(100 millones de árboles x 22 libras de CO₂ absorbidas por árbol) dividido por 2.204,63 libras en toneladas] durante los primeros 20 años.

- A finales de 20X0, el personal forestal había plantado 85 millones de árboles y determinó que el CO₂ absorbido por el programa de reforestación en el año 1 era de 578.328 toneladas de CO₂ [(85 millones de árboles x 15 libras de CO₂ absorbidas por árbol) dividido por 2204,63 libras en toneladas].
- El costo real de plantar cada árbol en el programa de reforestación fue de 4,1 u.m. (348,5 millones de u.m./85 millones de árboles).

Indicadores de rendimiento:

- Insumos: el costo de plantar cada árbol.
- Productos: el número de árboles plantados.
- Resultados: Total de CO₂ absorbido.
- Eficiencia:
 - o El costo por árbol plantado fue de 4,1 u.m, es decir, superior al costo esperado de 4 u.m. El número total de árboles plantados fue 15 millones de árboles menos (100 millones menos 85 millones). El costo por tonelada de CO₂ absorbida fue de 603 u.m. (348,5 millones de u.m./578.328 toneladas de CO₂), mientras que el costo previsto por tonelada de CO₂ era de 401 u.m. (400 millones de u.m./997.900 toneladas de CO₂). El mayor costo de las toneladas de CO₂ por u.m. gastada muestra una menor absorción de CO₂, que podría atribuirse a varios factores, incluyendo el proceso gradual de plantación de árboles, un número menor de árboles plantados por el programa de lo previsto y una menor tasa de supervivencia de los árboles plantados.
- Eficacia:
 - o Insumo: 102,5% (el costo real de plantar un árbol en relación con el costo objetivo de plantar un árbol – 4,1 u.m./4 u.m.), ya que el costo real de plantar los árboles (348,5 millones de u.m.) fue inferior al costo previsto (400 millones de u.m.) y el número real de árboles plantados (85 millones) fue inferior al número objetivo de árboles que se iban a plantar (100 millones).
 - o Producto: 85% (el número real de árboles plantados sobre el número objetivo de árboles que se iban a plantar – 85 millones/100 millones), ya que se plantaron menos árboles de los previstos.
 - o Resultado: 58% (la absorción de CO₂ al final del año 1 en relación con el objetivo de absorción de CO₂ en el año 1 – 578.328 toneladas de CO₂/997.900 toneladas de CO₂), porque se absorbió menos carbono de lo previsto.

Ejemplo 2—Programa financiado por un impuesto sobre el carbono

El6.Las entidades pueden utilizar los impuestos sobre el carbono para generar ingresos con los que financiar inversiones en programas de sostenibilidad, incluyendo los destinados a financiar inversiones en la mitigación del cambio climático. Los programas de impuestos sobre el carbono a menudo tienen métricas u objetivos específicos. La entidad puede utilizar esta información para informar sobre el rendimiento en relación con los objetivos del programa. A continuación se muestra un ejemplo de un programa financiado por un impuesto sobre el carbono. El ejemplo muestra cómo aplicar la GPR 3 para informar sobre el programa.

Detalles y objetivos del impuesto sobre el carbono:

- El 1 de enero de 20X1, la Jurisdicción B implementa un impuesto sobre el carbono para generar ingresos con los que financiar la instalación de 10.000 estaciones de recarga de vehículos eléctricos (VE) en sus autopistas durante los próximos 15 años.

- El objetivo del programa de la Jurisdicción B es incentivar el desarrollo del mercado de vehículos de cero emisiones (VCE) para que estos representen el 100% de los 460.000 vehículos ligeros nuevos vendidos al año, en un plazo de 15 años.
- El objetivo del programa para el año 1, que comienza en 20X2, es instalar 600 estaciones de recarga de VE (con un costo previsto de 28.500 u.m. por cada estación de recarga) y que las ventas de VCE representen el 26% de las ventas de vehículos ligeros nuevos en la Jurisdicción B (119.600).
- A finales de 20X2, la Jurisdicción B invirtió 13,11 millones de u.m. en la instalación de 460 estaciones de recarga de VE y el 18% (85.000/460.000) de todas las ventas de vehículos ligeros nuevos fueron VCE.

Indicadores de rendimiento:

- Insumo: El costo de instalar cada estación de recarga de VE.
- Producto: El número de estaciones de recarga de VE instaladas.
- Resultado: Cuota de mercado de los VCE en el mercado de vehículos ligeros nuevos.
- Eficiencia:
 - o El costo por estación de recarga de VE instalada fue de 28.500 u.m. (13,11 millones de u.m./460 estaciones de recarga de VE), lo que supuso alcanzar el objetivo de costo por estación de 20X2. Sin embargo, el programa solo resultó en la instalación de 460 estaciones de recarga de VE, lo que supone un déficit de 140 (el plan era completar 600 estaciones de recarga de VE). El costo incurrido por la Jurisdicción B para incentivar la compra de nuevos VCE ligeros en 20X2 fue de 154 u.m. por VCE (13,11 millones de u.m./85.000 nuevos VCE ligeros). El costo previsto del programa era de 143 u.m. por cada nuevo VCE ligero adicional vendido; sin embargo, esta expectativa se basaba en captar el 26% del mercado, en lugar del 18% captado en 20X2.
- Eficacia:
 - o Insumo: 100% (el costo real de instalar una estación de recarga de VE sobre el costo objetivo de instalar una estación de recarga de VE – 28.500 u.m./28.500 u.m.), ya que se alcanzó el costo previsto.
 - o Producto: 77% (el número real de estaciones de recarga de VE instaladas sobre el número objetivo de instalaciones previstas de estaciones de recarga de VE: 460/600), ya que se instalaron menos estaciones de recarga de VE de las previstas.
 - o Resultado: 71% (el número real de nuevos VCE ligeros vendidos sobre el objetivo (85,000/119,600), porque la cuota de mercado alcanzada, del 18 %, fue inferior al objetivo del 26%.

Ejemplo 3—Inversión en infraestructura para mitigar los impactos del cambio climático

E17. Las entidades pueden utilizar las inversiones en infraestructura para ayudar a restaurar el medio ambiente natural y mitigar el impacto del cambio climático. Dichas inversiones a menudo identifican métricas u objetivos específicos que pretenden alcanzar las inversiones, incluyendo las relacionados con la prestación de servicios. La entidad puede utilizar esta información para informar sobre el rendimiento del programa en relación con el logro de los objetivos del programa. A continuación se muestra un ejemplo de una inversión en infraestructura verde (es decir, un jardín pluvial) financiada con sanciones medioambientales recaudadas para mitigar los efectos del cambio climático. El ejemplo muestra cómo aplicar la GPR 3 al informar sobre el programa.

Detalles y objetivos de la inversión en infraestructura:

- La Comunidad C utiliza los fondos recaudados a partir de sanciones medioambientales para financiar programas que contribuyen a la restauración del medioambiente, a través de programas de

«infraestructura verde», como la instalación de jardines pluviales para reducir el riesgo de inundaciones y ayudar a las comunidades a adaptarse al cambio climático.

- En 20X1, la Comunidad C presupuestó 250.000 u.m. para la instalación de jardines pluviales en viviendas y pequeñas empresas, con un costo medio de 5.556 u.m. cada uno (250.000 u.m./45 jardines pluviales).
- Un informe de un consultor en gestión del agua afirma que se estima que el plan de instalar 45 jardines pluviales reducirá los casos de inundaciones en un 60% (30 casos menos de inundaciones).
- Los niveles de lluvia en 20X0 y 20X1 fueron similares, se registraron 50 casos de inundaciones en 20X0 y, tras destinar 150.000 u.m. a la financiación de 25 jardines pluviales en 20X1, se produjeron 17 casos menos de inundaciones (una reducción del 34%).

Indicadores de rendimiento:

- Insumo: Fondos recaudados de sanciones medioambientales y disponibles para jardines pluviales.
- Producto: Número de jardines pluviales financiados por la Comunidad C.
- Resultado: Reducción de los casos de inundaciones en viviendas y pequeñas empresas.
- Eficiencia:
 - o El costo por jardín pluvial fue de 6.000 u.m. (150.000 u.m./25 jardines pluviales), 444 u.m. por encima del costo objetivo. Solo se produjeron 17 casos de inundaciones menos que los 30 estimados, lo que puede atribuirse al menor número de jardines pluviales financiados por el programa (se estimó que se financiarían 45 jardines pluviales, pero solo se financiaron y completaron 25 en 20X1). El costo por reducción de casos de inundaciones fue 490 u.m. más alto por caso de inundación, ya que el costo previsto fue de 8.333 u.m. (250.000 u.m./30 reducciones de casos de inundaciones) y el costo real fue de 8.823 u.m. (150 000 u.m./17 reducciones de casos de inundaciones).
- Eficacia:
 - o Insumo: 60% (la financiación real proporcionada para los jardines pluviales sobre la financiación objetivo disponible – 150.000 u.m./250.000 u.m.), porque se proporcionó menos financiación de la disponible.
 - o Producto: 56% (el número real de jardines pluviales financiados en relación con el número objetivo de jardines pluviales previstos – 25/45), porque se financiaron menos jardines pluviales de los previstos.
 - o Resultado: 57% (la reducción real de los casos de inundaciones en relación con la reducción objetivo de los casos de inundaciones – 17/30), porque se evitaron menos casos de inundaciones de los previstos.

Ejemplo 4—Desembolsos por impuestos para inversiones en sostenibilidad

EI8.Los desembolsos¹ por impuestos pueden utilizarse para incentivar la inversión privada con el fin de mejorar la eficiencia energética y reducir el consumo de energía. Estos programas fomentan inversiones y, a menudo, identifican métricas u objetivos específicos que se pretenden alcanzar con las inversiones. La entidad puede utilizar esta información para informar sobre el rendimiento del programa en la consecución de sus objetivos. A continuación se presenta un ejemplo de un programa de desembolsos por impuestos para fomentar mejoras en la

¹ Este término se define en el Glosario de Términos Definidos.

eficiencia energética a través de la conservación, en el que se establece cómo aplicar la GPR 3 al informar sobre el programa.

Detalles y objetivos del desembolso por impuestos:

- En 20X6, el País A introdujo un crédito fiscal para incentivar las renovaciones energéticamente eficientes por valor de 525 millones de u.m. (aproximadamente 80.000 renovaciones) con el fin de reducir el consumo de energía, concretamente de gas natural, en un 15% en 20X7.
- En 20X7, el País A concedió un crédito fiscal de 300 millones de u.m. por los desembolsos en eficiencia energética de las viviendas.
- El crédito fiscal para la transición energética provocó unas 60.000 renovaciones energéticamente eficientes adicionales elegibles y supuso una reducción del 7% (94.007.117 Mm³²) en el consumo de gas natural en propiedades residenciales en 20X7 (el consumo total de gas natural en 20X7 fue de 1.342.958.820 Mm³).

Indicadores de rendimiento:

- Insumo: Importe total de los créditos fiscales concedidos.
- Producto: Número de renovaciones energéticamente eficientes elegibles completadas.
- Resultado: Reducción del consumo energético.
- Eficiencia:
 - o El desembolso fiscal medio concedido por cada renovación de eficiencia energética fue de 5.000 u.m., lo que supuso un desembolso fiscal inferior al previsto de 6.563 u.m. por renovación (525 millones de u.m./80.000 renovaciones). El costo real por unidad de ahorro energético fue de 3.191 u.m. por Mm³ (300 millones de u.m./94.007.117 Mm³), que fue superior al previsto en 2.606 por Mm³ (525 millones de u.m./201.443.823 Mm³). Esto podría atribuirse a un número menor de renovaciones reales (60.000) que el previsto (80.000) y a un menor ahorro de energía por renovación – 1.566,78 Mm³ por renovación (94.007.117,40 Mm³/60.000 renovaciones) en lugar de 2.518,05 Mm³ por renovación (201.44.823 Mm³/80.000 renovaciones).
- Eficacia:
 - o Insumo: 57% (el crédito fiscal real concedido para renovaciones energéticamente eficientes elegibles en relación con el objetivo anunciado – 300 millones de u.m./525 millones de u.m.), porque los desembolsos fiscales concedidos fueron inferiores al objetivo.
 - o Producto: 75% (el número real de renovaciones energéticamente eficientes elegibles en relación con el objetivo – 60.000/80.000), porque se realizaron menos renovaciones energéticamente eficientes de lo previsto.
 - o Resultado: 47% (la reducción real del consumo de gas natural en relación con el objetivo – 7%/15%), porque la reducción del consumo de gas natural alcanzada fue inferior a la prevista.

² Un millón de metros cúbicos de gas natural.

GLOSARIO DE TÉRMINOS DEFINIDOS

Este glosario contiene todos los términos definidos en las 50 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) con base contable de acumulación (o devengo) aprobadas hasta el 31 de enero de 2025. Una lista de estas NICSP se encuentra en la cubierta posterior de este glosario. Este glosario no incluye los términos definidos en la NICSP de Base de Efectivo, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*. Los usuarios deben dirigirse a esa NICSP de Base de Efectivo para consultar estos términos.

Definiciones

Las referencias a las NICSP con base de acumulación (o devengo) están por número de Norma y número de párrafo. Por ejemplo, 1.7 remite a los usuarios a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, párrafo 7. Las referencias que aparecen entre paréntesis indican variaciones menores de redacción.

Término	Definición	Localización
Pérdidas crediticias esperadas de 12 meses (12-month expected credit loss)	La parte de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo que representan las pérdidas crediticias esperadas que proceden de sucesos de incumplimiento sobre un instrumento financiero que están posiblemente dentro de los 12 meses después de la fecha de presentación.	41.9
Políticas contables (accounting policies)	Los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.	3.7
Base contable de acumulación (o devengo) (accrual basis)	Una base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos.	1.7
Operación adquirida (acquired operation)	La operación en la que la adquirente obtiene el control en una adquisición.	40.5
Adquirente (acquirer)	La entidad que obtiene el control de una o más operaciones en una adquisición.	40.5
Adquisición (acquisition)	Una combinación del sector público en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación no es una fusión.	40.5
Fecha de adquisición (acquisition date)	Fecha en la que la adquirente obtiene el control de la operación adquirida.	40.5
Mercado activo (active market)	Un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:	21.14

Término	Definición	Localización
	(a) las partidas objeto de transacción son homogéneas; (b) siempre es posible encontrar compradores y vendedores; y (c) los precios están disponibles para el público.	
Mercado activo (active market)	Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha.	46.6
Ganancias y pérdidas actuariales (actuarial gains and losses)	Cambios en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos contraídas por: (a) los ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y (b) los efectos de cambios en las suposiciones actuariales.	39.8
valor actuarial presente de los beneficios prometidos por retiro (actuarial present value of promised retirement benefits)	El valor presente de los pagos esperados plan de beneficios por retiro a los participantes atribuibles al servicio, tales como empleados, ya prestado.	49.9
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.		
Actividad agrícola (agricultural activity)	La gestión por una entidad de la transformación biológica y cosecha o recolección de activos biológicos para: • la venta; • distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica; o • conversión en producto agrícola o en otros activos biológicos adicionales para vender o para distribuirlos sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.	27.9
Producto agrícola (agricultural produce)	Producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.	27.9
Fusión (amalgamation)	Da lugar a una entidad resultante y es:	40.5

Término	Definición	Localización
	(a) una combinación del sector público en la cual ninguna parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones; o (b) una combinación del sector público en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación tiene la esencia económica de una fusión.	
Fecha de la fusión (amalgamation date)	La fecha en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan.	40.5
Amortización (amortization)	La distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible a lo largo de su vida útil.	31.16
Costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero (amortized cost of a financial asset or financial liability)	Importe al que fue medido en su reconocimiento inicial un activo financiero o un pasivo financiero, menos reembolsos del principal, más o menos, la amortización acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia entre el importe inicial y el importe al vencimiento y, para activos financieros, ajustado por cualquier corrección de valor por pérdidas.	41.9
Presupuesto anual (annual budget)	Un presupuesto aprobado para un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.	24.7
Asignación presupuestaria (appropriation)	Una autorización concedida por un organismo legislativo para asignar fondos para propósitos especificados por la autoridad legislativa o similar	24.7
Presupuesto aprobado (approved budget)	La autorización para gastar derivada de leyes, leyes de asignación presupuestaria, ordenanzas del gobierno y otras decisiones relacionadas con los ingresos o cobros anticipados del periodo presupuestario.	24.7
Activos (assets)	Recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales la entidad espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio futuros.	1.7
Techo del activo (asset ceiling)	El valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo.	39.8
Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los	Activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que:	39.8

Término	Definición	Localización
empleados (assets held by a long-term employee benefit fund)	(a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existen solamente para pagar o financiar beneficios a los empleados; y (b) están disponibles para ser usados solo con el fin de pagar o financiar beneficios a los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando: (i) los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones relacionadas con los beneficios de los empleados del plan o de la entidad que informa; o (ii) los activos retornen a la entidad que informa para reembolsarla por los beneficios a los empleados ya pagados.	
Planta productora (bearer plant)	Una planta viva que: (a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas; (b) se espera que produzca durante más de un periodo; y (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.	27.9
Beneficios (benefits)	Son las ventajas que obtiene una entidad de su involucración con otras entidades. Los beneficios podrían ser financieros o no financieros. El impacto real de la involucración de una entidad con otra entidad puede tener aspectos positivos o negativos.	35.14
Acuerdo vinculante (para un acuerdo de concesión de servicios) [binding agreement (for a service concession arrangement)]	Describe contratos y otros acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.	32.8
Acuerdo vinculante (para un acuerdo conjunto) [binding agreement (for a joint arrangement)]	Un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones exigibles como los que tendrían si la forma fuera la de un contrato. Incluye derechos de contratos u otros derechos legales.	35.14 36.8
Acuerdo vinculante (binding arrangement) De aplicación a los periodos que comiencen a	A efectos de esta Norma, un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere tanto derechos como obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes, a las partes del acuerdo.	47.4

Término	Definición	Localización
partir del 1 de enero de 2026.		
Activo del acuerdo vinculante De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Derecho de una entidad a una contraprestación por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento de conformidad con las condiciones del acuerdo vinculante cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, el rendimiento futuro de la entidad).	47.4
Pasivo por acuerdos vinculantes (binding arrangement liability) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Obligación de una entidad de satisfacer su obligación de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante por el que la entidad ha recibido una contraprestación (o cuyo importe es exigible) del suministrador de recursos.	47.4
Activo biológico (biological asset)	Es cualquier animal vivo o planta.	27.9
Transformación biológica (biological transformation)	Comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.	27.9
Costos por préstamos (borrowing costs)	Intereses y otros gastos en que incurre una entidad en relación con operaciones de endeudamiento.	5.5
Base presupuestaria (budgetary basis)	La base contable de acumulación (o devengo), de efectivo u otra base contable adoptada en el presupuesto, que ha sido aprobada por el órgano legislativo.	24.7
Transferencias de capital (para el receptor de los recursos) [capital transfer (for a resource recipient)] De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Desde la perspectiva de un receptor de recursos, una transferencia de capital es una entrada de recursos u otro activo que surge de un acuerdo vinculante con la especificación de que la entidad adquiere o construye un activo no financiero que será controlado por la entidad. (El párrafo GA1 proporciona guías adicionales.)	47.4
Transferencias de capital (para un suministrador de	Desde la perspectiva de un suministrador de transferencias, una transferencia de capital es una salida de efectivo u otro activo que surge de un	48.6

Término	Definición	Localización
recursos) [capital transfer (for a resource provider)] De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	acuerdo vinculante con la especificación de que el receptor de la transferencia adquiere o construye un activo no financiero que será controlado por el receptor de la transferencia.	
Importe en libros (de un activo intangible) [carrying amount (of an intangible asset)]	El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.	31.16
Importe en libros (de propiedades de inversión) [carrying amount (of investment property)]	El importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera.	16.7
Importe en libros (de las propiedades, planta y equipo) [carrying amount (of property, plant, and equipment)]	El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.	45.5
Importe en libros de un pasivo (carrying amount of a liability)	El importe por el que se reconoce un pasivo en el estado de situación financiera.	10.7
Importe en libros de un activo (carrying amount of an asset)	El importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera de la entidad una vez deducidas todas las depreciaciones acumuladas y pérdidas de valor por deterioro recogidas.	10.7
Efectivo (cash)	Comprende tanto la existencia de dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista.	2.8
Equivalentes al efectivo (cash equivalents)	Inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.	2.8
Flujos de efectivo (cash flows)	Entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.	2.8
Activos generadores de efectivo (cash-generating assets)	Activos que se poseen con el objetivo principal de generar un retorno comercial.	21.14

Término	Definición	Localización
Unidad generadora de efectivo (cash-generating unit)	El grupo identificable de activos más pequeño mantenido con el objetivo principal de generar un retorno comercial que genera entradas de efectivo por su uso continuado que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.	26.13, 44.9
Cambio en una estimación contable (change in accounting estimate)	Un ajuste del importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.	3.7
Clase de propiedades, planta y equipo (class of property, plant, and equipment)	Un grupo de activos de naturaleza o función similar en las operaciones de una entidad, que se muestra como una partida única a efectos de información a revelar en los estados financieros.	45.5
Familiares cercanos a una persona (close members of the family of an individual)	Aquellos miembros de la familia inmediata de una persona o familiares cercanos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad.	20.4
Tasa de cambio de cierre (closing rate)	La tasa de cambio de contado existente a la fecha de presentación.	4.10
Servicios colectivos (collective services)	Servicios proporcionados por una entidad del sector público simultáneamente a todos los miembros de la comunidad que pretenden abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto.	19.18
Operación que se combina (combining operation)	Aquella operación que se combina con una o más operaciones distintas para formar la entidad resultante en una fusión.	40.5
Fecha de comienzo del arrendamiento	La fecha en la que un arrendador pone un activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso.	43.5
Base comparable (comparable basis)	Los importes reales presentados según la misma base contable, y la misma base de clasificación, para las mismas entidades y para el mismo periodo que el presupuesto aprobado.	24.7
Obligación de cumplimiento (compliance obligation)	Una obligación de cumplimiento es el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos internamente para bienes o servicios distintos o de transferir bienes o servicios distintos a un comprador o	47.4

Término	Definición	Localización
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	tercero beneficiario.	
componente de la entidad (component of an entity)	Las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la operación como a efectos de información financiera.	44.9
Condiciones sobre activos transferidos (conditions on transferred assets)	Estipulaciones que especifican que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en el activo se consuman por el receptor de la forma especificada o que se devuelvan los mismos al transferidor.	23.7
Estados financieros consolidados (consolidated financial statements)	Los estados financieros de una entidad económica en los que los activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.	34.6
Contrato de construcción (construction contract)	Un contrato, o un acuerdo vinculante similar, específico para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.	11.4
Obligación implícita (constructive obligation)	La que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: (a) debido a un patrón de comportamiento establecido en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.	19.18
Activo contingente (contingent asset)	Un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurra o, en su caso, por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.	19.18
Contraprestación contingente (contingent consideration)	Generalmente una obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o participaciones en el patrimonio a los anteriores propietarios de una operación adquirida como parte de un intercambio para obtener el	40.5

Término	Definición	Localización
	control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.	
Pasivo contingente (contingent liability)	(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo porque sucedan, o no sucedan, uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o (b) una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: (i) no es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, estableciendo una obligación; o (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.	19.18
Contrato (contract)	A efectos de esta Norma, es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.	43.5
Contratista (contractor)	Una entidad que realiza trabajos de construcción de obras conforme a un contrato de construcción.	11.4
Contribuciones de los propietarios (contributions from owners)	Los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que han sido aportados a la entidad por parte de terceros ajenos a la misma, distintos de los que dan lugar a pasivos, que establecen una participación financiera en los activos netos/patrimonio de la entidad, que: (a) conlleva derechos sobre (i) la distribución de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia, haciéndose tal distribución a discreción de los propietarios o sus representantes, y (ii) la distribución de cualquier excedente de activos sobre pasivos en caso de liquidación de la entidad; y/o (b) puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o devolución.	1.7
Control (control)	Una entidad controla otra entidad cuando está expuesta, o tiene derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la otra entidad y tiene la capacidad de afectar la naturaleza o importe de esos beneficios a través de su poder sobre esta.	2.8
Control de un activo (control of an asset)	Surge cuando la entidad puede usar o beneficiarse de otra manera del	23.7

Término	Definición	Localización
	activo para conseguir sus objetivos y puede excluir o regular de otra manera el acceso de otros a este beneficio.	
Entidad controlada (controlled entity)	Una entidad que está controlada por otra entidad.	35.14
Controladora (controlling entity)	Una entidad que controla una o más entidades.	35.14
Costo (cost)	El importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de otra contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción.	16.7
Enfoque del costo (cost approach)	Una técnica de valoración que refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).	46.6
Contrato de margen sobre el costo o contrato basado en el costo (cost plus or cost-based contract)	Un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él o definidos previamente en el contrato y, en el caso de un contrato de características comerciales, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija, si procede.	11.4
Costos de disposición (costs of disposal)	Costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.	21.14
Costo de cumplimiento (cost of fulfillment)	Los costos en que la entidad incurrirá para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo, suponiendo que se hace de la forma menos costosa.	46.6
Costos de venta (costs to sell)	Los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias. La disposición puede ocurrir mediante la venta o mediante la distribución sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.	27.9
Costos de venta (costs to sell)	Los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo (o grupo de activos para su disposición), excluyendo los costos financieros y los gastos por impuestos a las ganancias.	44.9
Tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia (credit-adjusted effective interest rate)	La tasa que descuenta exactamente los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero al costo amortizado de un activo financiero que es un activo financiero con deterioro crediticio comprado u originado. Para calcular la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia, una entidad deberá estimar los flujos de efectivo	41.9

Término	Definición	Localización
	esperados teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares), y las pérdidas crediticias esperadas. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos básicos de interés, pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (véanse los párrafos GA156 a GA158 de la NICSP 41), los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos casos excepcionales en que los flujos de efectivo o la vida restante de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).	
Activo financiero con deterioro de valor crediticio (credit-impaired financial asset)	Un activo financiero tiene deteriorado el crédito cuando han ocurrido uno o más sucesos que tienen un impacto perjudicial sobre los flujos de efectivo futuros estimados de ese activo financiero. Evidencias de que un activo financiero tiene deteriorado el crédito incluyen información observable sobre los sucesos siguientes: (a) dificultades financieras significativas del emisor o del prestatario; (b) una infracción del contrato, tal como un incumplimiento o un suceso de mora; (c) el prestamista del prestatario por razones económicas o contractuales relacionadas con dificultades financieras del prestatario, le ha otorgado a éste concesiones o ventajas que no le habría facilitado en otras circunstancias; (d) se está convirtiendo en probable que el prestatario entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; (e) la desaparición de un mercado activo para el activo financiero en cuestión, debido a dificultades financieras; o (f) la compra o creación de un activo financiero con un descuento importante que refleja la pérdida crediticia incurrida. Puede no ser posible identificar un suceso discreto único—en su lugar, el efecto combinado de varios sucesos puede haber causado que el activo financiero pase a tener deteriorado el crédito.	41.9
Pérdida crediticia (credit loss)	La diferencia entre todos los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, todas las insuficiencias de efectivo) descontadas a la tasa de interés efectiva original (o a la tasa de interés efectiva ajustada por el crédito para activos financieros con deterioro crediticio	41.9

Término	Definición	Localización
	comprados u originados). Una entidad estimará los flujos de efectivo considerando todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares) durante la vida esperada de ese instrumento financiero. Los flujos de efectivo que se consideran incluirán los procedentes de la venta de garantías colaterales mantenidas u otras mejoras crediticias que son parte integrante de los términos contractuales. Se presume que la vida esperada de un instrumento financiero puede estimarse con fiabilidad. Sin embargo, en casos excepcionales en que no es posible estimar con fiabilidad la vida esperada de un instrumento financiero, la entidad deberá utilizar el término contractual restante de dicho instrumento financiero.	
Riesgo crediticio (credit risk)	El riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación.	30.8
Grado de calificación de riesgo crediticio (credit risk rating grades)	Calificación del riesgo crediticio basada en el riesgo de que ocurra un incumplimiento en un instrumento financiero.	30.8
Riesgo de tasa de cambio (currency risk)	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen como consecuencia de variaciones en las tasas de cambio de monedas extranjeras.	30.8
Activo corriente (current asset)	Una entidad clasificará un activo como corriente cuando: (a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación; (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación; (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el que se informa; o (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NICSP 2) a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.	44.9
Valor operativo actual (current operational value)	El importe que las entidades pagarían por el potencial de servicio restante de un activo en la fecha de medición.	46.6
Costo corriente de reposición (current replacement cost)	El costo en el que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.	12.9

Término	Definición	Localización
Cliente (customer) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.	47.4
Fecha de adopción de las NICSP (IPSAS)	La fecha en que una entidad adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez, y es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza las NICSP de base de acumulación (o devengo) y para el cual la entidad presenta sus primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.	33.9
Decisor (decision maker)	Una entidad con derecho a tomar decisiones que es un principal o un agente para otras partes.	35.14
Costo atribuido (deemed cost)	Costo atribuido es un importe utilizado como sustituto del precio de transacción en la fecha de medición.	46.6
Déficit o superávit (deficit or surplus)	Es: (a) el valor presente de la obligación por beneficios definidos menos (b) El valor razonable (según se define en la NICSP 46, <i>Medición</i>), de los activos del plan (si los hubiera).	39.8
Planes de beneficios definidos (defined benefit plans)	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.	39.8
Planes de beneficios definidos (defined benefit plans) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	A efectos de esta Norma, los planes de beneficios por retiro son distintos de los planes de aportaciones definidas	49.9
Obligaciones por aportaciones definidas (defined contribution obligations)	Son las cantidades debidas a los partícipes según los términos de un plan de aportaciones definidas.	49.9

Término	Definición	Localización
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.		
Planes de aportaciones definidas (defined contribution plans)	Planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene la obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga activos suficientes para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.	39.8
Planes de aportaciones definidas (defined contribution plans) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	A efectos de esta Norma, los planes de aportaciones definidas son planes de beneficio por retiro, en los que las cantidades a pagar como beneficios se determinan en función de las aportaciones al fondo y de los rendimientos de la inversión que el mismo haya generado.	49.9
Importe depreciable (depreciable amount)	El costo de un activo u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.	45.5
Depreciación (depreciation)	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.	45.5
Baja en cuentas (derecognition)	La eliminación de un activo financiero o del pasivo financiero previamente reconocido en el estado de situación financiera de una entidad.	41.9
Derivado (derivative)	Un instrumento financiero u otro contrato dentro del alcance de esta Norma que tiene las tres características siguientes. (a) Su valor cambia en respuesta a los cambios en una tasa de interés especificada, en el precio de un instrumento financiero, en el de una materia prima cotizada, en una tasa de cambio, en un índice de precios o de tasas de interés, en una calificación o índice de carácter crediticio o en función de otra variable, que en el caso de no ser financiera no sea específica para una de las partes del contrato (a veces se denomina “subyacente” a esta variable). (b) No requiere una inversión inicial neta, o solo obliga a realizar una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.	41.9

Término	Definición	Localización
	(c) Se liquida en una fecha futura.	
Desarrollo (development)	Aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, por medio de un plan para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.	31.16
Distribuciones a los propietarios o aportantes (distributions to owners)	Los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que la entidad distribuye a todos o algunos de sus propietarios, sea como rendimiento de la inversión, o como devolución de la misma.	1.7
Grupo de activos para su disposición (disposal group)	Un grupo de activos a ser dispuesto, ya sea por venta o por otra vía, de forma conjunta como grupo en una única operación, junto con los pasivos directamente asociados con tales activos que se vayan a transferir en la transacción. El grupo incluirá la plusvalía adquirida en una combinación del sector público, si el grupo es una unidad generadora de efectivo a la que se haya atribuido la plusvalía de acuerdo con los requisitos de los párrafos 90A a 90H de la NICSP 26, Deterioro del Valor de los Activos o bien si se trata de una operación dentro de esa unidad generadora de efectivo.	44.9
Operación discontinuada (discontinued operation)	Un componente de la entidad del que se ha dispuesto, o ha sido clasificado como mantenido para la venta y: (a) representa una línea de negocio o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto; (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o (c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.	44.9
Dividendos o distribuciones similares (dividends or similar distributions)	Distribuciones a los poseedores de participaciones en el patrimonio de la entidad, en proporción al porcentaje que supongan sobre una clase particular del capital.	41.9
Entidad económica (economic entity)	Una entidad controladora y sus entidades controladas.	1.7, 35.14
Vida económica (economic life)	Indistintamente: (a) el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios; o (b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más eventuales usuarios.	43.5

Término	Definición	Localización
Fecha de vigencia de la modificación	La fecha en la que ambas partes acuerdan la modificación del contrato de arrendamiento	43.5
Método de la tasa interés efectiva (effective interest method)	El método que se utiliza para el cálculo del costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero y para la distribución y reconocimiento de los ingresos por intereses o gastos por intereses en el resultado del periodo a lo largo del periodo correspondiente.	41.9
Tasa de interés efectiva (effective interest rate)	La tasa que descuenta exactamente los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero o pasivo financiero con respecto al valor en libros bruto de un activo financiero o al costo amortizado de un pasivo financiero. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo esperados teniendo en cuenta todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares), pero no tendrá en cuenta las pérdidas crediticias esperadas. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos básicos de interés, pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (véanse los párrafos GA156 a GA158 de la NICSP 41), los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos casos excepcionales en que los flujos de efectivo o la vida restante de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad deberá utilizar los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).	41.9
Beneficios a los empleados (employee benefits)	Todas las formas de contraprestación concedida por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.	39.8
Precio de entrada (entry price)	El precio pagado por adquirir un activo o recibido por asumir un pasivo en una transacción de intercambio.	46.6
Participaciones en el patrimonio (equity interests)	A efectos de esta Norma, se utiliza en sentido amplio para referirse a las participaciones en la propiedad de entidades que pertenecen a los inversores y propietarios, participaciones de partícipes o miembros de entidades mutualistas.	40.5
Instrumento de patrimonio (equity instrument)	Cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.	28.9

Término	Definición	Localización
Método de la participación (referido a participaciones en otras entidades) [equity method (relating to interests in other entities)]	Método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada a partir de entonces por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor, de los activos netos/patrimonio de la asociada o negocio conjunto. El resultado (ahorro o desahorro) del periodo del inversor incluye su participación en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada y los activos netos/patrimonio del inversor incluyen su parte de cambios en los activos netos/patrimonio de la participada que no han sido reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de la participada.	36.8
Hechos ocurridos después de la fecha de presentación (events after the reporting date)	Aquellos sucesos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha de presentación de los estados financieros y la fecha de autorización para su emisión. Pueden identificarse dos tipos de eventos: (a) aquellos que suministran evidencia de condiciones que ya existían en la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que implican ajuste); y (b) aquellos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha de presentación (hechos posteriores a la fecha de presentación que no implican ajuste).	14.5
Diferencia de cambio (exchange difference)	La diferencia que surge de trasladar un determinado número de unidades de una moneda a otra a diferentes tasas de cambio.	4.10
Tasa de cambio (exchange rate)	La ratio de intercambio entre dos monedas.	4.10
Transacciones de intercambio (exchange transactions) De aplicación para los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2025.	Transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.	9.11
Transacciones de intercambio (exchange transactions) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.	12.9

Término	Definición	Localización
Precio de salida (exit price)	El precio que se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo.	46.6
Contratos pendientes de ejecución (executory contracts)	Contratos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o aquellos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos.	19.18
Flujo de efectivo esperado (expected cash flow)	El promedio ponderado de la probabilidad (es decir, la media de la distribución) de los flujos de efectivo futuros posibles.	46.6
Pérdida crediticia esperada (expected credit losses)	El promedio ponderado de las pérdidas crediticias con los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento según las ponderaciones.	41.9
Gastos (expenses)	Reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio acaecidos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio, excepto los relativos a lo distribuido a los propietarios.	1.7
Gastos pagados a través del sistema impositivo (expenses paid through the tax system)	Importes que están disponibles para los beneficiarios independientemente de que paguen impuestos o no.	23.7, 47.4
Activos para exploración y evaluación (exploration and evaluation assets) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027.	Desembolsos relacionados con la exploración y evaluación reconocidos como activos de acuerdo con la política contable de la entidad.	50.6
Desembolsos relacionados con la exploración y evaluación (exploration and evaluation expenditures) De aplicación a los periodos que comiencen a	Desembolsos efectuados por una entidad en relación con la exploración y la evaluación de recursos minerales, antes de que se pueda demostrar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales.	50.6

Término	Definición	Localización
partir del 1 de enero de 2027.		
Exploración y evaluación de recursos minerales (exploration for and evaluation of mineral resources) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2027.	La búsqueda de recursos minerales, incluyendo minerales, petróleo, gas natural y recursos similares no renovables, realizada una vez que la entidad ha obtenido derechos legales para explorar en un área determinada, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales.	50.6
Valor razonable (fair value)	A efectos de aplicar los requerimientos contables para arrendadores de esta Norma, es el importe por el que podría intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.	43.5
Valor razonable (fair value)	El precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.	46.6
Valor razonable menos los costos de venta (fair value less costs to sell)	El importe que se puede obtener por la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos para su disposición.	21.14
Presupuesto final (final budget)	El presupuesto inicial ajustado por todas las reservas, importes remanentes, transferencias, distribuciones, asignaciones de suplementos presupuestarios y otros cambios legislativos autorizados o autorizaciones similares, aplicables al periodo del presupuesto.	24.7
Arrendamiento financiero (finance lease)	Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.	43.5
Activo financiero (financial asset)	Cualquier activo que es: (a) efectivo; (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) Un derecho contractual: (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o	28.9

Término	Definición	Localización
	(d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea: (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 17 y 18, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.	
Contrato de garantía financiera (financial guarantee contract)	Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.	41.9
Instrumento financiero (financial instrument)	Cualquier contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.	28.9
Pasivo financiero (financial liability)	Un pasivo que es: (a) una obligación contractual: (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o (b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y sea:	28.9

Término	Definición	Localización
	(i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a entregar una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propio; o (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A este efecto, los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) para adquirir una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad por un importe fijo de cualquier moneda son instrumentos de patrimonio si la entidad ofrece los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) de forma proporcional a todos los propietarios existentes de la misma clase de sus instrumentos de patrimonio no derivados propios. A estos efectos también, los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 15 y 16 (de la NICSP 28), instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 17 y 18, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad. Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 15 y 16 o de los párrafos 17 y 18.	
Pasivo financiero al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) (financial liability at fair value through surplus or deficit)	Un pasivo financiero que cumple alguna de las siguientes condiciones: (a) Cumple la definición de mantenido para negociar. (b) Desde el momento del reconocimiento inicial, ha sido designado por la entidad para contabilizarlo al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 46 o 51 (de la NICSP 41). (c) Se designa en el momento del reconocimiento inicial o con posterioridad como al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 152 (de la NICSP 41).	41.9

Término	Definición	Localización
Actividades de financiación (financing activities)	Actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la entidad.	2.8
Multas (fines) De aplicación para los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2025.	Beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir las leyes o regulaciones.	23.7
Multas (fines) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por entidades, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir leyes y/o regulaciones.	47.4
Compromiso en firme (firm commitment)	Un acuerdo vinculante para intercambiar una determinada cantidad de activos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.	41.9
Compromiso firme de compra (firm purchase commitment)	Un acuerdo con un tercero no vinculado, que compromete a ambas partes y por lo general es exigible legalmente, que (a) especifica todas las condiciones significativas, incluyendo el precio y el plazo de las transacciones, y (b) incluye una penalización por incumplimiento lo suficientemente significativa para que el cumplimiento del acuerdo sea altamente probable.	44.9
Primeros estados financieros conforme a las NICSP (first IPSAS financial statements)	Los primeros estados financieros anuales en los que la entidad cumple con las NICSP de base de acumulación (o devengo) y puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NICSP porque adoptó una o más exenciones de transición de esta NICSP que no afectan a la presentación razonable de los estados financieros y su capacidad para afirmar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo).	33.9
Entidad que adopta por primera vez (first-time adopter)	Una entidad que adopta las NICSP de base de acumulación (o devengo) por primera vez y presenta sus estados financieros de transición conforme a las NICSP o sus primeros estados financieros conforme a las NICSP.	33.9
Pagos fijos (fixed payments)	Pagos realizados por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, excluyendo los pagos variables del arrendamiento.	43.5
Contrato de precio fijo (fixed price contract)	Un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una	11.4

Término	Definición	Localización
	cantidad fija por unidad de producto; en algunos casos, tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.	
Transacción prevista (forecast transaction)	Una transacción futura anticipada pero no comprometida.	41.9
Moneda extranjera (foreign currency)	Cualquier otra moneda distinta de la moneda funcional de la entidad.	4.10
Negocio en el extranjero (foreign operation)	Una entidad controlada, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.	4.10
Moneda funcional (functional currency)	Moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.	4.10
Financiación (funding) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	La transferencia de activos a una entidad (el plan de beneficios por retiro) separada del empleador/patrocinador para cumplir con las obligaciones futuras por el pago de beneficios por retiro.	49.9
Sector gobierno general (general government sector)	Comprende todas las entidades organizativas del gobierno general definidas en las bases estadísticas de información financiera.	22.15
Plusvalía (goodwill)	Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.	40.5
Concedente (en un acuerdo de concesión de servicios) [grantor (in a service concession arrangement)]	Es la entidad que concede el derecho de uso del activo de concesión de servicios al operador.	32.8
importe en libros bruto de un activo financiero (gross carrying amount of a financial asset)	El costo amortizado de un activo financiero, antes del ajuste por cualquier corrección de valor por pérdidas.	41.9
Inversión bruta en el arrendamiento (gross investment in the lease)	La suma de:	43.5

Término	Definición	Localización
	(a) los pagos del arrendamiento a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero; y (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.	
Grupo de activos biológicos (group of biological assets)	Una agregación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.	27.9
Cosecha o recolección (harvest)	Separación del producto del activo biológico, o el cese de los procesos vitales de un activo biológico.	27.9
Partida cubierta (hedged item)	Un activo, pasivo, un compromiso en firme, una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en un negocio en el extranjero que (a) expone a la entidad al riesgo de cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros, y (b) es designada para ser cubierta (los párrafos 87 a 94, así como los párrafos GA131 a GA141 del Apéndice A, de la NICSP 29 desarrollan la definición de partidas cubiertas).	29.10
Eficacia de la cobertura (hedge effectiveness)	El grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que son atribuibles al riesgo cubierto se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura (véanse los párrafos GA145 a GA156 del Apéndice A de la NICSP 29).	29.10
Ratio de cobertura (hedge ratio)	La relación entre la cantidad de un instrumento de cobertura y la cantidad de una partida cubierta, en términos de su ponderación relativa.	41.9
Instrumento de cobertura (hedging instrument)	Un derivado designado o bien (solo en el caso de la cobertura del riesgo de tipo de cambio) un activo financiero o un pasivo financiero no derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo generados se espera que compensen los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta (los párrafos 81 a 86, así como los párrafos GA127 a GA130 del Apéndice A, de la NICSP 29 desarrollan la definición de instrumento de cobertura).	29.10
Mantenido para negociar (held for trading)	Un activo financiero o pasivo financiero que: (a) se compra o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o de volver a comprarlo en un futuro cercano; (b) en su reconocimiento inicial es parte de una cartera de instrumentos financieros identificados que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un patrón real reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o	41.9

Término	Definición	Localización
	(c) es un derivado (a excepción de un derivado que sea un contrato de garantía financiera o haya sido designado como un instrumento de cobertura eficaz).	
Máximo y mejor uso (highest and best use)	El uso de un activo no financiero por participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, una operación) en el que se utilizaría dicho activo.	46.6
Altamente probable (highly probable)	Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.	44.9
costo histórico	<u>Costo histórico</u> es la contraprestación entregada para adquirir, construir o desarrollar un activo más los costos de transacción, o la contraprestación recibida para asumir un pasivo menos los costos de transacción, en el momento en que se adquiere, construye o desarrolla el activo, o se incurre en el pasivo.	46.6
Identificable (identifiable)	Un activo es identificable si: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un acuerdo vinculante, activo o pasivo identificable con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de ejercer estas opciones; o (b) surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.	40.5
Deterioro del valor (impairment)	Una pérdida en los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo, adicional y por encima del reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se lleva a cabo a través de la depreciación.	21.14
Ganancia o pérdida por deterioro de valor (impairment gain or loss)	Se reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de acuerdo con el párrafo 80 (de la NICSP 41) y surge de aplicar los requerimientos de deterioro de valor de los párrafos 73 a 93 (de la NICSP 41).	41.9
Impracticable (1) [impracticable (1)]	La aplicación de un requerimiento será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.	1.7

Término	Definición	Localización
Impracticable (2) [impracticable (2)]	La aplicación de un requerimiento será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si: (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables; (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que: (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y (ii) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión; de otro tipo de información.	3.7
Enfoque del ingreso (income approach)	Es una técnica de medición que convierte importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente único (es decir, descontado).	46.6
Inicio del arrendamiento (inception of the lease)	La fecha más temprana entre la del acuerdo de arrendamiento y la del compromiso de ejecutar, por las partes, las principales disposiciones y condiciones del mismo.	43.5
Servicios individuales (individual services)	Bienes y servicios proporcionados a los individuos y/u hogares por una entidad del sector público que pretenden abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto.	19.18
Costos directos iniciales (initial direct costs)	Son los costos incrementales de la obtención de un arrendamiento en los que no se habría incurrido si no se hubiera obtenido el arrendamiento.	43.5
Datos de entrada (inputs)	Datos de entrada son los supuestos utilizados al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo los supuestos sobre el riesgo, tales como las siguientes: (a) el riesgo inherente a una determinada técnica de medición utilizada para estimar una medición de acuerdo con una base de medición	46.6

Término	Definición	Localización
	(como un modelo de fijación de precios); y (b) el riesgo inherente a los datos de entrada de la técnica de medición. Los datos de entrada pueden ser observables o no observables.	
Activo intangible (intangible asset)	Un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física.	31.16
Participación en otra entidad (interest in another entity)	Se refiere a la implicación mediante acuerdos contractuales o de otro tipo que expone a una entidad a la variabilidad de los beneficios procedentes de los de otra entidad. Una participación en otra entidad puede ponerse en evidencia mediante, pero no se limita a, la tenencia de instrumentos de deuda o patrimonio, así como otras formas de implicación tales como la provisión de fondos, apoyo de liquidez, mejora crediticia y garantías. Incluye los medios por los que una entidad tiene control o control conjunto de otra entidad, o influencia significativa sobre ésta. Una entidad no tiene necesariamente una participación en otra entidad, únicamente debido a una relación habitual de financiador/destinatario o cliente/proveedor.	37.7
Tasa de interés implícita en el arrendamiento (interest rate implicit in the lease)	La tasa de interés que hace que el valor actual de (a) los pagos del arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado sea igual a la suma de (i) el valor razonable del activo subyacente y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.	43.5
Riesgo de tasa de interés (interest rate risk)	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en las tasas de interés de mercado.	30.8
Inventarios (inventories)	Activos: (a) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción; (b) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios; (c) conservados para su venta o distribución, en el curso ordinario de las operaciones; o (d) en proceso de producción para su venta o distribución.	12.9
Actividades de inversión (investing activities)	Las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.	2.8
Entidad de inversión (investment entity)	Una entidad que: (a) obtiene fondos de uno o más inversores con el propósito de prestar a dichos inversores servicios de gestión de inversiones;	35.14

Término	Definición	Localización
	(b) tiene el propósito de invertir fondos únicamente para obtener rendimientos por apreciaciones de capital, ingresos de inversiones, o ambos; y (c) mide y evalúa el rendimiento de prácticamente todas sus inversiones sobre la base del valor razonable.	
Propiedad de inversión (investment property)	Propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, apreciación del capital o ambas, en lugar de para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.	16.7
Acuerdo conjunto (joint arrangement)	Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto.	36.8
Control conjunto (joint control)	El control compartido de un acuerdo por medio de un acuerdo vinculante, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.	36.8
Operación conjunta (joint operation)	Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.	37.7
Operador conjunto (joint operator)	Una parte de una operación conjunta que tiene control conjunto sobre ésta.	37.7
Negocio conjunto (joint venture)	Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos de éste.	36.8
Partícipe de un negocio conjunto (joint venturer)	Una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.	36.8
Personal clave de la gerencia (key management personnel)	(a) Todos los directivos o miembros del órgano de gobierno de la entidad; y (b) otras personas que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que informa. Cuando se cumple esta exigencia, el personal clave de la gerencia incluye:	20.4

Término	Definición	Localización
	(i) cuando haya un miembro del órgano de gobierno de una entidad con autoridad y responsabilidad en la planificación, la gerencia y el control de las actividades de la entidad que presenta los estados financieros, ese miembro; (ii) cualquier consejero clave de ese miembro; y (iii) a menos que ya esté incluido en (a), el grupo de altos cargos de la entidad que presenta los estados financieros, incluyendo el director general o principal responsable de la entidad que informa.	
Arrendamiento (lease)	Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a utilizar un activo (el activo subyacente) durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.	43.5
incentivos del arrendamiento (lease incentives)	Pagos realizados por un arrendador a un arrendatario asociados a un arrendamiento, o el reembolso o la asunción por parte de un arrendador de los costes de un arrendatario.	43.5
Modificaciones del arrendamiento (lease modification)	Un cambio en el alcance de un arrendamiento, o en la contraprestación de un arrendamiento, que no formaba parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento (por ejemplo, añadir o rescindir el derecho de uso uno o más activos subyacentes, o ampliar o acortar el plazo contractual del arrendamiento).	43.5
Pagos del arrendamiento (lease payments)	Pagos efectuados por un arrendatario a un arrendador en relación con el derecho de uso de un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, y comprenden lo siguiente: (a) pagos fijos (incluyendo pagos fijos en esencia), menos los incentivos del arrendamiento; (b) pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa; (c) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; y (d) pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.	43.5
Plazo del arrendamiento (lease term)	El periodo no cancelable durante el cual el arrendatario tiene el derecho de uso de un activo subyacente, junto con: (a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y	43.5

Término	Definición	Localización
	(b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.	
Obligación legal (legal obligation)	Aquella obligación que se deriva de: (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas); (b) legislación; o (c) otra causa de tipo legal.	19.18
Arrendatario (lessee)	Una entidad que obtiene el derecho de uso de un activo subyacente durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.	43.5
Tasa de endeudamiento incremental del arrendatario (lessee's incremental borrowing rate)	La tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar para obtener en préstamo durante un plazo similar, y con una garantía similar, los fondos necesarios para obtener en un entorno económico similar, un activo de valor similar al activo con derecho de uso.	43.5
Arrendador (lessor)	Una entidad que proporciona el derecho de uso de un activo subyacente durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.	43.5
Datos de entrada de Nivel 1 (level 1 inputs)	Precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.	46.6
Datos de entrada de Nivel 2 (level 2 inputs)	Datos de entrada distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.	46.6
Datos de entrada de Nivel 3 (level 3 inputs)	Datos de entrada no observables para el activo o pasivo.	46.6
Pasivos (liabilities)	Obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera que represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.	1.7
Pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo	Las pérdidas crediticias esperadas que proceden de todos los sucesos de incumplimiento posibles a lo largo de la vida esperada de un instrumento financiero.	41.9

Término	Definición	Localización
(lifetime expected credit losses)		
Riesgo de liquidez (liquidity risk)	El riesgo de que una entidad encuentre dificultad para cumplir con obligaciones asociadas con pasivos financieros que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otro activo financiero.	30.8
Préstamos por pagar (loans payable)	Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.	30.8
Corrección de valor por pérdidas (loss allowance)	La corrección de valor por pérdidas crediticias esperadas en activos financieros medidos de acuerdo con el párrafo 40, cuentas por cobrar por arrendamientos, el importe de deterioro de valor acumulado para los activos financieros medidos de acuerdo con el párrafo 41 (de la NICSP 41) y la provisión por pérdidas crediticias esperadas sobre compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera.	41.9
Enfoque de mercado (market approach)	El enfoque de mercado es una técnica de medición que utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que involucran activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, similares).	46.6
Participantes del mercado (market participants)	Compradores y vendedores en el mercado principal (o más ventajoso) del activo o pasivo que tienen todas las características siguientes: (a) Son independientes unos de otros, es decir, no son partes relacionadas como se definen en la NICSP 20, <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>, aunque el precio de una transacción entre partes relacionadas puede utilizarse como un input para una medición del valor razonable si la entidad tiene evidencia de que la transacción se realizó en condiciones de mercado. (b) Están debidamente informados, teniendo una comprensión razonable del activo o pasivo y que utilizan en la transacción toda la información disponible, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida que son los usuales y habituales. (c) Son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo. (d) Tienen voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir están motivados pero no forzados u obligados de cualquier forma a hacerlo.	46.6
Datos de entrada corroborados por el	Datos de entrada que provienen principalmente de datos de mercado observables o corroborados por éste por correlación u otros medios.	46.6

Término	Definición	Localización
mercado (market-corroborated inputs)		
Riesgo de mercado (market risk)	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero puedan fluctuar como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. El riesgo de mercado comprende tres tipos de riesgo: riesgo de tasa de cambio, riesgo de tasa de interés y otros riesgos de precio.	30.8
Material (o con importancia relativa) (material)	Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las valoraciones o en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.	1.7
Ganancia o pérdida por modificación (modification gain or loss)	El importe que surge de ajustar el importe en libros bruto de un activo financiero para reflejar los flujos de efectivo contractuales renegociados o modificados. La entidad recalculará el importe en libros bruto de un activo financiero como el valor presente de los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero modificado o renegociado que están descontados a la tasa de interés efectiva original del activo financiero (o tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia para activos financieros con deterioro crediticio comprados u originados) o, cuando proceda, la tasa de interés efectiva revisada calculada de acuerdo con el párrafo 139 (de la NICSP 41). Al estimar los flujos de efectivo esperados de un activo financiero, una entidad deberá considerar todos los términos contractuales del activo financiero (por ejemplo, pagos anticipados, opciones de compra y similares), pero no deberá considerar las pérdidas crediticias esperadas, a menos que el activo financiero sea un activo financiero con deterioro crediticio comprado u originado, en cuyo caso una entidad deberá considerar también las pérdidas crediticias esperadas iniciales que se consideraron al calcular la tasa de interés efectiva ajustada original.	41.9

Término	Definición	Localización
Partidas monetarias (monetary items)	Unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.	4.10
Mercado más ventajoso (most advantageous market)	El mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo o minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.	46.6
Planes multi-patronales (multi- employer plans)	Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales: (a) se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y (b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las contribuciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad, ni de los empleados cubiertos por el plan.	39.8
Presupuesto plurianual (multi-year budget)	Un presupuesto aprobado para más de un año. No incluye las estimaciones o proyecciones futuras publicadas para periodos posteriores al periodo del presupuesto.	24.7
Entidad mutualista (mutual entity)	Una entidad, distinta de las que son propiedad del inversor, que proporciona directamente a sus propietarios, miembros o partícipes, dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos. Por ejemplo, una compañía de seguros de carácter mutualista, cooperativa de crédito y una entidad cooperativa son todas ellas entidades de carácter mutualista.	40.5
Activos netos/patrimonio (net assets/equity)	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Los componentes de los activos netos/patrimonio son capital aportado, los resultados (ahorro o desahorro) acumulados, reservas y participaciones no controladoras. Los tipos de reservas incluyen: (a) cambios en el superávit de revaluación (véase la NICSP 17, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> y la NICSP 31, <i>Activos Intangibles</i>); (b) nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NICSP 39, <i>Beneficios a los Empleados</i>); (c) ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NICSP 4, <i>Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</i>);	1.7

Término	Definición	Localización
	(d) las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 de la NICSP 41, <i>Instrumentos Financieros</i>; (e) las ganancias y pérdidas sobre activos financieros medidos al valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 41 de la NICSP 41; (f) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en activos netos/patrimonio de acuerdo con el párrafo 106 de NICSP 41 (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41); (g) para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo crediticio del pasivo (véase el párrafo 108 de la NICSP 41); (h) los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41); y (i) los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véanse los párrafos 113 a 155 de la NICSP 41).	
Activos netos disponibles para el pago de beneficios (net assets available for benefits) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Son: (a) Para planes de beneficios definidos – los activos de un plan menos los pasivos distintos del valor presente actuarial de los beneficios por retiro prometidos y, en un plan híbrido, la obligación de la aportación definida a los participantes; y (b) Para los planes de aportación definida – los activos de un plan menos los pasivos distintos de las obligaciones de la aportaciones definidas a los participantes.	49.9
Pasivo (activo) por beneficios definidos neto	El déficit o superávit ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo.	39.8

Término	Definición	Localización
[net defined benefit liability (asset)]		
Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto [net interest on the net defined benefit liability (asset)]	El cambio durante el periodo en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que surge del paso del tiempo	39.8
Inversión neta en un negocio en el extranjero (net investment in a foreign operation)	El importe que corresponde a la participación de la entidad que informa en los activos netos/patrimonio del citado negocio.	4.10
Inversión neta en el arrendamiento (net investment in the lease)	Inversión bruta en el arrendamiento descontada al tipo de interés implícito en él.	43.5
Valor realizable neto (net realizable value)	El precio estimado de venta en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución.	12.9
Activos no generadores de efectivo (non-cash-generating assets)	Activos distintos a los generadores de efectivo.	21.14
Participación no controladora	Los activos netos/patrimonio en una entidad controlada que no es atribuible, directa o indirectamente, a una entidad controladora.	35.14
Activo no corriente (non-current asset)	Un activo que no cumple la definición de activo corriente.	44.9
Transacciones sin contraprestación (non-exchange transactions) De aplicación para los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2025.	Transacciones que no son transacciones con contraprestación. En una transacción sin contraprestación, una entidad, o bien recibe valor de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o bien entrega valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.	9.11

Término	Definición	Localización
Transacciones sin contraprestación (non-exchange transactions) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Las transacciones sin contraprestación son transacciones que no son con contraprestación, en las que una entidad recibe valor de otra entidad sin dar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o da valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.	12.9
Partidas no monetarias (non-monetary items)	Partidas que no son monetarias.	10.7
Riesgo de incumplimiento (non-performance risk)	El riesgo de que una entidad no satisfaga una obligación. El riesgo de incumplimiento incluye pero puede no estar limitado al riesgo crediticio propio de la entidad.	46.6
Notas (notes)	Contienen información adicional a la presentada en los estados de situación financiera, estado de rendimiento financiero y estado de cambios en los activos netos/patrimonio y el estado de flujos de efectivo. Éstas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas reveladas en dichos estados y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en estos estados.	1.7
Suceso que da origen a la obligación (obligating event)	Un suceso que crea una obligación legal o implícita, de tal forma que a la entidad no le queda otra alternativa realista que cancelar esa obligación.	19.18
Datos de entrada observables (observable inputs)	Datos de entrada que están desarrollados utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.	46.6
Contrato [de carácter] oneroso (onerous contract)	Un contrato para el intercambio de activos o servicios, en el que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo.	19.18
Actividades de operación (operating activities)	Las actividades de la entidad que no son inversiones ni actividades de financiación.	2.8
Arrendamiento operativo (operating lease)	Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.	43.5

Término	Definición	Localización
Operación (operation)	Conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios.	40.5
Operador (en un acuerdo de concesión de servicios) [operator (in a service concession arrangement)]	Es la entidad que utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar servicios públicos, sujeto al control del activo por la concedente.	32.8
Pagos opcionales por el arrendamiento (optional lease payments)	Son los pagos a realizar por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente durante los periodos cubiertos por una opción a ampliar o terminar un arrendamiento que no están incluidos en el plazo del arrendamiento.	43.5
Transacción ordenada (orderly transaction)	Una transacción que supone una exposición al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos; no es una transacción forzada (por ejemplo, una liquidación forzada o una venta urgente).	46.6
Presupuesto inicial (original budget)	El presupuesto inicial aprobado para el periodo presupuestario.	24.7
Otras contribuciones y gravámenes obligatorios (other compulsory contributions and levies) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Dinero en efectivo u otro activo, pagado o pagadero a la entidad, de conformidad con las leyes y/o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos que se utilizarán en la prestación de determinados programas gubernamentales.	47.4
Otros beneficios a los empleados a largo plazo (other long-term employee benefits)	Todos los beneficios a los empleados diferentes de los beneficios a los empleados a corto plazo, beneficios posteriores al periodo de empleo e indemnizaciones por cese.	39.8
Otro riesgo de precio (other price risk)	El riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen debido a variaciones en los precios de mercado (diferentes de las que provienen del riesgo de tasa de interés y del riesgo de tasa de cambio), ya sea porque ellas estén causadas por factores específicos al instrumento financiero en concreto o a su emisor, o por factores que afecten a todos los instrumentos financieros similares negociados en el mercado.	30.8

Término	Definición	Localización
Supervisión (oversight)	La vigilancia de las actividades de una entidad, con la autoridad y responsabilidad de controlar, o ejercitar una influencia significativa sobre, las decisiones financieras y operativas de la entidad.	20.4
Propiedades ocupadas por su dueño (owner-occupied property)	Propiedad que se tiene (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.	16.7
Propietarios (owners)	A efectos de esta Norma, se usa en un sentido amplio para incluir cualquier parte con participaciones en la propiedad cuantificables en una operación. Esto incluye, pero no se limita a, los poseedores de participaciones en el patrimonio de las entidades que pertenecen a los inversores-propietarios, partícipes o miembros de entidades mutualistas.	40.5
Participantes (participants) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Miembros del plan de beneficios por retiro y otras personas que tienen derecho a prestaciones en virtud de las condiciones del plan.	49.9
Parte de un acuerdo conjunto (party to a joint arrangement)	Una entidad que participa en un acuerdo conjunto, independientemente de si esa entidad tiene control conjunto de dicho acuerdo.	37.7
En mora (past due)	Un activo financiero está en mora cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago cuando contractualmente debía hacerlo.	41.9
Periodo de uso (period of use)	El periodo total de tiempo que se usa un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos).	43.5
Activos del plan (plan assets)	Comprenden: (a) activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados, y (b) las pólizas de seguro que cumplen los requisitos.	39.8
Planes de beneficios post-empleo (post-employment benefit plans)	Acuerdos, formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.	39.8

Término	Definición	Localización
Beneficios post-empleo (postemployment benefits)	Beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese y beneficios a los empleados a corto plazo) que se pagan después de completar su periodo de empleo.	39.8
Poder (power)	Está formado por derechos existentes que otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes de otra entidad.	35.14
Valor presente de una obligación por beneficios definidos (present value of a defined benefit obligation)	Valor presente, sin deducir activo alguno perteneciente al plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para cumplir con las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo corriente y en los anteriores.	39.8
Moneda de presentación (presentation currency)	La moneda en que se presentan los estados financieros.	4.10
Mercado principal (principal market)	El mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.	46.6
Probable (probable)	Significa más probable que no	44.9
Errores de períodos anteriores (prior period errors)	Omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que: (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.	3.7
Propiedades, planta y equipo (property, plant, and equipment)	Activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable.	45.5

Término	Definición	Localización
Aplicación prospectiva (prospective application)	La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en: (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.	3.7
Derechos protectores (protective rights)	Los derechos diseñados para proteger la participación de la parte que mantiene esos derechos sin otorgar a esa parte poder sobre la entidad con la que esos derechos se relacionan.	35.14
Provisión (provision)	Un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.	19.18
Combinación del sector público (public sector combination)	Unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público.	40.5
Combinación del sector público bajo control común (public sector combination under common control)	Es aquella combinación del sector público en la que las entidades u operaciones implicadas están controladas en última instancia por la misma entidad antes y después de la combinación.	40.5
Activo financiero con deterioro del valor crediticio comprado u originado (purchased or originated credit-impaired financial asset)	Deterioro de valor crediticio en el reconocimiento inicial.	41.9
Comprador (purchaser) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Un comprador es un suministrador de recursos que proporciona un recurso a la entidad a cambio de bienes o servicios que son un resultado de las actividades de una entidad en virtud de un acuerdo vinculante para su propio consumo.	47.4
Instrumento con opción de venta (puttable instrument)	Instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o es devuelto automáticamente al emisor en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o jubilación del tenedor de dicho instrumento.	28.9

Término	Definición	Localización
Activo apto (qualifying asset)	Activo que necesariamente requiere de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que se destina o su venta.	5.5
Póliza de seguro apta (qualifying insurance policy)	Una póliza de seguro¹ emitida por un asegurador que no es una parte relacionada de la entidad que informa (según queda definido en la NICSP 20), cuando las indemnizaciones de la póliza: (a) solo pueden usarse para pagar o financiar beneficios para los empleados en virtud de un plan de beneficios definidos; y (b) no están disponibles para los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagadas a esta entidad, a menos que: (i) las indemnizaciones representan activos excedentes que no son necesarios para que la póliza cumpla con todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios de los empleados; o (ii) las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados.	39.8
Fecha de reclasificación (reclassification date)	El primer día del primer periodo sobre el que se informa que sigue al cambio del modelo de gestión que da lugar a que una entidad reclasifique los activos financieros.	41.9
Importe recuperable (recoverable amount)	El mayor entre el valor razonable de un activo menos los costos de venta y su valor en uso.	44.9
Importe recuperable (de un activo o de una unidad generadora de efectivo) [recoverable amount (of an asset or a cash-generating unit)]	En un activo o en una unidad generadora de efectivo, el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta, y su valor en uso.	26.13
Importe de servicio recuperable (recoverable service amount)	En un activo no generador de efectivo, el mayor importe entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.	21.14
Compra o venta convencional (regular way purchase or sale)	Una compra o venta de un activo financiero bajo un contrato cuyas condiciones requieren la entrega del activo durante un periodo que generalmente está regulado o surge de una convención establecida en el	41.9

¹ Una póliza de seguro apta no es necesariamente un contrato de seguro (véase la norma nacional o internacional aplicable que trate los contratos de seguro).

Término	Definición	Localización
	mercado correspondiente.	
Parte relacionada (related party)	Una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad (a) de ejercer el control sobre la otra, o (b) de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras y operativas, o si la parte relacionada y la otra entidad están sujetas a control común. Las partes relacionadas incluyen: (a) entidades que directamente, o indirectamente a través de uno o más intermediarios, controlan o son controladas por la entidad que presenta los estados financieros; (b) asociadas (véase la NICSP 7, <i>Inversiones en Asociadas</i>); (c) individuos que posean, directa o indirectamente, alguna participación en la entidad que informa, de manera que les permita ejercer influencia significativa sobre la misma, así como los familiares próximos de tales individuos; (d) personal clave de la gerencia y familiares próximos a los mismos; y (e) entidades en las cuales cualquiera de las personas descritas en c) o d) posea, directa o indirectamente, una participación sustancial, o sobre las que tales personas pueden ejercer influencia significativa.	20.4
Transacción entre partes relacionadas (related party transaction)	Una transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue, o no, un precio. Las transacciones entre partes relacionadas excluyen transacciones con cualquier otra entidad que sea una parte relacionada debido solo a su dependencia económica de la entidad que informa o del gobierno del que forma parte.	20.4
Derechos relevantes (relevant rights)	Actividades de la entidad controlada potencialmente que afectan de forma significativa a la naturaleza o importe de los beneficios que una entidad recibe de su implicación con esa otra entidad.	35.14
Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto [remeasurements of the net defined benefit liability (asset)]	Comprenden: (a) ganancias y pérdidas actuariales; (b) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y (c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.	39.8
Derecho de destitución (removal rights)	Derechos que privan a quien toma decisiones de su autoridad para tomar decisiones.	35.14

Término	Definición	Localización
Remuneración del personal clave de la gerencia (remuneration of key management personnel)	Cualquier prestación o beneficio pagado por la entidad que presenta los estados financieros al personal clave de la gerencia, que se deriva directa o indirectamente de los servicios prestados en su condición de miembros del órgano de gobierno, o de cualquier otro modo como empleados de la entidad que informa.	20.4
Fecha de presentación (reporting date)	La fecha del último día del periodo sobre el que se informa, al que se refieren los estados financieros.	2.8
Investigación (research)	Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.	31.16
Valor residual (de propiedades, planta y equipo o de un activo intangible) [residual value (of property, plant, and equipment or an intangible asset)]	El importe estimado que una entidad podría obtener en actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.	45.5
Garantía de valor residual (residual value guarantee)	Una garantía realizada a un arrendador por una parte no relacionada con éste de que el valor (o una parte del valor) de un activo subyacente al final periodo de un arrendamiento será, al menos, de un importe especificado.	43.5
Suministrador de recursos (resource provider) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	La parte que proporciona un recurso a la entidad.	47.4
Restricciones sobre activos transferidos (restrictions on transferred assets)	Estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede usarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio deban devolverse al transferidor si no se hace el uso que se especifica.	23.7
Reestructuración (restructuring)	Un programa planificado y controlado por la gerencia cuyo efecto tiene un cambio significativo: (a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o (b) en la manera en que esas actividades se llevan a cabo.	19.18
Entidad resultante (resulting entity)	La entidad que surge como resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión.	40.5

Término	Definición	Localización
Obligaciones por beneficios de retiro (retirement benefit obligations) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Son: (a) para los planes de beneficios definidos – valor actuarial presente de los beneficios prometidos por retiro; y (b) Para los planes de aportaciones definidas – las obligaciones de aportación definida.	49.9
Planes de beneficios por retiro (retirement benefit plans) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Planes de beneficio por retiro son acuerdos en los que un empleador/patrocinador se compromete a suministrar beneficios a sus participantes, en el momento de terminar sus servicios o después como empleado (ya sea en forma de renta periódica o como pago único), siempre que tales beneficios, o las aportaciones a los mismos que dependan del empleador, puedan ser determinados o estimados con anterioridad al momento del retiro, ya sea a partir de las cláusulas establecidas en un documento o de las prácticas habituales del empleador/patrocinador.	49.9
Aplicación retroactiva (retrospective application)	Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se hubiera aplicado siempre.	3.7
Reexpresión retroactiva (retrospective restatement)	Corrección del reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en ejercicios anteriores no se hubiera cometido nunca.	3.7
Rendimientos de los activos del plan (return on plan assets)	El interés, dividendos y otros ingresos que provienen de los activos del plan, junto con las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas de los activos del plan, salvo: (a) los costos de gestión de los activos del plan; y (b) los impuestos a pagar por el plan por sí mismo, distintos de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos.	39.8
Ingreso (revenue)	La entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio habida durante el periodo sobre el que se informa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en los activos netos/patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de capital.	1.7
Ingreso procedente de una entidad estructurada	Incluye, pero no se limita a, comisiones recurrentes y no recurrentes, intereses, dividendos o distribuciones similares, ganancias o pérdidas en la nueva medición o en baja en cuentas de participaciones en entidades	38.7

Término	Definición	Localización
(income from a structured entity)	estructuradas y ganancias o pérdidas de transferencias de activos y pasivos a la entidad estructurada.	
Activo por derecho de uso (right-of-use asset)	Un activo que representa el derecho a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.	43.5
Prima de riesgo (risk premium)	Compensación buscada por los participantes del mercado adversos al riesgo para soportar una incertidumbre inherente a los flujos de efectivo de un activo o un pasivo. También se denomina "ajuste de riesgo".	46.6
Segmento (segment)	Una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de (a) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y (b) tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.	18.9
Políticas contables del segmento (segment accounting policies)	Políticas contables adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo consolidado o de la entidad, así como las políticas contables que tienen que ver específicamente con la presentación de información por segmentos.	18.27
Activos del segmento (segment assets)	Los activos de operación que el segmento emplea para llevar a cabo su actividad, incluyendo tanto los directamente atribuibles al segmento en cuestión como los que puedan distribuirse al mismo, utilizando bases razonables de reparto. Si el ingreso del segmento incluye ingresos por intereses o dividendos, sus activos correspondientes deben incluir las cuentas por cobrar, préstamos, inversiones o cualesquiera otros activos productores de ingresos. En los activos del segmento no deben incluirse los activos por impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo, que estén reconocidos de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes. En los activos del segmento se incluirán las inversiones que se contabilicen utilizando el método de la participación, solo si el resultado neto (ahorro o desahorro) de tales inversiones se ha incluido en el ingreso del segmento. Los activos del segmento incluyen la parte del participante en los activos de la explotación de cualquier negocio conjunto que se contabilice por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8, <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i>. Los activos del segmento se presentan después de deducir las provisiones relacionadas con ellos, siempre que las mismas sean objeto del mismo tipo de compensación en el estado de situación financiera de la entidad.	18.27

Término	Definición	Localización
Gasto del segmento (segment expense)	Un gasto derivado de las actividades de operación de un segmento que es directamente atribuible al segmento, más la parte relevante de gastos que puedan serle distribuidos utilizando una base razonable de reparto, incluidos los gastos relativos al suministro de bienes y servicios a terceros y los gastos relacionados con las transacciones efectuadas con otros segmentos de la misma entidad. En el gasto del segmento no se incluyen: (a) los intereses, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos de otros segmentos, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; (b) las pérdidas procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; (c) la participación de la entidad en el resultado negativo neto (desahorro) o pérdidas de asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas por el método de la participación; (d) el impuesto a las ganancias o gasto equivalente al impuesto a las ganancias que esté reconocido de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes del mismo; o (e) los gastos generales de administración, los correspondientes a la sede central u otros gastos que se relacionan con el funcionamiento de la entidad en su conjunto. No obstante, en ocasiones existen costos incurridos al nivel de la entidad en su conjunto por cuenta de un segmento. Estos costos serán gastos del segmento si están relacionados con sus actividades de operación y pueden serle directamente atribuidos o distribuidos según una base razonable de reparto. El gasto del segmento debe incluir la parte de los gastos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8. En los segmentos que sean de naturaleza fundamentalmente financiera, el ingreso por intereses y el gasto por intereses pueden ser incluidos como una sola partida neta, en la información segmentada, solo si tales partidas se presentan también compensadas en los estados financieros, individuales o consolidados, de la entidad.	18.27
Pasivos del segmento (segment liabilities)	Aquellos pasivos que derivan de las actividades de operación de un segmento y que le son directamente atribuibles, o bien pueden asignársele utilizando bases razonables de reparto. Si se han incluido en el gasto del segmento costos por intereses, los pasivos del segmento incluirán las deudas causantes de tales intereses.	18.27

Término	Definición	Localización
Ingreso del segmento (segment revenue) De aplicación para los periodos que comiencen antes del 31 de diciembre de 2025.	Los pasivos de un segmento incluyen la parte que corresponda a la entidad participante en los pasivos de los negocios conjuntos que se contabilicen por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8. Los pasivos del segmento no incluyen las deudas por impuestos a las ganancias o equivalentes al impuesto a las ganancias que estén reconocidas de conformidad con las normas de contabilidad que se ocupan de las obligaciones de pagar el impuesto a las ganancias o equivalentes al mismo. Es el ingreso que figura en el estado de rendimiento financiero de la entidad que es directamente atribuible a un segmento, más la parte correspondiente de los ingresos de la entidad que puedan ser atribuibles al mismo, utilizando una base razonable de reparto y que proviene, o bien de asignaciones presupuestarias o similares, subvenciones, transferencias, multas, honorarios o ventas a clientes externos; o bien de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. Los ingresos del segmento no comprenden: (a) los ingresos por intereses o dividendos, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; o (b) las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera. El ingreso del segmento incluye la participación de la entidad en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas se incluyan en los ingresos consolidados o totales de la entidad. El ingreso del segmento debe incluir la parte de los ingresos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.	18.27
Ingreso del segmento (segment revenue) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Los ingresos de un segmento son los ingresos presentados en el estado del rendimiento financiero de la entidad que son directamente atribuibles a un segmento, y la parte pertinente de los ingresos de la entidad que puede asignarse sobre una base razonable a un segmento, ya procedan de créditos presupuestarios o similares, subvenciones, transferencias, multas, tarifas o ventas a clientes externos, del suministro de bienes o servicios a otras partes o de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. Los ingresos del segmento no comprenden:	18.27

Término	Definición	Localización
	(a) los ingresos por intereses o dividendos, incluidos los que procedan de anticipos o préstamos a otros segmentos, salvo que las actividades del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera; o (b) las ganancias procedentes de ventas de inversiones o de las operaciones de rescate o extinción de una deuda, salvo que las operaciones del segmento sean de naturaleza fundamentalmente financiera. El ingreso del segmento incluye la participación de la entidad en el resultado neto (ahorro o desahorro) de las asociadas, negocios conjuntos u otras inversiones contabilizadas mediante el método de la participación, siempre y cuando tales partidas se incluyan en los ingresos consolidados o totales de la entidad. El ingreso del segmento debe incluir la parte de los ingresos que correspondan a la entidad en los negocios conjuntos, que se contabilizan por el método de consolidación proporcional, de acuerdo con la NICSP 8.	
Estados financieros separados (separate financial statements)	Los presentados por una entidad en los que ésta puede optar, sujeta a los requerimientos de esta Norma, por contabilizar sus inversiones en entidades controladas, negocios conjuntos y asociadas, al costo, de acuerdo con la NICSP 29 <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i> o usando el método de la participación como se describe en la NICSP 36 <i>Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos</i> .	34.6
Vehículo separado (separate vehicle)	Una estructura financiera identificable de forma separada que incluye entidades legalmente separadas o entidades reconocidas por estatuto, independientemente de si esas entidades tienen personalidad legal.	37.7
Acuerdo de concesión de servicios (service concession agreement)	Es un acuerdo vinculante entre un concedente y un operador en el que: (a) el operador utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente durante un periodo determinado; y (b) el operador es compensado por sus servicios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio.	32.8
Activo de concesión de servicios (service concession asset)	Es un activo utilizado para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que: (a) es proporcionado por el operador, de forma que: (i) el operador construye, desarrolla o adquiere de un tercero; o (ii) es un activo ya existente del operador; o (b) es proporcionado por la concedente, de forma que:	32,8

Término	Definición	Localización
	(i) es un activo ya existente de la concedente; o (ii) es una mejora de un activo ya existente de la concedente.	
Costo del servicio (service cost)	Comprende: (a) costo de los servicios presente que es el incremento en el valor presente de una obligación por beneficios definidos, que procede de servicios prestados por los empleados en el periodo presente; (b) costo de servicios pasados que es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedentes de una modificación del plan (la introducción o retirada de un plan de beneficios definidos o cambios en éste) o una reducción (una reducción significativa por la entidad en el número de empleados cubiertos por un plan); y (c) las ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.	39.8
Liquidación (settlement)	Una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas posteriores para parte o todos los beneficios proporcionados según un plan de beneficios definidos, distinta de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos que está establecida en las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales.	39.8
Beneficios a los empleados a corto plazo (short-term employee benefits)	Beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) que se deben liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.	39.8
Arrendamiento a corto plazo (short-term lease)	Un arrendamiento que, en la fecha de comienzo, tiene un plazo de arrendamiento de 12 meses o menos. Un arrendamiento que contenga una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo.	43.5
Influencia significativa (referido a transacciones con partes relacionadas) [significant influence (relating to related party transactions)]	La capacidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de una entidad, sin llegar a tener el control de esas políticas. La influencia significativa se puede ejercer de varias formas, normalmente, a través de la representación en el consejo de administración u órgano de gobierno equivalente pero también, por ejemplo, a través de la participación en (a) el proceso de fijación de políticas, (b) transacciones de importancia entre entidades que pertenecen a una misma entidad económica, (c) intercambio de personal directivo, o (d) dependencia en la información técnica. La influencia significativa puede obtenerse a través de una participación en la propiedad, por derecho legal o por acuerdos. En el caso de participación en la propiedad, se presume la existencia de influencia significativa si se cumplen las condiciones dadas en la definición	20.4

Término	Definición	Localización
	de la NICSP 7.	
Influencia significativa (referida a participaciones en otras entidades) [significant influence (relating to interests in other entities)]	El poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de dichas decisiones.	36.8
Prestaciones sociales (social benefits)	Son transferencias de efectivo proporcionadas: (a) a individuos u hogares específicos que cumplen criterios de elegibilidad; (b) para reducir el efecto de riesgos sociales; y (c) para abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto.	42.5
Riesgos sociales (social risks)	Sucesos o circunstancias que: (a) están relacionadas con las características de los individuos u hogares - por ejemplo, edad, salud, pobreza y estatus de empleo; y (b) pueden afectar de forma adversa al bienestar de los individuos u hogares, imponiendo exigencias adicionales sobre sus recursos o reduciendo sus ingresos.	42.5
Tasa de cambio de contado (spot exchange rate)	Tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata.	4.10
Contraprestación independiente (stand-alone consideration) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	La contraprestación independiente es el importe que una entidad pretende compensar al receptor de la transferencia por satisfacer cada una de sus obligaciones en un acuerdo vinculante.	48.6
Precio de venta independiente (de un bien o servicio) [stand-alone value (of a good or service)] De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	El valor independiente es el precio de un bien o servicio que se requiere para su uso interno o que se proporciona por separado a un comprador o tercero.	47.4

Término	Definición	Localización
Planes gubernamentales (state plans)	Planes establecidos por la legislación y que operan como si fuesen planes multi-patronales para todas las entidades en las categorías económicas establecidas por la legislación.	39.8
Estipulaciones sobre activos transferidos (stipulations on transferred assets)	Términos de leyes o regulaciones, o un acuerdo vinculante, impuestos sobre el uso de un activo transferido por las entidades externas a la entidad que informa.	23.7
Entidad estructurada (structured entity)	Es: (a) en el caso de entidades en las que, normalmente, los acuerdos administrativos o la legislación son los factores determinantes para decidir quién tiene el control de una entidad, una entidad que ha sido diseñada de forma que los acuerdos administrativos o la legislación no son el factor determinante para decidir quién controla la entidad, como, por ejemplo, cuando los acuerdos vinculantes son significativos para determinar el control de la entidad y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos vinculantes; o (b) en el caso de entidades en las que el voto o derechos similares son normalmente el factor determinante para decidir quién tiene el control de una entidad, una entidad que ha sido diseñada de forma que el voto o derechos similares no son el factor determinante para decidir quién controla la entidad, como, por ejemplo, cuando los derechos de voto se relacionan solo con tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen por medio de acuerdos vinculantes.	38.7
Subarrendamiento (sublease)	Una transacción por la cual un activo subyacente es arrendado nuevamente por un arrendatario ("arrendador intermedio") a un tercero, y el arrendamiento ("el arrendamiento por el propietario") entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario permanece vigente.	43.5
Desembolsos por impuestos (tax expenditures)	Disposiciones preferentes de la legislación fiscal que da concesiones a ciertos contribuyentes que no están disponibles para otros.	23.7, 47.4
Hecho imponible (taxable event)	El hecho que el gobierno, órgano legislativo u otra autoridad ha determinado que esté sujeto a imposición.	23.7, 47.4
Impuestos (taxes) De aplicación para los periodos que comiencen	Beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público, de acuerdo con las leyes y/o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al	23.7

Término	Definición	Localización
antes del 31 de diciembre de 2025.	gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la ley.	
Impuestos (taxes) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a la entidad, de acuerdo con las leyes y/o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir leyes o regulaciones.	47.4
Beneficios por terminación (termination benefits)	Beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de: (a) la decisión de la entidad de finalizar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o (b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.	39.8
Tercero beneficiario (third-party beneficiary) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Un <u>tercero beneficiario</u> es una entidad, hogar o individuo que se beneficiará de una transacción realizada entre otras partes recibiendo recursos.	47.4
Contraprestación de la transacción (transaction consideration) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	A efectos de esta Norma, la cantidad de recursos a la que la entidad espera tener derecho.	47.4
Costos de transacción (transaction costs)	Costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición, emisión, disposición de un activo o pasivo financiero (véase el párrafo GA163 de la NICSP 41). Un costo incremental es aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto el instrumento financiero.	41.9
Costos de transacción (transaction costs)	Costos de transacción son costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o disposición de un activo, o al nacimiento de un pasivo, y en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera adquirido, construido, desarrollado o dispuesto del activo, o incurrido en el pasivo.	46.6

Término	Definición	Localización
Precio de transacción (transaction price)	Precio de transacción es la contraprestación dada para adquirir, construir o desarrollar un activo o recibida para asumir un pasivo.	46.6
Transferencia (transfer) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Una transferencia es una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad recibe un recurso de un suministrador de recursos (que puede ser otra entidad o un particular) sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.	47.4
Contraprestación por transferencia (transfer consideration) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	A efectos de esta Norma, representa el importe total de los recursos que una entidad espera transferir.	48.6
Gastos por transferencias (transfer expense) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Un gasto de transferencia es un gasto que surge de una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad (que puede ser un individuo) sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.	48.6
Obligación de transferencia (transfer obligation) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Una obligación de transferencia es la obligación de una entidad, en un acuerdo vinculante, de transferir recursos de una manera determinada.	48.6
Pasivo por obligaciones de transferencia (transfer obligation liability) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Un pasivo por obligación de transferencia es el pasivo reconocido por la existencia de una o más obligaciones de transferencia derivadas de un acuerdo vinculante.	48.6
Suministrador de transferencias (transfer provider)	Un suministrador de transferencias es una entidad que proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.	48.6

Término	Definición	Localización
De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.		
Receptor de transferencias (transfer recipient) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Un receptor de transferencias es una entidad que recibe un bien, servicio u otro activo de otra entidad sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a dicha entidad.	48.6
Derecho de transferencia (transfer right) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Un derecho de transferencia es el derecho exigible de una entidad a que el receptor de la transferencia satisfaga su obligación de la manera especificada en un acuerdo vinculante o afronte las consecuencias especificadas en el acuerdo vinculante.	48.6
Activo por derecho de transferencia (transfer right asset) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Un activo por derecho de transferencia es el activo reconocido por la existencia de uno o más derechos de transferencia derivados de un acuerdo vinculante.	48.6
Transferencias De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Entradas de beneficios económicos o potencial de servicio futuros, de transacciones sin contraprestación que no sean impuestos.	23.7
Costos de transporte (transport costs)	Los costos en que se incurriría para transportar un activo desde su localización presente a su mercado principal (o más ventajoso).	46.6
Activo subyacente (underlying asset)	Un activo que es el objeto de un arrendamiento, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un arrendador a un arrendatario.	43.5
Ingresos financieros no acumulados (no devengados) (unearned finance revenue)	La diferencia entre: (a) la inversión bruta en el arrendamiento; y (b) la inversión neta en el arrendamiento.	43.5

Término	Definición	Localización
Valor residual no garantizado (unguaranteed residual value)	La parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por un tercero relacionado con el arrendador.	43.5
Unidad de cuenta (unit of account)	El nivel al que un activo o un pasivo se acumula o desglosa en una NICSP a efectos de su reconocimiento.	46.6
Datos de entrada no observable (unobservable inputs)	Datos de entrada para los que los datos de mercado no están disponibles y que se han desarrollado utilizando la mejor información disponible sobre los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.	46.6
Vida útil (de un activo no generador de efectivo) [useful life (of a non-cash-generating asset)]	Indistintamente: (a) el periodo en el cual se espera que el activo sea utilizado por la entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener del activo.	21.14
Vida útil (de propiedades, planta y equipo o de un activo intangible) [useful life (of property, plant, and equipment or an intangible asset)]	Indistintamente: (a) el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de la entidad.	45.5
Valor en uso de un activo generador de efectivo (value in use of a cash-generating asset)	El valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera se deriven del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil.	26.13
Valor en uso de un activo no generador de efectivo (value in use of a non-cash-generating asset)	El valor presente del potencial de servicio restante del activo.	21.14
Pagos variables por arrendamiento (variable lease payments)	La parte de los pagos realizados por un arrendatario a un arrendador, por el derecho a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, que varía debido a cambios en hechos y circunstancias ocurridos después de la fecha de comienzo, distintos del paso del tiempo.	43.5

Término	Definición	Localización
Beneficios irrevocables (consolidados) (vested benefits) De aplicación a los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026.	Beneficios derivados de las condiciones de un plan de beneficios por retiro, cuyo derecho a recibirlos no está condicionado a la continuidad en el empleo.	49.9

ESTA PÁGINA ESTÁ EN BLANCO INTENCIONADAMENTE

Normas NICSP con Base de acumulación (o devengo) emitidas a 31 de enero de 2025

Tabla A: Enumeración de Normas NICSP en vigor a partir del 1 de enero de 2025

El Manual 2025 incluye todas las Normas NICSP. Las Normas NICSP muestran las últimas modificaciones. Cuando una NICSP incluye párrafos que no están todavía en vigor, dichos párrafos se enumeran.

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 1, <i>Presentación de Estados Financieros</i> (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	50	Modificado	NICSP 47	2022
			70	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	2024
			80	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	2024
			82	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	2024
			83A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			83B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			84	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	2024
			85	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	2024
			86A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			87	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	2024
			87A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			87B	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			87C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			88	Modificado	NICSP 47	2022
			94	Modificado	NICSP 47	2022
			135	Modificado	NICSP 47	2022
			153Q	Nuevo	NICSP 47	
			153R	Nuevo	Mejoras a las NICSP 2023	
NICSP 2, <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	Mayo de 2000	1 de julio de 2001	21	Modificado	NICSP 47	2022
			22	Modificado	NICSP 47	2022 2022
			63K	Nuevo	NICSP 47	
			EI	Modificado	NICSP 47	2024
NICSP 3, <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i> (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008				
NICSP 4, <i>Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</i> (revisada)	Abril de 2008	1 de enero de 2010	11	Modificado	NICSP 47	2022
			17	Modificado	NICSP 48	2022
			71I	Nuevo	NICSP 47	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			71J	Nuevo	NICSP 48	
			EI4	Modificado	NICSP 47	2022
			EI7	Modificado	NICSP 47	2022
NICSP 5, <i>Costos por Préstamos</i>	Mayo de 2000	1 de julio de 2001	26	Modificado	NICSP 47	2022
			42G	Nuevo	NICSP 47	
NICSP 9, <i>Ingresos de Transacciones con Contraprestación</i>	Julio de 2001	1 de julio de 2002				
NICSP 10, <i>Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</i>	Julio de 2001	1 de julio de 2002	38H	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			A1	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			A2	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			A3	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			A4	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 11, <i>Contratos de Construcción</i>	Julio de 2001	1 de julio de 2002				
NICSP 12, <i>Inventarios</i> (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	2	Modificado	NICSP 47	2022
			9	Modificado	NICSP 47	2022
			11	Modificado	NICSP 47 NICSP 48	2022 2022
			17	Modificado	NICSP 48	2022
			28	Eliminado	NICSP 47	2022
			39	Modificado	NICSP 47	2022
			43	Modificado	NICSP 48	2022
			44	Modificado	NICSP 48	2022
			48	Modificado	NICSP 47	2022
			51L	Nuevo	NICSP 47	
			51J	Nuevo	NICSP 48	
			51K	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			52A	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			52B	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			52C	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A1	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A2	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A3	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A4	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A5	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			A6	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A7	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A8	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A9	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A10	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A11	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A12	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A13	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			A14	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A15	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			A16	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
NICSP 14, Hechos Ocurredos después de la <i>Fecha</i> de Presentación (revisada)	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008				
NICSP 16, <i>Propiedades de Inversión (revisada)</i>	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	13	Modificado	NICSP 47	2022
			78	Modificado	NICSP 47	2022
			81	Modificado	NICSP 47	2022
			101L	Nuevo	NICSP 47	
NICSP 18, <i>Información Financiera por Segmentos</i>	Junio de 2002	1 de julio de 2003	27	Modificado	NICSP 47	2022
			39	Modificado	NICSP 47	2022
			76H	Nuevo	NICSP 47	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 19, <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>	Octubre de 2002	1 de enero de 2004	13	Modificado	NICSP 47	2022
			15	Modificado	NICSP 47	2022
			107	Modificado	NICSP 47	2022
			110B	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			111O	Nuevo	NICSP 47	
			111P	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			B1	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			B2	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			B3	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			B4	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			B5	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			B6	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			B7	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			B8	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C1	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C2	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			C3	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C4	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C5	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C6	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C7	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C8	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C9	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C10	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			C11	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C12	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			C13	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E11	Modificado	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	2024
			E12	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E13	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E14	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E15	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			EI6	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI7	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI8	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI9	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI10	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI11	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI12	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI13	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			EI14	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI15	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI16	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI17	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI18	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI19	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI20	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
NICSP 20, <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	Octubre de 2002	1 de enero de 2004				

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 21, <i>Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo</i>	Diciembre de 2004	1 de enero de 2006	2	Modificado	NICSP 47	2022
			8	Modificado	NICSP 47	2022
			82N	Nuevo	NICSP 47	
NICSP 22, <i>Revelación de Información sobre el Sector Gobierno General</i>	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008				
NICSP 23, <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i>	Diciembre de 2006	30 de junio de 2008				
NICSP 24, <i>Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros</i>	Diciembre de 2006	1 de enero de 2009				
NICSP 26, <i>Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo</i>	Febrero de 2008	1 de abril de 2009	2	Modificado	NICSP 47	2022
			8	Modificado	NICSP 47	2022
			29	Modificado	NICSP 47	2022
			126P	Nuevo	NICSP 47	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 27, <i>Agricultura</i>	Diciembre de 2009	1 de abril de 2011				
NICSP 28, <i>Instrumentos Financieros: Presentación</i>	Enero de 2010	1 de enero de 2013	60J	Nuevo	NICSP 47	
			GA21	Modificado	NICSP 47	2022
			GA46	Modificado	NICSP 47	2022
NICSP 29, <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i>	Enero de 2010	1 de enero de 2013				
NICSP 30, <i>Instrumentos Financieros: Información a Revelar</i>	Enero de 2010	1 de enero de 2013	5A	Modificado	NICSP 47	2022
			42A	Modificado	NICSP 47	2022
			42H	Modificado	NICSP 47	2022
			42M	Modificado	NICSP 47	2022
			42N	Modificado	NICSP 47	2022
			52N	Nuevo	NICSP 47	
NICSP 31, <i>Activos Intangibles</i>	Enero de 2010	1 de abril de 2011	3	Modificado	NICSP 50	2024
			6	Modificado	NICSP 47	2022
			7	Modificado	NICSP 45	2022

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			26	Modificado	NICSP 47	2022
			113	Modificado	NICSP 47	2022
			115	Modificado	NICSP 47	2022
			132O	Nuevo	NICSP 47	
			132P	Nuevo	NICSP 50	
			GA6	Modificado	NICSP 47	2022
NICSP32, <i>Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente</i>	Octubre de 2011	1 de enero de 2014	30	Modificado	NICSP 47	2022
			36G	Nuevo	NICSP 47	
			GA56	Modificado	NICSP 47	2022
			GA64	Modificado	NICSP 47	2022
			GI2	Modificado	NICSP 47	2022
			GI4	Modificado	NICSP 47	2022
NICSP 33, <i>Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)</i>	Enero de 2015	1 de enero de 2017	32	Modificado	NICSP 47	2022
			41	Modificado	NICSP 47	2022
			41B	Nuevo	NICSP 48	
			42	Modificado	NICSP 47	2022

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			43	Modificado	NICSP 47	2022
			43A	Nuevo	NICSP 48	
			43B	Nuevo	NICSP 48	
			62D	Nuevo	NICSP 50	
			62E	Nuevo	NICSP 50	
			62F	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			62G	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			154N	Nuevo	NICSP 47	
			154O	Nuevo	NICSP 48	
			154P	Nuevo	NICSP 50	
			154Q	Nuevo	<i>Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto</i>	
			GI45	Modificado	NICSP 47	2022
			GI89A	Nuevo	NICSP 48	
			GI91	Modificado	NICSP 47	2022

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
					NICSP 48	2022
			Apéndice	Modificado	NICSP 47	2022
NICSP 34, <i>Estados Financieros Separados</i>	Enero de 2015	1 de enero de 2017				
NICSP 35, <i>Estados Financieros Consolidados</i>	Enero de 2015	1 de enero de 2017	79F	Nuevo	NICSP 47	
			GA13	Modificado	NICSP 47	2022
NICSP 36, <i>Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos</i>	Enero de 2015	1 de enero de 2017				
NICSP 37, <i>Acuerdos Conjuntos</i>	Enero de 2015	1 de enero de 2017				
NICSP 38, <i>Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades</i>	Enero de 2015	1 de enero de 2017				
NICSP 39, <i>Beneficios a los Empleados</i>	Julio de 2016	1 de enero de 2018	3	Modificado	NICSP 49	2022
			175A	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			176E	Nuevo	NICSP 49	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			176F	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA1	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA2	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA3	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA4	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA5	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA6	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA7	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			AA8	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA9	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA10	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA11	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA12	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA13	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA14	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA15	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			AA16	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA17	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA18	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA19	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA20	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA21	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA22	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			AA23	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			E11	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E12	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E13	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E14	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E15	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E16	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E17	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			E18	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			EI9	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI10	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI11	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI12	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI13	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI14	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI15	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI16	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			EI17	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI18	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI19	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI20	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI21	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI22	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI23	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI24	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			IE25	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			EI26	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
NICSP 40, <i>Combinaciones del Sector Público</i>	Enero de 2017	1 de enero de 2019	34	Modificado	NICSP 47	2022
			79	Modificado	NICSP 47	2022
			115	Modificado	NICSP 47	2022
			126H	Nuevo	NICSP 47	
			GA58	Modificado	NICSP 47	2022
			GA86	Modificado	NICSP 47	2022
			EI163	Modificado	NICSP 47	2022
			EI164	Modificado	NICSP 47 NICSP 48	2022 2022
			EI165	Modificado	NICSP 48	2022
			EI176	Modificado	NICSP 47	2022
			EI192	Modificado	NICSP 47	2022
			EI250	Modificado	NICSP 47	2022

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			EI263	Modificado	NICSP 47	2022
			EI264	Modificado	NICSP 47 NICSP 48	2022 2022
			EI265	Modificado	NICSP 48	2022
			EI266	Eliminado	NICSP 48	2022
NICSP 41, <i>Instrumentos Financieros</i>	Agosto de 2018	1 de enero de 2023	2	Modificado	NICSP 47	2022
			3	Modificado	NICSP 47	2022
			37	Modificado	NICSP 47	2022
			45	Modificado	NICSP 47	2022
			60	Modificado	NICSP 47	2022
			87	Modificado	NICSP 47	2022
			156G	Nuevo	NICSP 47	
			156H	Nuevo	NICSP 49	
			GA2	Modificado	NICSP 47 NICSP 49	2022 2022
			GA5	Modificado	NICSP 47	2022
			GA6	Modificado	NICSP 47	2022
			GA33	Modificado	NICSP 47	2022

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			GA34	Modificado	NICSP 47	2022
			GA43	Modificado	NICSP 47	2022
			GA44	Modificado	NICSP 47	2022
			GA114	Modificado	NICSP 47	2022
			GA124	Modificado	NICSP 47	2022
			GA125	Modificado	NICSP 47	2022
			GA129	Modificado	NICSP 47	2022
			GA132	Modificado	NICSP 47	2022
			GA133	Modificado	NICSP 47	2022
			GA158	Modificado	NICSP 47	2022
			EI154	Modificado	NICSP 47	2022
			EI155	Modificado	NICSP 47	2022
			G.1	Modificado	NICSP 47	2022
NICSP 42, <i>Beneficios Sociales</i>	Enero de 2019	1 de enero de 2023	GI2	Modificado	NICSP 48	2022
NICSP 43, <i>Arrendamientos</i>	Enero de 2022	1 de enero de 2025	6	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			18A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			18B	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			18C	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			18D	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			26A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			26B	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			26C	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			29A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			30	Modificado	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			54	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			64A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			71A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			81A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			96A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			96B	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			97A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			97B	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			103G	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			101A	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			103F	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			103G	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			103H	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	
			109	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			117A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			117B	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			117C	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			117D	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			117E	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			117F	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			118	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			120	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			GA32A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			GA60	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			GA61	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			GA62	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			126C	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			GI1	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			GI2	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			IE2A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			IE2B	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			EI5	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	2024

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
			IE10A	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
			EI11	Modificado	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	2024
			EI11	Modificado	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	2024
			EI12	Nuevo	<i>Mejoras a las NICSP 2023</i>	
			EI13	Nuevo	<i>Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos que transmiten Derechos sobre Activos</i>	
NIIF 44, <i>Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones</i>	Mayo de 2022	1 de enero de 2025				
NICSP 45, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	Mayo de 2023	1 de enero de 2025	3	Modificado	NICSP 50	2024
			25	Modificado	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	2024
			85B	Nuevo	NICSP 50	
			85C	Nuevo	<i>Modificaciones a las Normas NICSP: Interpretaciones CINIIF específicas</i>	

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Párrafos que todavía no están en vigor			
			Párrafos que todavía no están en vigor	Cómo está afectado	Origen de la modificación	Manual con el párrafo original
NICSP 46, <i>Medición</i>	Mayo de 2023	1 de enero de 2025				

Tabla B: Enumeración de las Normas NICSP que todavía no están en vigor a 1 de enero de 2025

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Otras NICSP afectadas
NICSP 47, <i>Ingresos</i>	Mayo de 2023	1 de enero de 2026	NICSP 1 NICSP 2 NICSP 4 NICSP 5 NICSP 9 NICSP 12 NICSP 16 NICSP 17 NICSP 18 NICSP 19 NICSP 21 NICSP 24 NICSP 26 NICSP 27 NICSP 28 NICSP 29 NICSP 30 NICSP 31 NICSP 32 NICSP 33 NICSP 35 NICSP 40 NICSP 41 NICSP 43 NICSP 44

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Otras NICSP afectadas
			NICSP 45
NICSP 48, <i>Gastos por Transferencias</i>	Mayo de 2023	1 de enero de 2026	NICSP 4 NICSP 12 NICSP 33 NICSP 40 NICSP 42
NICSP 49, <i>Planes de beneficios por retiro</i>	Noviembre de 2023	1 de enero de 2026	NICSP 39 NICSP 41
NICSP 50, <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i>	Noviembre de 2024	1 de enero de 2027	NICSP 31 NICSP 33 NICSP 45

Tabla C: Enumeración de las Normas NICSP que han dejado de estar en vigor a 1 de enero de 2025

Esta Tabla enumera aquellas Normas NICSP que no son aplicables puesto que han sido reemplazadas y/o eliminadas.

Normas NICSP	Fecha de emisión	Fecha original de entrada en vigor	Razón y fecha desde que ya no está en vigor
NICSP 6, <i>Estados Financieros Consolidados y Separados (revisada)</i>	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	La NICSP 6 fue reemplazada por las NICSP 34 y 35 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.
NICSP 7, <i>Inversiones en Asociadas (revisada)</i>	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	La NICSP 7 fue reemplazada por la NICSP 36 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.
NICSP 8, <i>Participaciones en Negocios Conjuntos (revisada)</i>	Diciembre de 2006	1 de enero de 2008	La NICSP 8 fue reemplazada por la NICSP 37 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.
NICSP 13, <i>Arrendamientos</i>	Diciembre de 2001	1 de enero de 2008	La NICSP 13 fue reemplazada por la NICSP 43 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025.
NICSP 15, <i>Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar</i>	Diciembre de 2001	1 de enero de 2003	La NICSP 15 fue reemplazada por las NICSP 28 a 30 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.
NICSP 17, <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	Diciembre de 2001	1 de enero de 2008	La NICSP 17 fue reemplazada por la NICSP 45 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025.
NICSP 25, <i>Beneficios a los Empleados</i>	Febrero de 2008	1 de enero de 2011	La NICSP 25 fue reemplazada por la NICSP 39 para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.