

# INTRODUCCIÓN A LAS NICSP

---



**Ingresos**

# Contenido

Introducción a los ingresos .....	3
Ingresos .....	4
Objetivo de aprendizaje .....	4
Definición de ingresos .....	6
Ejemplo ilustrativo .....	7
Tipos de ingresos .....	8
Reconocimiento de transacciones sin contraprestación .....	10
Contabilidad de un anuncio .....	12
Discusión y preguntas .....	13
Preguntas de revisión .....	14
Respuestas a las preguntas de revisión .....	15
Ingresos por transacciones con contraprestación .....	16
Contabilidad de las transacciones con contraprestación – NICSP 9 .....	17
Reconocimiento y medición .....	17
Prestación de servicios .....	17
Ejemplos de prestación de servicios .....	19
Venta de bienes .....	19
Otros ingresos con contraprestación .....	19
Reconocimiento de ingresos .....	20
Ingresos por intereses .....	21
Nota ilustrativa de revelación .....	22
Nota X – Ventas de bienes y servicios .....	23
Discusión y preguntas .....	23
Preguntas de revisión .....	24
Respuestas a las preguntas de revisión .....	25
Ingresos de transacciones sin contraprestación: Impuestos .....	26
Contabilización de transacciones sin contraprestación .....	27
Contabilidad de impuestos .....	27
Ejemplo ilustrativo .....	29
Otros temas de contabilización de impuestos .....	30
Gastos pagados a través del sistema impositivo/Desembolsos por impuestos .....	31
Revelaciones .....	31
Ilustración – Nota de revelación .....	32

Discusión y preguntas .....	33
Preguntas de revisión .....	34
Respuestas a las preguntas de revisión .....	36
Ingresos por transacciones sin contraprestación: Transferencias .....	37
Contabilización de transacciones sin contraprestación .....	38
Contabilidad de las transferencias .....	38
Características de las condiciones .....	40
Ejemplo ilustrativo .....	41
Cobros anticipados .....	41
Componentes con contraprestación y sin contraprestación de una transacción .....	41
Componentes con contraprestación y sin contraprestación .....	42
Otras transacciones sin contraprestación .....	42
Préstamos en concesión .....	44
Préstamo a la Autoridad de Salud .....	44
Revelaciones .....	45
Discusión y preguntas .....	46
Preguntas de revisión .....	47
Respuestas a las preguntas de revisión .....	49
Propuestas de ingresos del IPSASB .....	51
Propósito de la sesión .....	52
Nuevas normas propuestas .....	52
Obligaciones de desempeño .....	52
Tipos de ingresos .....	53
Obligaciones de desempeño .....	53
Contabilización de ingresos sin obligaciones de desempeño .....	55
Obligaciones presentes en ED 71 .....	56
Contabilización de los impuestos según el ED 71 .....	57
Para más información .....	57



---

# Introducción a los ingresos

## Ingresos

La información sobre los ingresos es importante para ayudar a los usuarios a evaluar la situación financiera y el desempeño de las entidades del sector público. La comparación de los ingresos con los gastos ayuda a los usuarios a evaluar si los ingresos actuales son suficientes para cubrir los costos de los programas y servicios prestados en el período actual. La información sobre los ingresos también es importante para evaluar el impacto de los impuestos y otros ingresos en la economía o la necesidad de endeudamiento a largo plazo. El material de este módulo identifica y discute la definición y los problemas que surgen en la presentación de informes de ingresos que resultan de los tipos y la naturaleza únicos de los ingresos del sector público.

Las entidades del sector público tienen algunos ingresos que tienen equivalentes exactos en el sector con fines de lucro y que, en virtud de la base contable de devengo, pueden recibir el mismo tratamiento contable. Por ejemplo, las entidades del sector público pueden tener ingresos por ventas de bienes y servicios, intereses y dividendos. En estas transacciones, la contraprestación intercambiada es aproximadamente de igual valor a los bienes y servicios recibidos. Sin embargo, la mayoría de los ingresos gubernamentales son transferencias no recíprocas, como impuestos, tasas, derechos y contribuciones, obtenidas a través del ejercicio de los poderes soberanos.

La existencia de una relación de intercambio en las transferencias no recíprocas es débil. Si bien se podría argumentar que un gobierno recibe ingresos fiscales a cambio de bienes y servicios (por ejemplo, carreteras, atención médica, educación, aplicación de la ley, defensa, etc.), los ciudadanos que pagan por los servicios no son necesariamente los beneficiarios de ellos. El pago del impuesto no necesariamente da derecho al contribuyente a un valor equivalente de servicios o beneficios.

Este módulo se centra en los requerimientos de la NICSP 9, *Ingresos de transacciones con contraprestación* y la NICSP 23, *Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)*.

Los temas específicos incluyen:

- Alcance de las normas
- Definiciones
- Reconocimiento y medición de ingresos
- Reconocimiento de transferencias con estipulaciones y condiciones
- Gastos pagados a través del sistema tributario y gastos tributarios

### Objetivo de aprendizaje

- NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*
- NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación*
- Al final de esta sesión usted será capaz de
  - distinguir entre ingresos con contraprestación y sin contraprestación
  - aplicar los requerimientos para la identificación, reconocimiento y medición de los ingresos
  - aplicar los requerimientos de presentación y revelación para la presentación de informes sobre ingresos

Los tipos comunes de ingresos para las entidades del sector público incluyen:

Ingresos sin contraprestación: (NICSP 23, *Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)*)

- (i) Impuestos directos e indirectos;
- (ii) Derechos;
- (iii) Tasas y multas; y
- (iv) Otras transferencias no recíprocas.

Ingresos con contraprestación: (NICSP 9, *Ingresos por transacciones con contraprestación*)

- (i) Ventas de bienes o servicios;
- (ii) Dividendos;
- (iii) Interés; y
- (iv) Ganancias netas derivadas de la venta de activos.

Ganancias:

- (i) Aumentos en el valor razonable de los instrumentos financieros; (NICSP 29, *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*)
- (ii) Ganancias en el tipo de cambio; (NICSP 4, *Los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera*) y
- (iii) Otras ganancias. (por ejemplo, ganancias por la venta de activos en virtud de la NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*) (Estudio 14, capítulo 8, página 167, párrafo 8.2)

El módulo se centra en los requerimientos de la NICSP 9, *Ingresos de transacciones con contraprestación* y la NICSP 23, *Ingresos por transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)*. La mayoría de las entidades del sector público tendrán algún tipo de ingreso sin contraprestación, y para muchos, será su principal fuente de ingresos. Se resalta el reconocimiento de los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación, ya que esta es una esfera que puede provocar un cambio significativo cuando las entidades están haciendo la transición a una base contable de devengo.

- La NICSP 9, *Ingresos de transacciones con contraprestación* prescribe el tratamiento contable de los ingresos derivados de operaciones y eventos con contraprestación
- La NICSP 23, *Ingresos de transacciones sin contraprestación* establece los requerimientos para la presentación de información financiera de los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación.

Al final de esta sesión, los participantes pueden:

- Distinguir entre ingresos con contraprestación y sin contraprestación y comprender el impacto que esto tiene en la contabilidad y la presentación de informes de ingresos;
- Aplicar los requerimientos de identificación, reconocimiento y medición de ingresos.
- Aplicar los requerimientos de presentación y revelación para la presentación de informes de ingresos.



## Definición de ingresos

- Entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicios que resulta en aumentos en los activos netos / patrimonio neto
- Excluye las contribuciones de los propietarios
- Todas las partidas de ingresos incluidas en el resultado del período
- Excluye los montos recaudados como agente y las entradas de financiamiento
- Cuando el cobro no es probable, se reconoce el gasto

### Antecedentes:

- Los ingresos son la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicios durante el período sobre el que se informa, cuando esas entradas dan lugar a aumentos en los activos netos/patrimonio neto.
- Los ingresos excluyen los aumentos en los activos netos / patrimonio relacionados con las contribuciones de los propietarios.
- Todas las partidas de ingresos reconocidas en un período se incluirán en el resultado, a menos que una NICSP exija otra cosa.

Normalmente, todas las partidas de ingresos reconocidas en un período se incluyen en el resultado. Sin embargo, pueden darse circunstancias en las que determinadas partidas puedan excluirse del resultado del período en curso.

La NICSP 3, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* se ocupa de dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de los cambios en las políticas contables. Otros ejemplos incluyen aumentos y disminuciones de la revaluación y diferencias cambiarias particulares que deben reconocerse directamente como cambios en los activos netos /patrimonio.

- Los importes recaudados como agente no dan lugar a un aumento de los activos netos o ingresos

Los ingresos incluyen únicamente las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio recibidos y cobrados por la entidad por cuenta propia. Montos recaudados como agente del gobierno u otra organización gubernamental o en nombre de otros terceros; por ejemplo, el cobro de pagos telefónicos y de electricidad por parte de la oficina de correos en nombre de las entidades que prestan dichos servicios no son beneficios económicos ni potenciales de servicio que fluyan a la entidad, y no dan lugar a aumentos en los activos o disminuciones en los pasivos. Esto se debe a que la entidad agente no puede controlar el uso de los activos recaudados ni beneficiarse de ellos en la consecución de sus objetivos. Por lo tanto, están excluidos de los ingresos.

Una entidad actúa como agente cuando no tiene exposición a los riesgos y recompensas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Una característica que indica que una entidad está actuando como agente es que la cantidad que gana la entidad está predeterminada, ya sea una tarifa fija por transacción o un porcentaje establecido de la cantidad facturada al cliente. Por ejemplo, la entidad no tiene:

- a) la responsabilidad principal de proporcionar los bienes o servicios al cliente o de cumplir con el pedido, por ejemplo, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios pedidos o comprados por el cliente;
- b) riesgo de inventario antes o después del pedido del cliente, en el envío o en la devolución;
- c) discreción en el establecimiento de precios, ya sea directa o indirectamente, por ejemplo, mediante el suministro de bienes o servicios adicionales;
- d) riesgo de crédito del cliente.

Del mismo modo, en una relación de custodia o agencia, las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio incluyen cantidades recaudadas en nombre del principal que no resultan en aumentos en los activos netos / patrimonio de la entidad. Las cantidades recaudadas en nombre del principal no son ingresos. En cambio, los ingresos son el monto de cualquier comisión recibida, o por cobrar, por la recaudación o manejo de los flujos brutos.

- Las entradas de financiamiento no son ingresos porque no tienen impacto en los activos netos / patrimonio (afectan solo a los activos y pasivos)

Las entradas de financiación, en particular los empréstitos, no se ajustan a la definición de ingresos porque a) dan lugar a un cambio igual tanto en los activos como en los pasivos y, por lo tanto, b) no tienen ningún impacto en los activos netos/patrimonio. Las entradas de financiación se llevan directamente al estado de situación financiera y se añaden a los saldos de activos y pasivos.

- El monto de los ingresos reconocidos para los cuales la recuperación ha dejado de ser probable, se reconoce como un gasto, en lugar de como un ajuste del monto de los ingresos originalmente reconocidos.

Los ingresos se reconocen solo cuando es probable que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociado con la transacción fluyan hacia la entidad. Sin embargo, cuando surge una incertidumbre sobre la cobrabilidad de un importe ya incluido en los ingresos, el importe incobrable, o el importe respecto del cual la recuperación ha dejado de ser probable, se reconoce como un gasto, y no como un ajuste del importe de los ingresos inicialmente reconocidos.

## Ejemplo ilustrativo

### Escenario:

Un municipio recauda impuestos a la propiedad en nombre del Estado. Durante el año facturó impuestos a la propiedad residencial y comercial de 1,116,644 millones UM. De esa cantidad, CU 527,442 se facturaron en nombre del Estado.

¿Cuánto reportaría como ingresos para el periodo fiscal de impuestos a la propiedad?  
Explique

- a) 1,116,644 UM
- b) 589,202 UM

### Respuesta:

**La respuesta es (b).** Los impuestos a la propiedad facturados en nombre del estado no resultan en entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio por parte de la entidad por su propia cuenta. Los montos recaudados como agente del estado no son beneficios económicos o potencial de servicios que fluyen al municipio, y no resultan en aumentos en sus activos o disminuciones en los pasivos. Esto se debe a que el municipio no puede controlar el uso de los activos recaudados ni beneficiarse de ellos en la consecución de sus objetivos. Por lo tanto, están excluidos de los ingresos.

## Tipos de ingresos



Las entidades del sector público pueden obtener ingresos de transacciones con contraprestación o sin contraprestación.

Las transacciones con contraprestación son transacciones en las que una entidad recibe activos o servicios, o tiene pasivos extinguidos, y otorga directamente aproximadamente el mismo valor (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de activos) a otra entidad a cambio.

Se aplica a:

- a) prestación de servicios;
- b) venta de bienes, incluida la venta de tierras y otros bienes mantenidos para su reventa; y
- c) uso por parte de otros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.

La prestación de servicios suele implicar la realización por una entidad de una tarea acordada durante un período de tiempo acordado. Los servicios pueden prestarse en un solo período, o durante más de un período. Ejemplos de servicios prestados por entidades del sector público pueden incluir la provisión de viviendas, la gestión de instalaciones de agua, la gestión de carreteras de peaje y la gestión de pagos de transferencias.

Los bienes incluyen:

- a) Bienes producidos por la entidad con fines de venta, como publicaciones, y
- b) Bienes comprados para reventa, como mercancías o terrenos y otros bienes mantenidos para reventa.

La utilización por terceros de los activos de la entidad da lugar a ingresos en forma de:

- a) Alquiler: el arrendamiento de propiedades, plantas y equipos a precios de mercado (que no sean los que están bajo arrendamiento).
- b) Intereses – cargos por el uso de efectivo o equivalentes de efectivo, o montos adeudados a la entidad;
- c) Regalías: cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, por ejemplo, patentes, marcas comerciales, derechos de autor y software informático; y
- d) Dividendos o equivalentes: distribuciones de excedentes a los titulares de inversiones de capital en proporción a sus tenencias de una clase particular de capital.

Las transacciones sin contraprestación son transacciones que no son transacciones con contraprestación.

En una transacción sin contraprestación, una entidad recibe valor de otra entidad sin dar directamente aproximadamente el mismo valor a cambio o da valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.

Ejemplos de transacciones sin contraprestación son:

- a) Impuestos; y
- b) Transferencias (ya sean en efectivo o no en efectivo), incluidas subvenciones, condonación de deudas, multas, legados, regalos, donaciones, bienes y servicios en especie, y porción fuera del mercado de los préstamos en concesión recibidos.

Los impuestos son beneficios económicos o potencial de servicio pagados o pagaderos obligatoriamente a entidades del sector público, de conformidad con las leyes y / o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos son la principal fuente de ingresos para muchos gobiernos y otras entidades del sector público. Un gobierno impone impuestos a individuos y otras entidades, conocidas como contribuyentes, dentro de su jurisdicción mediante el uso de sus poderes soberanos. Los impuestos satisfacen la definición de transacción sin contraprestación porque el contribuyente transfiere recursos al gobierno, sin recibir aproximadamente el mismo valor directamente a cambio. Si bien el contribuyente puede beneficiarse de una serie de políticas sociales establecidas por el gobierno, estas no se proporcionan directamente a cambio de una contraprestación por el pago de impuestos.

Los impuestos no incluyen las multas u otras sanciones impuestas por infracciones de la ley. 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 contraprestación. Los anticipos, que son importes recibidos antes del hecho imponible, también pueden surgir en relación con los impuestos.

Las transferencias son entradas de beneficios económicos futuros o potencial de servicio de transacciones sin contraprestación, distintas de los impuestos. Las transferencias incluyen subvenciones, condonación de deudas, legados, regalos, donaciones y bienes y servicios en especie.

Las transferencias tienen el atributo común de que transfieren recursos de una entidad a otra sin proporcionar aproximadamente el mismo valor a cambio y no son impuestos como se define. Si un acuerdo estipula que la entidad receptora debe proporcionar aproximadamente el mismo valor a cambio, el acuerdo no es un acuerdo de transferencia, sino un contrato para una transacción con contraprestación que debe contabilizarse en virtud de la NICSP 9.

Hay otro grupo de transacciones sin contraprestación en las que la entidad puede proporcionar alguna contraprestación directamente a cambio de los recursos recibidos, pero esa consideración no se aproxima al valor razonable de los recursos recibidos. Por ejemplo, una entidad recibe un préstamo de otra entidad, pero solo se le exige que pague una parte.

También hay transacciones adicionales en las que no está claro de inmediato si son transacciones con contraprestación o sin contraprestación. En estos casos, un examen de la esencia de la transacción determinará si se trata de transacciones con contraprestación o sin contraprestación.

Los gobiernos pueden cobrar por los bienes y servicios proporcionados a otras entidades o directamente a los miembros del público. La venta de bienes se clasifica normalmente como una transacción con contraprestación. En algunos casos, un gobierno cobrará un precio por bienes o servicios que no se relaciona con el costo de proporcionar los bienes o servicios o no se relaciona con el precio que un destinatario está dispuesto a pagar. Por ejemplo, un gobierno puede proporcionar bienes y servicios a un precio que está muy por debajo del costo. El gobierno puede estar subsidiando al consumidor para cumplir con otros objetivos económicos o sociales. Debido a que un gobierno tiene la capacidad de aumentar los impuestos, puede continuar en funcionamiento incluso cuando los gastos exceden los ingresos no tributarios.

Si la transacción se realiza a un precio subvencionado, es decir, un precio que no es aproximadamente igual al valor razonable de los bienes o servicios vendidos, esa transacción entra en la definición de transacción sin contraprestación que se contabiliza de conformidad con la NICSP 23.

Al determinar si la esencia de una transacción es el de una transacción sin contraprestación o con contraprestación, se ejerce el juicio profesional. Una entidad puede recibir descuentos comerciales, descuentos por cantidad u otras reducciones en el precio cotizado de los activos por una variedad de razones. Estas reducciones en el precio no significan necesariamente que la transacción sea una transacción sin contraprestación.

## Reconocimiento de transacciones sin contraprestación

- Analizar las transacciones sin contraprestación
  - ¿Cumplen las entradas de recursos con la definición y los criterios para el reconocimiento de un activo?
  - ¿Existe una obligación de desempeño que requiere el reconocimiento de un pasivo?
- Se mide por el importe del aumento en los activos netos
- La entrada de recursos es probable y el valor razonable es medible
- La salida de recursos es probable y el importe se puede estimar.

Existen dos enfoques diferentes para el reconocimiento de ingresos en el marco de la NICSP 9 y la NICSP 23. La NICSP 9 adopta un enfoque de ingresos en virtud del cual los ingresos se reconocen cuando se obtienen. La NICSP 23 adopta un enfoque de obligación de desempeño. En virtud de la NICSP 23, los ingresos se reconocen cuando la entidad ha cumplido las obligaciones de desempeño asociadas con los ingresos sin contraprestación.

La NICSP 23 requiere que:

- a) las entidades analicen las entradas de recursos procedentes de transacciones sin contraprestación para determinar si cumplen la definición de activo y los criterios para el reconocimiento como activo;
- b) si las entradas dan lugar al reconocimiento de un activo, las entidades determinan si se crea una obligación de desempeño que requiere que se reconozca un pasivo;
- c) los activos reconocidos inicialmente se medirán por su valor razonable en la fecha de adquisición;
- d) los pasivos reconocidos como resultado de una transacción sin contraprestación se reconocerán de conformidad con los principios establecidos en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*;
- e) se reconocerán ingresos iguales al aumento de los activos netos asociados a una entrada de recursos.

Una entidad reconocerá un activo derivado de una transacción sin contraprestación cuando obtenga el control de recursos que cumplan con la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento.- En ciertas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, una transacción sin contraprestación da lugar a la baja en cuentas de un pasivo. Ambos se traducirán en un aumento de los activos netos/patrimonio de la entidad y en el reconocimiento de los ingresos.

La capacidad de excluir o regular el acceso de otros a los beneficios de un activo es un elemento esencial de control. Una entidad tiene el control de los recursos cuando puede excluir el acceso a ellos por parte del cedente. La entidad deberá establecer la aplicabilidad de su control de los recursos antes de poder reconocer un activo. Muchos acuerdos para transferir recursos se vuelven vinculantes para todas las partes antes de que se lleve a cabo la transferencia de recursos. Sin embargo, sólo cuando (a) un derecho es exigible, y (b) la entidad evalúa que es probable que se produzca la entrada de recursos, se reconocerán activos, pasivos y/o ingresos. Hasta ese momento, la entidad no podrá excluir ni regular el acceso de terceros a los beneficios de los recursos propuestos para la transferencia. Un anuncio de la intención de transferir recursos a una entidad del sector público no es suficiente por sí solo para identificar los recursos controlados por un receptor. Una entidad tendrá que establecer la aplicabilidad de su control de los recursos antes de que pueda reconocer un activo. La exigibilidad puede estar contenida en la legislación o en acuerdos vinculantes. En general, la legislación o los reglamentos identifican los criterios de elegibilidad específicos que los beneficiarios deben cumplir para tener derecho a recibir una transferencia. Una vez que se han cumplido esos criterios, el beneficiario tiene derecho a recibir la transferencia y el cedente debe realizar la transferencia a todas las entidades que cumplan con los criterios de elegibilidad especificados. Una vez que una entidad cumple con los criterios de elegibilidad bajo la legislación o el acuerdo vinculante, puede tener un control exigible de los recursos.

Por ejemplo, los términos de los acuerdos de costos compartidos generalmente se **negocian y acuerdan** en el contrato firmado. El cedente podrá acordar pagar la totalidad o sólo una parte de los gastos subvencionables. Puede haber un límite en la cantidad total que se compartirá.

En virtud de los acuerdos de costes compartidos, el beneficiario tiene derecho a una transferencia de recursos una vez que haya incurrido en gastos elegibles. En el momento en que el beneficiario realiza gastos elegibles en virtud del acuerdo, controla los recursos que el cedente ha acordado compartir de conformidad con el acuerdo de costes compartidos. Según el acuerdo, el gobierno debe reembolsar al beneficiario el porcentaje especificado de esos gastos elegibles.

Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación, distinta de los servicios en especie, que cumple con la definición de un activo se reconoce como un activo cuando, y sólo cuando:

- a) **Es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociado con el activo fluyan hacia la entidad; y**
- b) **El valor razonable del activo se puede medir de manera confiable.**

Una entrada de recursos es probable cuando es más probable que la entrada ocurra. La entidad basa esta determinación en su experiencia pasada con tipos similares de flujos de recursos y sus expectativas con respecto al contribuyente o cedente. El grado de probabilidad asociado a la entrada de recursos se determina sobre la base de las evidencias disponibles en el momento del reconocimiento inicial.

Por ejemplo, cuando a) un gobierno acuerda transferir fondos a una entidad del sector público (entidad que informa), b) el acuerdo es vinculante y c) el gobierno tiene un historial de transferencia de recursos acordados, es probable que se produzca la afluencia, a pesar de que los fondos no se hayan transferido en la fecha de presentación de informes.

Un activo adquirido a través de una transacción sin contraprestación se mide inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable representa más fielmente el valor real que la entidad del sector público acumula como resultado de la transacción.

El IPSASB considera que esto es apropiado para reflejar la esencia de la transacción y sus consecuencias para el beneficiario. En una transacción con contraprestación, el costo de adquisición es una medida del valor razonable del activo adquirido. Sin embargo, por definición, en una transacción sin contraprestación, la contraprestación prevista para la adquisición de un activo no es aproximadamente igual al valor razonable del bien adquirido.

El reconocimiento y la medición de los activos a valor razonable es coherente con otras NICSP. Los inventarios, la propiedad, planta y equipo, o las propiedades de inversión adquiridas mediante transacciones sin contraprestación se medirán inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición, de conformidad con los requerimientos de la NICSP 12, *Inventarios* y la NICSP 16, *Propiedad de Inversión*. La medición inicial de los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación a su valor razonable es coherente con el enfoque adoptado en la NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*, para activos adquiridos sin costo o por un costo nominal. Los instrumentos financieros, incluidos el efectivo y las transferencias por cobrar que satisfagan la definición de instrumento financiero, y otros activos, también se medirán a valor razonable en la fecha de adquisición de conformidad con la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición* (o NICSP 41, *Instrumentos financieros* cuando se apliquen esta NICSP).

Las transferencias incluyen servicios en especie. Los servicios en especie son servicios prestados por personas o entidades a entidades del sector público en una transacción sin contraprestación. Estos servicios cumplen con la definición de un activo porque la entidad controla un recurso del cual se espera que fluyan beneficios económicos futuros o potencial de servicio a la entidad. Sin embargo, estos activos se consumen inmediatamente, y también se reconoce una transacción de igual valor para reflejar el consumo de estos servicios en especie. Debido a las muchas incertidumbres que rodean a los servicios en especie, incluida la capacidad de ejercer control sobre los servicios y la medición del valor razonable de los servicios, las entidades pueden, pero no están obligadas, a reconocer los servicios en especie. Se alienta a las entidades a que revelen la naturaleza y el tipo de servicios en especie recibidos durante el período sobre el que se informa.

Cuando, como resultado de una transacción sin contraprestación, una entidad reconoce un activo, también reconoce ingresos equivalentes al monto del activo, a menos que también se le requiera reconocer un pasivo. Si se requiere que una entidad reconozca un pasivo, la diferencia entre el monto del activo y el monto del pasivo es el aumento de los activos netos resultante de la transacción sin contraprestación. Cuando una entidad reconoce un aumento en los activos netos como resultado de una transacción sin contraprestación, reconoce los ingresos.

Los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación se miden por el importe del incremento de los activos netos reconocidos por la entidad.

Una obligación actual es un deber de actuar o cumplir de cierta manera y puede dar lugar a un pasivo con respecto a cualquier transacción sin contraprestación. Las obligaciones presentes pueden imponerse mediante estipulaciones sobre la forma en que se utilizarán los recursos en las leyes o reglamentos o en los acuerdos vinculantes que establezcan la base de las transferencias. También pueden surgir del entorno operativo normal, como el reconocimiento de pagos recibidos por adelantado.

A medida que una entidad satisfaga una obligación presente reconocida como pasivo con respecto a una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación reconocida como activo, reducirá el importe en libros del pasivo reconocido y reconocerá una cantidad de ingresos igual a esa reducción.

Cuando un pasivo se liquide posteriormente, el monto de la reducción en el pasivo se reconocerá como ingresos.

Los criterios de reconocimiento de un pasivo son los mismos que los criterios generales de reconocimiento previstos en la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Una obligación presente derivada de una transacción sin contraprestación que cumpla con la definición de un pasivo se reconoce como un pasivo cuando, y sólo cuando:

- a) Es probable que se requiera una salida de recursos que incorpore beneficios económicos futuros o potencial de servicio para liquidar la obligación; y
- b) Se puede hacer una estimación fiable del importe de la obligación.

La estimación tiene en cuenta los riesgos e incertidumbres que rodean a los hechos que hacen que se reconozca el pasivo.



## Contabilidad de un anuncio

### Escenario:

Un alto nivel de gobierno ha anunciado que incluirá fondos operativos adicionales en su próximo presupuesto para las autoridades locales de vivienda para permitirles aumentar los subsidios a las familias de bajos ingresos.

¿Las autoridades locales de vivienda tienen una entrada de recursos que cumple con la definición de un activo como resultado del anuncio? Explique

## Respuesta:

Las autoridades locales de vivienda no tienen un reclamo exigible contra el gobierno que les da control sobre el recurso.

Un anuncio de la intención de transferir recursos a las autoridades locales de vivienda no es suficiente por sí solo para determinar que los recursos son controlados por las autoridades de vivienda. No parece haber una legislación en vigor. Es decir, no hay una ley de asignaciones u otra autoridad para que el gobierno superior realice la transferencia. El anuncio del gobierno no es específico de tal manera que cree una expectativa válida entre las autoridades locales de vivienda de que el gobierno cumplirá su obligación. El anuncio no identifica, por ejemplo;

- a) Las autoridades locales de vivienda específicas que recibirán fondos adicionales
- b) el importe de los fondos adicionales
- c) el período de tiempo durante el cual se proporcionarán los fondos

## Discusión y preguntas

Con esto concluye nuestra introducción a los ingresos. Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

## Preguntas de revisión

### Pregunta 1

Un gobierno local factura y recauda impuestos a la propiedad en nombre de un gobierno estatal con fines educativos. El gobierno local remite los impuestos recaudados al gobierno estatal trimestralmente en función de la tasa impositiva establecida por el estado y los valores tasados de la propiedad. El gobierno local cobra por cualquier impuesto incobrable a la educación.

**¿Son los ingresos del impuesto a la educación del gobierno local?**

## Respuestas a las preguntas de revisión

### Pregunta 1

Los impuestos de educación facturados y recaudados en nombre del gobierno estatal no son ingresos del gobierno local. Los ingresos incluyen únicamente las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio recibidos y cobrados por la entidad por cuenta propia. Los importes recaudados como agente del gobierno u otra organización gubernamental o en nombre de otros terceros no son beneficios económicos o potencial de servicio que fluyen al gobierno local, y no resultan en aumentos en los activos o disminuciones en los pasivos. Esto se debe a que el gobierno local no puede controlar el uso de los activos recaudados ni beneficiarse de ellos en la búsqueda de sus objetivos. El gobierno local no está expuesto a un riesgo crediticio significativo. Por lo tanto, están excluidos de los ingresos.



# Ingresos por transacciones con contraprestación

---

## Contabilidad de las transacciones con contraprestación – NICSP 9

Como se ha señalado, las transacciones con contraprestación son transacciones en las que una entidad recibe activos o servicios, o tiene pasivos extinguidos, y otorga directamente aproximadamente el mismo valor (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de activos) a otra entidad a cambio.

Se aplica a:

- a) prestación de servicios;
- b) venta de bienes, incluida la venta de tierras y otros bienes mantenidos para su reventa; y
- c) uso por parte de otros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos o distribuciones similares.

### Reconocimiento y medición

- Ingresos reconocidos de
  - La prestación de servicios según el método de porcentaje de realización
  - La venta de bienes cuando se transfiere el control efectivo y los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad de los bienes
  - Los intereses sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo
  - Las regalías a medida que se devenguen
  - Los dividendos cuando se establece el derecho a recibir el pago
- Se mide al valor razonable de la contraprestación
- Se reconoce cuando se cumplen los criterios de reconocimiento

Los ingresos se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por cobrar teniendo en cuenta el importe de los descuentos comerciales y los descuentos por volumen permitidos por la entidad. En la mayoría de los casos, la contraprestación es en forma de efectivo o equivalentes de efectivo, y la cantidad de ingresos es la cantidad de efectivo o equivalentes de efectivo recibidos o por cobrar.

La cantidad de ingresos que surgen en una transacción generalmente se determina por acuerdo entre la entidad y el comprador o usuario del activo o servicio.

### Prestación de servicios

- Se reconocen por referencia a la etapa de finalización en la fecha del informe
- Condiciones:
  - El importe de ingresos se puede medir de manera fiable
  - Es probable que el potencial del servicio o los beneficios económicos fluyan hacia la entidad
  - La etapa de finalización se puede medir de manera fiable
  - Los costos incurridos y los costos a completar se pueden medir de manera fiable

Cuando una transacción implica la prestación de servicios, los ingresos asociados con la transacción se reconocen por referencia a la etapa de finalización de la transacción en la fecha de presentación. De acuerdo a este método, los ingresos se reconocen en los períodos de presentación de informes en los que se prestan los servicios. El reconocimiento de los ingresos sobre esta base proporciona información útil sobre el alcance de la actividad de servicios y el rendimiento durante un período.

Por ejemplo, una entidad que presta servicios de avalúos de propiedades reconocería los ingresos a medida que se completan los avalúos individuales.

Bajo el método de finalización porcentual, los ingresos se reconocen cuando el resultado de una transacción se puede estimar de manera confiable. El resultado de una transacción se puede estimar de manera confiable cuando:

- a) La cantidad de ingresos se puede medir de manera confiable;
- b) Es probable que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados con la transacción fluyan hacia la entidad;
- c) La etapa de finalización de la transacción en la fecha de presentación puede medirse de manera fiable; y
- d) Los costos incurridos por la transacción y los costos para completar la transacción se pueden medir de manera fiable.

Las estimaciones de los ingresos se realizan por referencia al acuerdo con las otras partes de la transacción. Una entidad generalmente puede hacer estimaciones fiables después de haber acordado lo siguiente con las otras partes de la transacción:

- a) Los derechos exigibles de cada parte con respecto al servicio que deben proporcionar y recibir las partes;
- b) La contraprestación a intercambiar; y
- c) La forma y los términos de pago

Cuando los servicios se realizan mediante un número indeterminado de actos durante un período de tiempo específico, la etapa de finalización de una transacción puede determinarse mediante una variedad de métodos. Una entidad utiliza el método que mide de forma fiable los servicios prestados. Dependiendo de la naturaleza de la transacción, los métodos pueden incluir:

- a) Evaluaciones del trabajo realizado;
- b) Servicios prestados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a realizar; o
- c) La proporción de los costos incurridos hasta la fecha que corresponde a los costos totales estimados de la transacción. Solo los costos que reflejan los servicios realizados hasta la fecha se incluyen en los costos incurridos hasta la fecha. Solo los costos que reflejan los servicios prestados o por realizar se incluyen en los costos totales estimados de la transacción.

Cuando el resultado de la transacción que implique la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos sólo se reconocerán en la medida en que sean recuperables los gastos reconocidos.



## Ejemplos de prestación de servicios

- Vivienda
- Transporte
- Gestión de autopistas de peaje
- Tarifas de servicios financieros
- Tarifas de admisión
- Colegiatura
- Derechos de franquicia o concesión

Véanse las guías de implementación de la NICSP 9 para ver varios ejemplos y orientaciones generales sobre el reconocimiento.



## Venta de bienes

- Se reconocen los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se han cumplido todas las siguientes condiciones:
  - La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos de la propiedad de los bienes;
  - La entidad no conserva ninguna implicación en la gestión asociados generalmente con la propiedad, ni retiene el control efectivo de los bienes vendidos;
  - El importe de los ingresos se puede medir con fiabilidad;
  - Es probable que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados con la transacción fluyan hacia la entidad; y
  - Los costos incurridos o por incurrir con respecto a la transacción pueden medirse con fiabilidad.

La evaluación de cuándo una entidad ha transferido los riesgos significativos y las ventajas de la propiedad al comprador requiere una evaluación de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad coincide con la transferencia del título legal o el paso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayoría de las ventas.



## Otros ingresos con contraprestación

- Interese
- Derechos de autor
- Dividendos

Los intereses se reconocen sobre una base de proporción temporal que tiene en cuenta el rendimiento efectivo del activo.

El rendimiento efectivo de un activo es la tasa de interés requerida para descontar el flujo de ingresos de efectivo futuros esperados durante la vida del activo para equipararlo al importe en libros inicial del activo. Los ingresos por intereses incluyen el importe de la amortización de cualquier descuento, prima u otra diferencia entre el importe en libros inicial de un valor de deuda y su importe al vencimiento. Cuando los intereses impagados se hayan devengado antes de la adquisición de una inversión que devenga intereses, la recepción posterior de intereses se asigna entre los períodos anteriores y posteriores a la adquisición; solo la parte posterior a la adquisición se reconoce como ingresos.

Las regalías se reconocen a medida que se ganan de conformidad con el contenido del acuerdo pertinente.

Los dividendos o sus equivalentes se reconocen cuando se establece el derecho del accionista o de la entidad a recibir el pago.

Se aplican los criterios generales de reconocimiento. Los ingresos se reconocerían cuando sea probable que el beneficio económico o el potencial de servicio asociado con la transacción fluya a la entidad y el monto pueda medirse de manera fiable.

## Reconocimiento de ingresos

### Escenario:

Un gobierno trata y distribuye agua para uso residencial y comercial. El consumo de agua se mide.

A los usuarios se les factura en mora trimestralmente. El ciclo de facturación se escalona para que se tomen las lecturas de los medidores y se emitan las facturas 15 días después del final del trimestre para cada grupo de consumidores. Los ingresos se contabilizan en el libro mayor cuando se emiten las facturas. Por experiencia pasada, el consumo de agua se distribuye uniformemente durante el período de facturación. El consumo estimado no facturado para el Grupo A para diciembre 20X1 es de CU 200,000. Las facturas vencen en treinta días. El período fiscal termina el 31 de diciembre de 20X1.

Grupo de facturación	Fecha de la factura	Período de consumo	Fecha de vencimiento	Monto (UM)
Grupo A	15 de diciembre 20X0	Sept-Oct-Nov	15 de enero de 20X1	900,000
Grupo B	15 de enero 20X1	Oct-Nov-Dic	15 de febrero de 20X1	1,000,000
Grupo C	15 de febrero 20X1	Nov-Dic-Ene	15 de marzo de 20X1	1,200,000

¿Qué ajuste se debe hacer a los ingresos para el período finalizado el 31 de diciembre de 20X1? Explique.

La entidad debe devengar ingresos para el año terminado el 31 de diciembre de 20X1 de 2,000,000 UM de la siguiente manera:

Grupo de facturación	Fecha de la factura	Período de consumo	Fecha de vencimiento	Monto (UM)	Devengado al fin del período (UM)
<b>Grupo A</b>	15 de diciembre 20X0	Sept-Oct-Nov	15 de enero de 20X1	900,000	200,000 <sup>1</sup>
<b>Grupo B</b>	15 de enero 20X1	Oct-Nov-Dic	15 de febrero de 20X1	1,000,000	1,000,000 <sup>2</sup>
<b>Grupo C</b>	15 de febrero 20X1	Nov-Dic-Ene	15 de marzo de 20X1	1,200,000	800,000 <sup>3</sup>
<b>Total</b>					2,000,000

<sup>1</sup> Consumo no facturado para el Grupo A

<sup>2</sup> Consumo por 3 meses finalizados el 31 de diciembre facturado el 15 de enero

<sup>3</sup> Consumo estimado para el Grupo C para noviembre y diciembre 20X0 (feb 15, 20X1 facturación/3 meses \* 2 meses)

## Ingresos por intereses

### Escenario:

Una entidad del sector público tiene una obligación comprada el 1 de enero de 20X0. El costo fue de 100,000 UM. La entidad del sector público recibirá un pago de 115,763 UM al vencimiento en su tercer aniversario. La obligación tiene una tasa de cupón de cero (es decir, está "libre de intereses"). Se han utilizado tablas financieras de valor presente para determinar que el rendimiento efectivo es del 5%.

¿Cuáles son los ingresos por intereses, el devengo por intereses y el importe en libros de la obligación al final de cada uno de los 3 años hasta el vencimiento? Explique. (Para facilitar el cálculo, los intereses se acumulan anualmente y no se prorratan en días del período).

	Ingresos por intereses UM	Importe en libros UM
<b>1 de enero de 20X0</b>		100,000
<b>31 de diciembre de 20X0</b>	?	?
<b>31 de diciembre de 20X1</b>	?	?
<b>31 de diciembre de 20X2</b>	?	?

### Respuesta:

La tasa efectiva es la tasa de interés requerida para descontar el flujo de ingresos de efectivo futuros esperados durante la vida del activo para equiparlo al importe en libros inicial del activo.

Año	Cálculo	Importe en libros UM	Ingresos por intereses UM
1 de enero de 20X0		100,000	
31 de diciembre de 20X0	100,000 UM * 5% tasa efectiva	105,000	5,000
31 de diciembre de 20X1	105,000 UM * 5% de tasa efectiva	110,250	5,250
31 de diciembre de 20X2	110,205 UM * 5% tasa efectiva	115,763	5,513

### Nota ilustrativa de revelación

En la nota ilustrativa se destacan los siguientes requerimientos de revelación la NICSP 9:

La entidad revelará:

- a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluidos los métodos adoptados para determinar la etapa de finalización de las transacciones que impliquen la prestación de servicios;
- b) El importe de cada categoría significativa de ingresos reconocidos durante el período, incluidos los ingresos derivados de:
  - (i) La prestación de servicios;
  - (ii) La venta de bienes;
  - (iii) Intereses;
  - (iv) Regalías; y
  - (v) Dividendos o sus equivalentes; y
- c) El importe de los ingresos derivados de los intercambios de bienes o servicios incluidos en cada categoría significativa de ingresos.

En el ejemplo siguiente se muestra un ejemplo de nota que podría utilizar una entidad para explicar los elementos presentados en el estado de rendimiento financiero tales como ventas de bienes y servicios. Es probable que la política contable para el reconocimiento de los ingresos procedentes de las transacciones con contraprestación se incluya en la nota de política contable de los estados financieros.

## Nota X – Ventas de bienes y servicios

Los ingresos se reconocen cuando se prestan los servicios o se transfiere la titularidad de los bienes. Los ingresos reportados se componen de las siguientes partidas:

	20X1 (UM)	20X0 (UM)
<b>Cargos de agua y alcantarillado</b>	209,249	186,559
<b>Tarifas de tránsito</b>	96,660	90,828
<b>Otros</b>	49,202	45,539
<b>Total</b>	355,111	322.926

### Discusión y preguntas

Con esto concluye nuestro módulo sobre los ingresos procedentes de transacciones con contraprestación . Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

## Preguntas de revisión

### Pregunta 1

Una institución secundaria cobra las tasas de matrículas al inicio de cada semestre. Las tasas pagaderas son por el valor razonable de la instrucción. No hay reembolsos una vez que comienza el semestre. Los ingresos se reconocen:

- a) **En el periodo en el que se cobran las tasas**
- b) **Durante el período de instrucción.**
- c) **Al comienzo del semestre.**
- d) **Al final del semestre.**

## Respuestas a las preguntas de revisión

### Pregunta 1

La respuesta es (b).

Como las tasas pagaderas son por el valor razonable de la instrucción, la transacción es una transacción con contraprestación contabilizada en virtud de la NICSP 9

El método de porcentaje de culminación se utiliza para reconocer los ingresos. Según este método, los ingresos se reconocen en los períodos de presentación de informes en los que se prestan los servicios. El reconocimiento de los ingresos sobre esta base proporciona información útil sobre el alcance de la actividad de servicios y el rendimiento durante un período.



# Ingresos de transacciones sin contraprestación: Impuestos

## Contabilización de transacciones sin contraprestación

Los problemas asociados con la contabilidad de los ingresos de las transacciones sin contraprestación incluyen la clasificación, la determinación de los puntos de reconocimiento y la medición en el reconocimiento inicial.

Estas entradas procedentes de transacciones sin contraprestación, al igual que las entradas procedentes de transacciones con contraprestación, deben distinguirse de las entradas de financiación, como los empréstitos y los recibos de custodia, por ejemplo, los impuestos recaudados como agente de otra entidad. Estas últimas transacciones no son ingresos de la entidad.

## Contabilidad de impuestos

- Una entidad que impone impuestos reconoce los activos cuando
  - Ocurre el hecho imponible
  - Se cumplen con los criterios de reconocimiento
- El hecho imponible – Es el evento sujeto a impuestos
  - Los activos se miden al valor razonable en la fecha de adquisición – el mejor estimado de la entrada de recursos tomando en cuenta
  - La probabilidad de que los recursos fluyan
  - El valor razonable de los activos resultantes
- Las revisiones contabilizadas en el periodo corriente

Una entidad que impone impuestos reconoce un activo con respecto a los impuestos cuando se produce el hecho imponible y se cumplen los criterios de reconocimiento de activos.

Los ingresos tributarios surgen solo para el gobierno que impone el impuesto, y no para otras entidades. Por ejemplo, cuando el gobierno nacional impone un impuesto que es recaudado por su agencia tributaria, los activos y los ingresos se devengan en el gobierno, no en la agencia tributaria.

Cuando un gobierno nacional impone un impuesto sobre las ventas, cuyos ingresos totales pasa a los gobiernos estatales, sobre la base de una asignación continua, el gobierno nacional reconoce los activos e ingresos por el impuesto, y una disminución en los activos y un gasto por la transferencia a los gobiernos estatales. Los gobiernos estatales reconocerán los activos e ingresos por la transferencia.

Del mismo modo, cuando una sola entidad recauda impuestos en nombre de varias otras entidades, está actuando como agente de todas ellas. Por ejemplo, cuando una agencia tributaria estatal recauda impuestos sobre la renta para el gobierno estatal y varios gobiernos municipales, no reconoce los ingresos con respecto a los impuestos recaudados. Más bien, los gobiernos individuales que imponen los impuestos reconocen los activos y los ingresos con respecto a los impuestos.

Los recursos derivados de impuestos satisfacen los criterios para el reconocimiento como activo cuando es probable que se produzca la entrada de recursos y su valor razonable pueda medirse de manera confiable. El grado de probabilidad asociado a la entrada de recursos se determina sobre la base de las evidencias disponibles en el momento del reconocimiento inicial, que incluyen, entre otras, la revelación del hecho imponible por parte del contribuyente.

El hecho imponible es el evento que el gobierno, la legislatura u otra autoridad ha determinado que estará sujeto a impuestos.

Este es el momento más temprano posible para reconocer los activos e ingresos derivados de una transacción tributaria y es el punto en el que ocurre el suceso pasado que da lugar al control del activo.

Tipos similares de impuestos se cobran en muchas jurisdicciones. La entidad que informa analiza la ley tributaria en su propia jurisdicción para determinar cuál es el hecho imponible para los diversos impuestos recaudados.

A menos que se especifique lo contrario en las leyes o reglamentos, es probable que el hecho imponible para:

- a) El impuesto sobre la renta es la obtención de ingresos imponibles durante el período impositivo por parte del contribuyente;
- b) El impuesto sobre el valor agregado es la actividad imponible durante el período impositivo por parte del contribuyente;
- c) El impuesto sobre bienes y servicios es la compra o venta de bienes y servicios imponibles durante el período impositivo;
- d) El derecho de aduana es el movimiento de bienes o servicios sujetos a derechos a través de la frontera aduanera;
- e) El impuesto de sucesión es la muerte de una persona que posee bienes gravables; y
- f) El impuesto sobre la propiedad es el paso de la fecha en que se recauda el impuesto, o el período durante el cual se recauda el impuesto, si el impuesto se recauda de forma periódica.

El valor razonable de los activos derivados de las transacciones tributarias se mide en la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad. La mejor estimación tendrá en cuenta tanto la probabilidad de que los recursos fluyan hacia el gobierno como el valor razonable de los activos resultantes.

Las entidades que informan tienen que desarrollar políticas contables para la medición de los activos derivados de la tributación que los mida a su valor razonable en la fecha de adquisición. La medición fiable de los activos derivados de las operaciones fiscales y los ingresos relacionados es difícil porque la información puede no estar disponible hasta algún momento después de que ocurra el hecho imponible. Por ejemplo, el monto del impuesto sobre la renta adeudado por los contribuyentes no se conoce hasta que se presentan y evalúan las declaraciones de impuestos. Cuando exista una separación entre el momento del hecho imponible y la recaudación de impuestos, las entidades del sector público podrán medir de forma fiable los activos derivados de operaciones tributarias utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación del impuesto concreto en períodos anteriores. Estos modelos incluirán la consideración del momento de los ingresos en efectivo de los contribuyentes, las declaraciones hechas por los contribuyentes y la relación de los impuestos por cobrar con otros eventos en la economía. Los modelos de medición también tendrán en cuenta otros factores como:

- a) La ley tributaria que permite a los contribuyentes un período más largo para presentar declaraciones que el gobierno está permitido para publicar estados financieros de propósito general;
- b) Contribuyentes que no presenten declaraciones de manera oportuna;
- c) Valoración de activos no monetarios a efectos de liquidación fiscal;
- d) Complejidades en el derecho tributario que requieren períodos prolongados para evaluar los impuestos adeudados por ciertos contribuyentes;
- e) La posibilidad de que los costos financieros y políticos de hacer cumplir rigurosamente las leyes tributarias y recaudar todos los impuestos legalmente debidos al gobierno puedan superar los beneficios recibidos;
- f) La ley tributaria permite a los contribuyentes diferir el pago de algunos impuestos; y
- g) Una variedad de circunstancias particulares de impuestos y jurisdicciones individuales.

En algunos casos, los activos derivados de las operaciones fiscales y los ingresos correspondientes no pueden medirse de manera fiable hasta algún momento después de que se produzca el hecho imponible. Por consiguiente, los criterios de reconocimiento pueden no cumplirse hasta un período posterior o cuando se reciba o se reciba el pago. Esto puede ocurrir si una base imponible es volátil y no es posible una estimación fiable. En muchos casos, los activos y los ingresos pueden reconocerse en el período posterior a la ocurrencia del hecho imponible.

Existen circunstancias excepcionales en las que pasarán varios períodos de **presentación de informes** antes de que un hecho imponible dé lugar a una entrada de recursos que incorpore beneficios económicos futuros o potencial de servicio que cumpla con la definición de un activo y satisfaga los criterios para el reconocimiento como activo. Por ejemplo, puede llevar varios años determinar y medir de manera confiable el monto del impuesto de sucesión adeudado con respecto a un gran patrimonio del fallecido porque incluye una serie de antigüedades y obras de arte valiosas, que requieren valoraciones especializadas. Por consiguiente, es posible que no se cumplan los criterios de reconocimiento hasta que se tenga una cuenta por cobrar o se reciba el pago.

Cuando los activos y los ingresos derivados de las transacciones tributarias se miden utilizando modelos estadísticos, el importe real realizado en los períodos de presentación de informes posteriores puede ser diferente de los importes estimados que se determina que adeudan los contribuyentes con respecto al período de presentación de informes en curso. Las revisiones de las estimaciones se realizan prospectivamente de conformidad con la NICSP 3, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.



## Ejemplo ilustrativo

### Escenario:

Un gobierno nacional grava impuestos sobre la renta de los individuos. El periodo fiscal del gobierno y el cierre del año fiscal es el 31 de diciembre. Los contribuyentes tienen hasta el 30 de abril del siguiente año para presentar su declaración de impuestos, y hasta el 31 de junio para pagar cualquier saldo pendiente en impuestos.

*¿Reconoce el gobierno nacional un activo y un ingreso al final del periodo fiscal? Por qué?*

### Respuesta:

Los ingresos por impuesto sobre la renta deben reconocerse en el período de presentación en el que se produjo el hecho imponible, es decir, la obtención de ingresos imponibles.

Como las declaraciones de impuestos de las personas no se presentarán hasta el 30 de abril del año siguiente, el gobierno no puede medir directamente el impuesto sobre la renta por cobrar al 31 de diciembre. Podría esperar hasta que todas las declaraciones de impuestos hayan sido presentadas y procesadas para finalizar sus estados financieros. Esto puede no satisfacer la característica cualitativa de la información financiera, es decir, que sea oportuna. El gobierno desarrolla un modelo estadístico para medir indirectamente los ingresos por cobrar del impuesto sobre la renta.

El gobierno utiliza el historial estadístico de recaudación de impuestos sobre la renta, que compara con otros fenómenos observables para desarrollar un modelo fiable. Otros fenómenos pueden incluir otras estadísticas económicas, como el producto interno bruto, fenómenos financieros como las cuotas del impuesto sobre la renta deducidas por los empleadores y las estadísticas bancarias recopiladas por el banco central. Este gobierno puede solicitar la asistencia de econométricos en el desarrollo del modelo.

El modelo permite a la entidad que informa medir de manera fiable los activos y los ingresos que le corresponden durante el período sobre el cual se informa, que luego se reconocen y revelan en los estados financieros de propósito general. Las notas a los estados financieros de propósito general revelan las políticas contables, incluida la base de medición de los ingresos del impuesto sobre la renta.

En estas circunstancias, las estimaciones de los ingresos tributarios para un período de presentación de informes pueden revisarse en un período posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen prospectivamente de conformidad con la NICSP 3, *Políticas contables, estimaciones contables y errores*.

## Otros temas de contabilización de impuestos

- Los recursos recibidos antes del hecho imponible se reconocen como cobros de impuestos por anticipado.
- Los ingresos tributarios se presentan como importe bruto
  - No se reducen por gastos pagados a través del sistema impositivo
  - Ni se incrementan por desembolsos por impuestos
- Impuestos gravados con propósitos específicos

Los recursos por impuestos recibidos con anterioridad a la ocurrencia del hecho imponible se reconocen como un activo y un pasivo (recibos anticipados), porque

- (i) no se ha producido el hecho que da lugar al derecho de la entidad a los impuestos, y
- (ii) no se han cumplido los criterios de reconocimiento de los ingresos fiscales.

De acuerdo con las definiciones de activos, pasivos, recursos por impuestos recibidos con anterioridad a la ocurrencia del hecho imponible se reconocen como un activo y un pasivo (anticipos), porque (a) no se ha producido el hecho que da lugar al derecho de la entidad a los impuestos, y (b) no se han cumplido los criterios para el reconocimiento de los ingresos tributarios, sin perjuicio de que la entidad ya haya recibido una entrada de recursos. Los recibos anticipados con respecto a los impuestos no son fundamentalmente diferentes de otros anticipos, por lo que se reconoce un pasivo hasta que ocurra el hecho imponible. Cuando se produce el hecho imponible, se da de baja el pasivo y se reconocen los ingresos.

Los ingresos tributarios se determinarán por un importe bruto. No se reducirá por gastos pagados a través del sistema tributario. Los gastos pagados a través del sistema tributario son montos que están disponibles para los beneficiarios independientemente de si pagan o no impuestos.

En algunas jurisdicciones, el gobierno utiliza el sistema tributario como un método conveniente para pagar beneficios a los contribuyentes que de otro modo se pagarían utilizando otro método de pago, como emitir un cheque, depositar directamente el monto en la cuenta bancaria de un contribuyente o liquidar otra cuenta en nombre del contribuyente.

La clave es que los gastos pagados a través del sistema tributario están disponibles para los destinatarios, independientemente de si pagan impuestos o utilizan un mecanismo particular para pagar sus impuestos. La NICSP 1 prohíbe la compensación de partidas de ingresos y gastos a menos que lo permita otra norma. Por lo tanto, no se permite la compensación de los ingresos y gastos fiscales pagados a través del sistema tributario.

Los desembolsos por impuestos son disposiciones preferenciales de la ley tributaria que otorgan a ciertos contribuyentes concesiones que no están disponibles para otros. En la mayoría de las jurisdicciones, los gobiernos utilizan el sistema tributario para alentar cierto comportamiento financiero y desalentar otros comportamientos. Este tipo de concesiones están disponibles solo para los contribuyentes. Si una entidad (incluida una persona física) no paga impuestos, no puede acceder a la concesión. Este tipo de concesiones se denominan desembolsos por impuestos.

Los desembolsos por impuestos son ingresos perdidos, no gastos, y no dan lugar a entradas o salidas de recursos, es decir, no dan lugar a activos, pasivos, ingresos o gastos tributarios del gobierno. Algunos impuestos se recaudan para fines específicos. En general, los impuestos recaudados para un propósito específico no crean una obligación de desempeño que requiera que se reconozca un pasivo. Si el gobierno está obligado a reconocer un pasivo relacionado con activos reconocidos como consecuencia de gravámenes fiscales de propósito específico, no reconoce ingresos hasta que se satisfaga la obligación de desempeño y se reduzca el pasivo. Sin embargo, en la mayoría de los casos, no se espera que los impuestos recaudados para fines específicos den lugar a un pasivo, porque los fines específicos equivalen a restricciones sobre la forma en que se utilizan los recursos. La entidad conserva discreción en la forma en que utiliza los recursos. Si los recursos no se utilizan para el propósito previsto, no hay obligación de devolver los recursos. Los propósitos específicos equivalen a restricciones, no a condiciones. Vea la discusión sobre estipulaciones, condiciones y restricciones

## Gastos pagados a través del sistema impositivo/Desembolsos por impuestos

Un gobierno nacional le permite a los contribuyentes individuales que son propietarios de viviendas, deducir el interés de sus hipoteca y los impuestos de inmueble de sus ingresos brutos al calcular la base imponible. La política se adoptó para incentivar la propiedad de viviendas.

1. ¿Es la deducción un gasto pagado a través del Sistema impositivo o un desembolso por impuestos? Explique
2. ¿Cómo debería el gobierno nacional contabilizar y presentar el impacto de la deducción en los ingresos tributarios? Explique

### Respuesta:

El impacto en ingresos tributarios como el resultado de la deducción de los intereses de las hipotecas y del impuesto de inmueble es un desembolso por impuestos. Esto es una concesión de impuesto disponible solamente para los contribuyentes. Los ingresos tributarios no se deben aumentar por el importe de la concesión tributaria. Los desembolsos por impuestos no se reportan en el estado de rendimiento financiero. Solo es ingreso tributario que se dejó de percibir.

## Revelaciones

Se revela:

- Ingreso de transacciones sin contraprestación
- Cuentas por pagar reconocidas
- Importes de los cobros por adelantado
- Importe de los pasivos condonados
- Las políticas contables adoptadas
- Las bases sobre las que se midió el valor razonable
- Información sobre impuestos que no se pueden medir de forma fiable

Una entidad revela, ya sea en el contenido, o en las notas a los estados financieros de propósito general:

- a) El importe de los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el período por las clases principales que muestran por separado:
  - (i) Impuestos, que muestran por separado las principales clases de impuestos; y
  - (ii) Transferencias, mostrando por separado las principales clases de ingresos por transferencias.
- b) El importe de las cuentas por cobrar reconocidas por ingresos sin contraprestación
- ...
- e) La existencia y los importes de los ingresos anticipados correspondientes a transacciones sin contraprestación; y
- f) El importe de cualquier pasivo condonado

La revelación en el apartado e) requiere que las entidades revelen la existencia de ingresos anticipados de transacciones sin contraprestación. Estos pasivos conllevan el riesgo de que la entidad tenga que sacrificar futuros beneficios económicos o potencial de servicio si no se produce el hecho imponible. La revelación de estos recibos anticipados ayuda a los usuarios a hacer juicios sobre los ingresos futuros y la posición de activos netos de la entidad.

Una entidad también revela en las notas a los estados financieros de propósito general:

- a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación;
- b) Para las principales clases de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación, la base sobre la que se midió el valor razonable de los recursos entrantes;
- c) Para las principales clases de ingresos tributarios que la entidad no puede medir de manera fiable durante el período en que ocurre el hecho imponible, información sobre la naturaleza del impuesto; y

En muchos casos, una entidad podrá medir de manera fiable los activos y los ingresos derivados de las transacciones tributarias, utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos. Sin embargo, puede haber circunstancias excepcionales en las que una entidad no pueda medir de manera fiable los activos e ingresos derivados hasta que hayan transcurrido uno o más períodos sobre los que se informa desde que se produjo el hecho imponible. En estos casos, la entidad hace revelaciones sobre la naturaleza de las principales clases de impuestos que no pueden medirse de manera fiable y, por lo tanto, reconocerse durante el período sobre el que se informa en el que ocurre el hecho imponible. Estas revelaciones ayudan a los usuarios a hacer juicios informados sobre los ingresos futuros de la entidad y la posición de activos netos.

## Ilustración – Nota de revelación

### Nota X: Ingresos tributarios

Los ingresos tributarios se reportan en importes netos de los ingresos recaudados en nombre de las provincias. Los ingresos por impuesto sobre la renta se reconocen cuando el contribuyente ha percibido el ingreso. Los ingresos para el año fiscal se basan en importes determinados y los estimados de impuesto sobre la renta devengado pero que aún no se han determinado. Los ingresos por impuestos de bienes y servicios se reconocen en el momento de la venta. Las primas de seguro de empleados se reconocen a medida en que las ganancias se perciben. Las diferencias entre los estimados y los importes reales se reportan en el periodo en el que se completa la evaluación.

Los ingresos tributarios se resumen en el cuadro que figura a continuación.

	20X1 (000 UM)	20X0 (000 UM)
Impuesto sobre la renta	139,601	151,798
Impuesto sobre bienes y servicios	26,947	25,740
Primas de seguro de empleo	40,573	39,806
<b>Ingresos tributarios totales</b>	<b>207,121</b>	<b>217,344</b>

El ejemplo ilustra una nota de revelación sobre política contable, reconocimiento y medición de los ingresos tributarios.

La nota ilustrativa muestra cómo una entidad revela en las notas a los estados financieros de propósito general:

- a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación;
- b) Para las principales clases de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación, la base sobre la que se midió el valor razonable de los recursos entrantes.

## Discusión y preguntas

Con esto concluye nuestro módulo sobre los ingresos de transacciones sin contraprestación. Los participantes deben consultar las preguntas de la revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

## Preguntas de revisión

### Pregunta 1

Un gobierno nacional impone un impuesto sobre las ventas, cuyos ingresos totales se transfieren a los gobiernos estatales, sobre la base de una asignación presupuestaria continua. ¿Cuál de las siguientes es la contabilización adecuada para los activos e ingresos?

- a) **El gobierno nacional reconoce activos e ingresos por el impuesto, y una disminución en los activos y un gasto para la transferencia a los gobiernos estatales**
- b) **El gobierno nacional, como agente de los gobiernos estatales, no reconoce activos e ingresos. Los gobiernos estatales reconocen los activos e ingresos por el impuesto.**

¿Por qué?

### Pregunta 2

Una entidad reconoce un activo e ingresos por impuestos cuando se produce el hecho imponible sujeto a tributación. Un gobierno nacional impone un impuesto sobre la renta del 25%. Requiere que los contribuyentes hagan cuotas trimestrales de los impuestos estimados pagaderos para el año fiscal. Las declaraciones de impuestos deben presentarse antes del 30 de abril y el saldo de los impuestos debe pagarse antes del 30 de junio del año siguiente. El hecho imponible se produce cuando

- a) **Los individuos presentan sus declaraciones de impuestos anuales**
- b) **Los individuos realizan los pagos de las cuotas trimestrales**
- c) **Los individuos realizan el pago final**
- d) **Los individuos ganan ingresos imposables?**

### Pregunta 3

Un gobierno local (entidad que informa) cobra un impuesto del uno por ciento del valor del avalúo de todas las propiedades dentro de su jurisdicción. El período de presentación de informes del gobierno es del 1 de julio al 30 de junio. El impuesto se aplica el 31 de julio, con notificaciones que se envían a los propietarios en julio, y el pago vence antes del 31 de agosto. Si los impuestos no se pagan en esa fecha, los propietarios incurrir en pagos de multas de tres por ciento por mes del importe pendiente.

**¿Cuándo reconoce el gobierno local un activo y el ingreso? ¿Por qué?**

### Pregunta 4

Un gobierno local aplica el impuesto a la propiedad el 31 de julio, con notificaciones que se envían a los propietarios en julio, y el pago vence antes del 31 de agosto. Se permite a los contribuyentes pagar impuestos en cuotas mensuales a partir de octubre del año anterior.

**¿Cuándo reconoce el gobierno local los ingresos por impuestos a la propiedad recaudados por adelantado? ¿Por qué?**

## Respuestas a las preguntas de revisión

### Pregunta 1

La respuesta es (b).

El gobierno nacional es la autoridad fiscal que está imponiendo el impuesto a las ventas. El gobierno nacional reconoce activos e ingresos por el impuesto a las ventas. Reconoce una disminución en los activos y un gasto por la transferencia a los gobiernos estatales. Los gobiernos estatales reconocerán los activos e ingresos por la transferencia.

### Pregunta 2

La respuesta es (d).

Los recursos derivados de impuestos satisfacen la definición de activo cuando la entidad controla los recursos como resultado de la ocurrencia del hecho imponible que el gobierno, la legislatura u otra autoridad ha determinado que estará sujeto a impuestos.

Los recursos derivados de impuestos satisfacen la definición de activo cuando la entidad controla los recursos como resultado de un suceso pasado (el hecho imponible) y espera recibir beneficios económicos futuros o potencial de servicio de esos recursos. Los recursos derivados de los impuestos satisfacen los criterios para el reconocimiento como activo cuando es probable que se produzca la entrada de recursos y su valor razonable pueda medirse de manera fiable. El grado de probabilidad asociado a la entrada de recursos se determina sobre la base de las evidencias disponibles en el momento del reconocimiento inicial, que incluyen, entre otras, la revelación del hecho imponible por parte del contribuyente.

### Pregunta 3

El gobierno controla un recurso, los impuestos a la propiedad por cobrar, cuando ocurre el hecho imponible, que es el paso de la fecha en que se aplican los impuestos, el 31 de julio. El gobierno reconoce los activos e ingresos en los estados financieros de propósito general del período del informe en el que ocurre esa fecha.

### Pregunta 4

El gobierno local reconoce un activo y un pasivo por los impuestos a la propiedad pagados por adelantado en el momento de la recaudación. Reconoce una reducción en el pasivo y un importe correspondiente como ingresos el 31 de julio.

De acuerdo con las definiciones de activos, pasivos, recursos por impuestos recibidos con anterioridad a la ocurrencia del hecho imponible se reconocen como un activo y un pasivo (anticipos), porque (a) no se ha producido el hecho que da lugar al derecho de la entidad a los impuestos, y (b) no se han cumplido los criterios para el reconocimiento de los ingresos tributarios, sin perjuicio de que la entidad ya haya recibido una entrada de recursos. Los recibos anticipados con respecto a los impuestos no son fundamentalmente diferentes de otros anticipos, por lo que se reconoce un pasivo hasta que ocurra el hecho imponible. Cuando se produce el hecho imponible, se da de baja el pasivo y se reconocen los ingresos.



**Ingresos por transacciones  
sin contraprestación:  
Transferencias**

## Contabilización de transacciones sin contraprestación

Los temas relacionados con la contabilización de los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación incluyen la clasificación, la determinación de los puntos de reconocimiento, la medición en el momento del reconocimiento inicial y la determinación del tratamiento contable adecuado para las condiciones asociadas a las subvenciones.

### Contabilidad de las transferencias



Las transacciones que dan lugar a ingresos sin contraprestación a menudo también implican el reconocimiento de pasivos. Es común que los activos se transfieran en una transacción sin contraprestación con la expectativa y/o el entendimiento por parte del cedente de que los activos serán utilizados de una manera particular y, por lo tanto, que la entidad receptora actuará de una manera particular. Las estipulaciones que requieren que el destinatario utilice o consuma los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporado en un activo para un propósito particular imponen una obligación de cumplimiento al destinatario. La obligación de cumplimiento puede, en determinadas circunstancias, crear una obligación actual que cumple con la definición de pasivo.

Las estipulaciones sobre los activos transferidos son términos en leyes o reglamentos, o un acuerdo vinculante, impuestos sobre el uso de un activo transferido por entidades externas a la entidad que informa. Las características clave de las estipulaciones incluyen:

- Las estipulaciones son exigibles a través de procesos legales o administrativos. Si un término de las leyes o reglamentos u otros acuerdos vinculantes no es exigible, no es una estipulación tal como se define en la NICSP 23.
- Las estipulaciones no son obligaciones constructivas. Una decisión del órgano rector de la entidad o de la entidad que controla una entidad sobre la forma en que se propone utilizar un activo transferido no da lugar a una obligación constructiva en virtud de la NICSP 23, independientemente de si esa decisión se ha comunicado antes de la fecha de presentación de informes a los afectados por ella de una manera suficientemente específica como para generar una expectativa válida en ellas de que la entidad cumplirá sus responsabilidades.
- Una característica clave de las estipulaciones, tal como se definen en esta Norma, es que una entidad no puede imponerse una estipulación a sí misma, ya sea directamente o a través de una entidad que controla.

Las estipulaciones relativas a un activo transferido pueden ser condiciones o restricciones. Tanto las restricciones como las condiciones pueden requerir que una entidad utilice o consuma los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporados en un activo para un propósito particular (obligación de desempeño) en el momento del reconocimiento inicial.

Una entidad analiza todas y cada una de las estipulaciones asociadas a una entrada de recursos, para determinar si esas estipulaciones imponen condiciones o restricciones. La distinción es fundamental para la contabilidad de los activos transferidos.

Las condiciones sobre los activos transferidos requieren que la entidad consuma los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo, o devuelva los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio al cedente en caso de que se incumplan las condiciones. Solo las condiciones requieren que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio se devuelvan al cedente en caso de que se incumpla la estipulación (obligación de devolución).

Es la obligación de retorno asociada con el activo transferido lo que crea la obligación actual que cumple con la definición de un pasivo. Es decir, la entidad tiene la obligación actual de transferir beneficios económicos futuros o potencial de servicio a terceros cuando inicialmente obtiene el control de un activo sujeto a una condición. Esto se debe al hecho de que el receptor no puede evitar la futura salida de recursos. Se requiere consumir los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporado en el activo transferido en la entrega de bienes o servicios particulares a terceros, o devolverlos al cedente. Por lo tanto, cuando el beneficiario de la transferencia reconoce inicialmente un activo que está sujeto a una condición, también incurre en un pasivo.

La obligación presente se reconoce como un pasivo cuando es probable que se requiera una salida de recursos que incorpore beneficios económicos futuros o potencial de servicio para liquidar la obligación y se pueda hacer una estimación fiable del monto de la obligación. La obligación presente se reconoce como un pasivo en el momento del reconocimiento inicial del activo.

Las restricciones sobre los activos transferidos no incluyen el requerimiento de que el activo transferido, u otros beneficios económicos futuros o potencial de servicio, se devuelvan al cedente si el activo no se utiliza como se especifica. Por lo tanto, obtener el control de un activo sujeto a una restricción no impone al destinatario la obligación presente de transferir beneficios económicos futuros o potencial de servicio a terceros cuando se obtiene inicialmente el control del activo.

Cuando un destinatario infringe una restricción, el cedente, u otra parte, puede tener la opción de solicitar una sanción contra el destinatario, por ejemplo, llevando el asunto a un tribunal, o a través de un proceso administrativo, como una directiva de un ministro del gobierno u otra autoridad, o de otra manera.

Tales acciones pueden resultar en que la entidad sea dirigida a cumplir con la restricción o enfrentar una sanción civil o penal por desafiar al tribunal, u otra autoridad. Dicha sanción no se incurre como resultado de la adquisición del activo, sino como resultado de la violación de la restricción.

Una vez más, obtener el control de un activo sujeto a una restricción que podría hacerse cumplir no impone al destinatario la obligación actual de transferir beneficios económicos futuros o potencial de servicio a terceros cuando se obtiene inicialmente el control del activo. Es sólo en el caso de un incumplimiento de la restricción que una entidad puede tener una obligación presente.

Si una entidad ha reconocido un pasivo con respecto a la entrada de recursos derivados de la transacción sin contraprestación, cuando el pasivo se reduce posteriormente, porque se cumple una condición, la entidad reconoce los ingresos. Por ejemplo, si una condición específica que la entidad debe proporcionar bienes o servicios a terceros, o devolver los fondos no utilizados al cedente, los ingresos se reconocen a medida que los bienes o servicios se proporcionan.



## Características de las condiciones

- Una salida de recursos será probable, y el cumplimiento de la condición se requiere y se puede evaluar
- La condición es exigible y en casos de incumplimientos, se exigiría.
- El cumplimiento es evaluable y supervisado - específica
  - Los bienes y servicios que se suministrarán o los activos que se adquirirán
  - Los períodos dentro de los cuales se producirá el cumplimiento

Para cumplir con los criterios para el reconocimiento como pasivo, es necesario que sea probable una salida de recursos, y que se requiera un desempeño en relación con la condición y que pueda evaluarse.

Al determinar si una estipulación es una condición o una restricción, es necesario considerar la esencia de los términos de la estipulación y no simplemente su forma.

La mera especificación de que, por ejemplo, un activo transferido debe consumirse en el suministro de bienes y servicios a terceros o ser devuelto al cedente no es, por sí sola, suficiente para dar lugar a un pasivo cuando la entidad obtiene el control del activo.

Del mismo modo, una condición debe imponer una obligación de cumplimiento a la entidad receptora. La obligación de cumplimiento es requerida como consecuencia de la condición misma. Un término en un acuerdo de transferencia que requiere que la entidad realice una acción que no tiene otra alternativa que realizar puede llevar a la entidad a concluir que el término no es en esencia ni una condición ni una restricción.

Por ejemplo, un gobierno puede recibir una transferencia para proporcionar servicios de salud. El gobierno tiene un requisito constitucional para proporcionar servicios de salud. La estipulación puede no ser una condición en estas circunstancias, ya que el gobierno está obligado a proporcionar servicios de salud, ya sea que reciba o no la transferencia.

Para determinar que una estipulación es una condición, la entidad considera si un requisito para devolver el activo es ejecutable. Si el cedente no pudo hacer cumplir el requisito de devolver el activo, la estipulación no cumple con la definición de una condición y se considerará una restricción.

Una estipulación no es una condición si, en casos de incumplimiento, no sería exigida por el cedente. Si la experiencia pasada con el cedente indica que el cedente nunca hace cumplir el requisito de devolver el bien transferido cuando se han producido incumplimientos, entonces la entidad receptora puede concluir que la estipulación tiene la forma pero no la esencia de una condición y, por lo tanto, es una restricción. A falta de evidencias de lo contrario, una entidad supondría que el cedente haría cumplir la estipulación y, por lo tanto, la estipulación cumple con la definición de una condición.

Para cumplir con estos requisitos, una condición deberá especificar cuestiones tales como:

- (i) la naturaleza o cantidad de los bienes y servicios que deban prestarse o la naturaleza de los activos que deban adquirirse, según proceda, y
- (ii) en su caso, los plazos en los que se va a producir la ejecución.

El desempeño deberá ser supervisado por el cedente o en su nombre, de forma continua.



## Ejemplo ilustrativo

### Escenario:

Un gobierno nacional proporciona fondos a una entidad del gobierno provincial sujeto a la estipulación de que la entidad recaude una contribución equivalente. Los fondos son devueltos al gobierno nacional si no recauda la contribución equivalente.

¿Es la estipulación una condición que daría lugar al reconocimiento de un pasivo?

### Respuesta:

En este caso, un activo puede ser transferido sujeto a la estipulación de que sea devuelto al cedente si no ocurre un evento futuro específico. Una obligación de devolución no nace hasta el momento en que se espera que se incumpla la estipulación, y no se reconoce un pasivo hasta que se hayan cumplido los criterios de reconocimiento.

Sin embargo, el gobierno provincial tendría que considerar si la transferencia tiene la naturaleza de un anticipo. Los ingresos anticipados dan lugar a un activo y a una obligación presente porque el acuerdo de transferencia aún no ha pasado a ser vinculante.



## Cobros anticipados

- Los recursos recibidos antes de que un acuerdo de transferencia sea vinculante se reconocen como un activo y pasivo por cobro anticipado

Cuando una entidad recibe recursos antes de que un acuerdo de transferencia sea vinculante, los recursos se reconocen como un activo cuando cumplen con la definición de activo y satisfacen los criterios para el reconocimiento como activo. La entidad también reconocerá un pasivo por el cobro anticipado si el acuerdo de transferencia aún no es vinculante.

Los cobros anticipados con respecto a las transferencias no son fundamentalmente diferentes de otros cobros anticipados, por lo que se reconoce un pasivo hasta que ocurra el evento que hace que el acuerdo de transferencia sea vinculante y se cumplan todas las demás condiciones del acuerdo. Cuando ocurre ese evento y se cumplen todas las demás condiciones bajo el acuerdo, el pasivo se da de baja y se reconocen los ingresos.



## Componentes con contraprestación y sin contraprestación de una transacción

- Una transacción puede incluir dos componentes, un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación.
- Cuando un activo se adquiere por medio de una transacción que tiene un componente de contraprestación y un componente de no contraprestación, la entidad reconoce
  - El componente con contraprestación de conformidad con los principios y requisitos de otras NICSP; y
  - El componente sin contraprestación se reconoce de conformidad con los principios y requisitos de esta NICSP 23.

Cuando un activo se adquiere por medio de una transacción que tiene un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación, la entidad reconoce el componente con contraprestación de acuerdo con los principios y requerimientos de otras NICSP. El componente sin contraprestación se reconoce de acuerdo con los principios y requerimientos de esta norma. Al determinar si una transacción tiene componentes con contraprestación y sin contraprestación identificables, se ejerce el juicio profesional. Cuando no es posible distinguir componentes con contraprestación y sin contraprestación por separado, la transacción se trata como una transacción sin contraprestación.

## Componentes con contraprestación y sin contraprestación

### Escenario:

Una junta escolar local (la entidad que informa) compra un terreno con un valor razonable de 100,000 UM por 50,000 UM a un municipio.

¿Cómo debe la junta escolar contabilizar la adquisición? Explique

### Respuesta:

La entidad que informa concluye que la transacción comprende dos componentes, un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación. Un componente consiste en la compra de la mitad de la participación en el terreno por CU50.000; El otro componente es una transacción sin contraprestación que transfiere la mitad restante del terreno a la escuela.

El componente con contraprestación se contabilizaría de conformidad con la NICSP 9, Ingresos procedentes de transacciones con contraprestación, y la NICSP 17, Propiedad, Planta y Equipo. El componente sin contraprestación se contabiliza de conformidad con la NICSP 23. Un activo adquirido a través de una transacción sin contraprestación se valora inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición. Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación reconocida como un activo se reconoce como ingreso.

En sus estados financieros de propósito general para el período en el que se lleva a cabo la transacción, la junta escolar local reconoce el terreno en CU100,000, su valor razonable. También informaría de una transferencia de CU50.000 que son los ingresos del componente sin contraprestación de la transacción para comprar el terreno. Este es el aumento de los activos netos / patrimonio como resultado de la adquisición. Es decir, un aumento de los activos de terreno de CU 100.000 menos el pago en efectivo.

## Otras transacciones sin contraprestación

•Las transacciones sin contraprestación siguientes generalmente siguen los mismos requerimientos de reconocimiento y medición de otras transacciones sin contraprestación.

- Multas
- Condonaciones – El ingreso es el importe en libros
- Legados
- Regalos y donaciones
  - Se miden a valor razonable en la fecha de adquisición
  - Las promesas no se reconocen

Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por cobrar por una entidad del sector público, de un individuo u otra entidad, según lo determine un tribunal u otro organismo encargado de hacer cumplir la ley. Las multas normalmente requieren que una entidad transfiera una cantidad fija de efectivo al gobierno, y no imponen al gobierno ninguna obligación que pueda reconocerse como un pasivo. Los activos derivados de las multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.

Los prestamistas a veces renuncian a su derecho a cobrar una deuda adeudada por una entidad del sector público, cancelando efectivamente la deuda. Por ejemplo, un gobierno nacional puede cancelar un préstamo adeudado por un gobierno local. En tales circunstancias, el gobierno local reconoce un aumento en los activos netos porque un pasivo que reconoció previamente se extingue. Los ingresos derivados de la condonación de la deuda se miden por el importe en libros de la deuda condonada.

Las entidades reconocen los ingresos con respecto a la condonación de la deuda cuando la deuda anterior ya no cumple con la definición de pasivo o satisface los criterios para el reconocimiento como pasivo, siempre que la condonación de la deuda no satisfaga la definición de una contribución de los propietarios.

Un legado es una transferencia hecha de acuerdo con las disposiciones del testamento de una persona fallecida. El evento pasado que da lugar al control de los recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio para un legado ocurre cuando la entidad tiene un derecho exigible, por ejemplo, sobre la muerte del testador, o la concesión de la sucesión, dependiendo de las leyes de la jurisdicción.

Los legados que satisfacen la definición de un activo se reconocen como activos e ingresos cuando es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio fluyan a la entidad, y el valor razonable de los activos se pueda medir de manera fiable. Determinar la probabilidad de una afluencia de beneficios económicos futuros o potencial de servicio puede ser problemático si transcurre un período de tiempo entre la muerte del testador y la entidad que recibe cualquier activo. La entidad deberá determinar si el patrimonio de la persona fallecida es suficiente para satisfacer todos los reclamos sobre ella y satisfacer todos los legados. Si se disputa el testamento, esto también afectará la probabilidad de que los activos fluyan hacia la entidad.

Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos, incluidos efectivo u otros activos monetarios, bienes en especie y servicios en especie que una entidad realiza a otra, normalmente libres de estipulaciones. El cedente puede ser una entidad o un individuo. Para los regalos y donaciones de dinero en efectivo u otros activos monetarios y bienes en especie, el evento pasado que da lugar al control de los recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio es normalmente la recepción del regalo o donación.

Los bienes en especie son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción sin contraprestación, sin cargo, pero pueden estar sujetos a estipulaciones. En el momento del reconocimiento inicial, los regalos y donaciones, incluidos los bienes en especie, se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición, que puede determinarse por referencia a un mercado activo o por tasación.

Las mercancías en especie se reconocen como activos cuando se reciben las mercancías, o existe un acuerdo vinculante para recibir las mercancías. Si las mercancías en especie se reciben sin condiciones asociadas, los ingresos se reconocen inmediatamente. Si se adjuntan condiciones, se reconoce un pasivo, que se reduce y los ingresos se reconocen a medida que se cumplen las condiciones.

Las promesas de contribuciones son compromisos inexigibles de transferir activos a la entidad beneficiaria. Las promesas de contribuciones no se ajustan a la definición de activo, porque la entidad receptora no puede controlar el acceso del cedente a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio incorporados en la contribución prometida. Las entidades no reconocen los elementos pignorados como activos o ingresos. Las promesas de contribuciones pueden justificar la revelación como activos contingentes según los requerimientos de la NICSP 19.



## Préstamos en concesión

- Préstamos que se reciben en condiciones por debajo de las de mercado
  - La porción del préstamo que se paga más intereses es una transacción con contraprestación
  - La diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial es un ingreso sin contraprestación excepto en la medida en que las condiciones den lugar a un pasivo.
  - El pasivo se da de baja por el mismo importe en que se reconoce el ingreso.
- Se contabiliza como instrumento financiero

Los préstamos en concesión son préstamos recibidos por una entidad por debajo de las condiciones del mercado.

La parte del préstamo que es reembolsable, junto con cualquier pago de intereses, es una transacción con contraprestación y se contabiliza de acuerdo con la [NICSP 29, Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición](#) (o [NICSP 41, Instrumentos financieros](#)).

Una entidad considera si cualquier diferencia entre el precio de transacción (producto del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el momento del reconocimiento inicial (véanse la NICSP 29 o NICSP 41) son ingresos sin contraprestación que deben contabilizarse de conformidad con la NICSP 23. Cuando una entidad determina que la diferencia entre el precio de transacción (producto del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el momento del reconocimiento inicial son ingresos sin contraprestación, una entidad reconoce la diferencia como ingreso, excepto si existe una obligación presente.

Cuando las condiciones impuestas a los activos transferidos dan lugar a una obligación presente, se reconoce como un pasivo. A medida que la entidad satisface la obligación presente, el pasivo se reduce y se reconoce un importe igual de ingresos.

Ejemplos de préstamos en concesión otorgados por entidades incluyen préstamos a países en desarrollo, pequeñas granjas, préstamos estudiantiles otorgados a estudiantes calificados para la educación universitaria o universitaria y préstamos para vivienda otorgados a familias de bajos ingresos. Las entidades pueden recibir préstamos en concesión, por ejemplo, de organismos de desarrollo y otras entidades gubernamentales.



## Préstamo a la Autoridad de Salud

### Escenario:

Una autoridad sanitaria local recibe un préstamo de 5 millones UM. El acuerdo estipula que el préstamo debe reembolsarse en 5 años con un interés anual del 5%. Una tasa de interés relacionada en el mercado es del 10%. No hay condiciones asociadas al préstamo.

*¿Es el préstamo un préstamo en concesión? Explique*

### Respuesta:

El préstamo es un préstamo en concesión. Es decir, la tasa de interés del préstamo al 5% es concesionaria cuando la tasa de mercado es del 10%.

La parte del préstamo que es reembolsable, junto con cualquier pago de intereses, es una transacción con contraprestación. Sin embargo, la autoridad sanitaria considera si cualquier diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el momento del reconocimiento inicial es un ingreso sin contraprestación que debe contabilizarse de conformidad con la NICSP 23.

El valor razonable se determina descontando los pagos futuros en efectivo utilizando la tasa de interés relacionada de mercado.

## Revelaciones

Revele:

- Ingresos procedentes de operaciones sin contraprestación
- Cuentas por cobrar reconocidas
- Pasivos reconocidos en concepto de condiciones
- Importe y naturaleza de los activos sujetos a restricciones
- Importes de los cobros anticipados
- Importe de los pasivos condonados
- Políticas contables adoptadas
- Base sobre la cual se midió el valor razonable
- Naturaleza y tipo de legados, regalos y donaciones

Una entidad revela, ya sea en el contenido de, o en las notas a, los estados financieros de propósito general:

- a) El importe de los ingresos procedentes de operaciones sin contraprestación reconocidos durante el período por las clases principales que muestran por separado:
  - (i) Impuestos, que muestran por separado las principales clases de impuestos; y
  - (ii) Transferencias, mostrando por separado las principales clases de ingresos por transferencias.
- b) El importe de las cuentas por cobrar reconocidas respecto de los ingresos sin contraprestación;
- c) El importe de los pasivos reconocidos respecto de los activos transferidos sujetos a condiciones;
- d) La cantidad de activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de esas restricciones;
- e) La existencia y los importes de los cobros anticipados correspondientes a transacciones sin contraprestación; y
- f) El importe de cualquier pasivo condonado.

Las condiciones y restricciones imponen límites al uso de los activos, lo que afecta las operaciones de la entidad. La revelación de (a) el monto de los pasivos reconocidos con respecto a las condiciones, y (b) el importe de los activos sujetos a restricciones ayuda a los usuarios a emitir juicios sobre la capacidad de la entidad para usar sus activos a su propia discreción. Se alienta a las entidades a que desglosen por clase la información que debe revelarse en el apartado c).

La revelación en el apartado e) exige que las entidades revelen la existencia de cobros anticipados respecto de transacciones sin contraprestación. Estos pasivos conllevan el riesgo de que la entidad tenga que sacrificar los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio si un acuerdo de transferencia no se convierte en vinculante. La revelación de estos cobros anticipados ayuda a los usuarios a hacer juicios sobre los ingresos futuros y la posición de activos netos de la entidad.

Una entidad también revela en las notas a los estados financieros de propósito general:

- a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación;
- b) Para las principales clases de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación, la base sobre la que se midió el valor razonable de los recursos entrantes;
- c) La naturaleza y el tipo de las principales clases de legados, regalos y donaciones, mostrando por separado las principales clases de bienes en especie recibidos.

El punto (c) requiere que las entidades hagan revelaciones sobre la naturaleza y el tipo de las principales clases de regalos, donaciones, y los legados que han recibido. Estas entradas de recursos se reciben a discreción del cedente, lo que expone a la entidad al riesgo de que, en períodos futuros, dichas fuentes de recursos puedan cambiar significativamente. Dichas revelaciones ayudan a los usuarios a hacer juicios informados sobre los ingresos futuros y la posición de activos netos de la entidad.

Cuando los servicios en especie cumplan con la definición de activo y satisfagan los criterios para el reconocimiento como activo, las entidades podrán optar por reconocer estos servicios en especie y medirlos a su valor razonable. La NICSP 23 alientan a una entidad a hacer revelaciones sobre la naturaleza y el tipo de todos los servicios en especie recibidos, sean reconocidos o no. Dichas revelaciones pueden ayudar a los usuarios a emitir juicios informados sobre (a) la contribución realizada por dichos servicios al logro de los objetivos de la entidad durante el período sobre el que se informa, y (b) la dependencia de la entidad de dichos servicios para el logro de sus objetivos en el futuro.

## Discusión y preguntas

Con esto concluye nuestro módulo sobre los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación. Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

## Preguntas de revisión

### Pregunta 1

Las transferencias pueden tener estipulaciones adjuntas. Una entidad analiza las estipulaciones asociadas a las transferencias para determinar si esas estipulaciones imponen condiciones o restricciones al uso de los activos. Las condiciones de un activo transferido dan lugar a un pasivo en el momento del reconocimiento inicial. Una condición incluye estipulaciones que

- a) **Requieren que una entidad use un activo para un propósito particular**
- b) **Se incurrirá en una multa si el activo no se utiliza como se especifica.**
- c) **Requieren que la entidad utilice el activo según lo especificado o lo devuelva al cedente**
- d) **Requiere que la entidad recaude fondos de contrapartida**

### Pregunta 2

El gobierno nacional (cedente) prestó a un gobierno local (entidad que informa) 20 millones UM para permitir que el gobierno local construyera una planta de tratamiento de agua. Después de un cambio en la política, el gobierno nacional notifica al gobierno local que el préstamo está condonado. No hay estipulaciones adjuntas a la condonación del préstamo.

**¿Cómo contabiliza el gobierno local la transacción de condonación de préstamos? ¿Por qué?**

### Pregunta 3

El gobierno nacional otorga 10 millones UM a un gobierno provincial en virtud de un acuerdo para que se utilice para mejorar los sistemas de transporte masivo. El acuerdo incluye un plan de inversión de capital de cinco años que identifica los proyectos elegibles. Antes del 30 de junio de cada año, el gobierno provincial debe presentar un informe auditado de los gastos. Los fondos deben gastarse antes del final del quinto año. Los fondos no gastados o la cantidad de gastos no elegibles se "recuperan" de otras transferencias que fluyen al gobierno provincial.

¿Cómo se contabiliza la transferencia por parte del gobierno provincial?

### Pregunta 4

Un gobierno nacional realiza una transferencia de efectivo de 50 millones UM a una entidad de vivienda social del gobierno estatal, especificando que:

- a) Aumente el inventario de viviendas sociales en 1,000 unidades adicionales por encima de cualquier otro aumento previsto; o
- b) Utilice la transferencia de efectivo de otras maneras para apoyar sus objetivos de vivienda social.

Si ninguna de estas estipulaciones se cumple, la entidad receptora debe devolver el efectivo al gobierno nacional.

¿Cómo se contabiliza la transferencia por parte de la entidad de vivienda social del gobierno estatal? ¿Por qué?

## Respuestas a las preguntas de revisión

### Pregunta 1

La respuesta es (c).

La distinción clave entre una condición que impone un pasivo a una entidad y otras estipulaciones es el requerimiento de devolver los activos transferidos si se incumplen las condiciones.

La mera especificación de que un activo transferido debe consumirse en el suministro de bienes y servicios a terceros no es, en sí misma, suficiente para dar lugar a un pasivo cuando la entidad obtiene el control del activo.

Una estipulación que requiere que una entidad devuelva el activo al cedente si no ocurre un evento futuro específico no crea un pasivo en el reconocimiento inicial. Una obligación de devolución no surge hasta el momento en que se espera que se incumpla la estipulación, y no se reconoce un pasivo hasta que se hayan cumplido los criterios de reconocimiento. Por ejemplo, un gobierno nacional proporciona fondos a una entidad del gobierno provincial sujeto a la estipulación de que la entidad recaude una contribución equivalente. No surge un pasivo hasta que el gobierno provincial espera que no podrá recaudar los fondos de contrapartida.

### Pregunta 2

Cuando recibe la notificación del gobierno nacional, que comunica su decisión de condonar el préstamo, el gobierno local da de baja el pasivo por el préstamo y reconoce los ingresos en el estado de rendimiento financiero del período del informe en el que se da de baja el pasivo.

Los prestamistas a veces renuncian a su derecho a cobrar una deuda adeudada por una entidad del sector público, cancelando efectivamente la deuda. Las entidades reconocen los ingresos con respecto a la condonación de la deuda cuando la deuda anterior ya no cumple con la definición de pasivo o satisface los criterios para el reconocimiento como pasivo. Los ingresos derivados de la condonación de la deuda se miden por el importe en libros de la deuda perdonada.

### Pregunta 3

Al determinar si una estipulación es una condición o una restricción, es necesario considerar la esencia de los términos de la estipulación y no simplemente su forma. La mera especificación de que, por ejemplo, un activo transferido debe consumirse en el suministro de bienes y servicios a terceros o ser devuelto al cedente no es, por sí sola, suficiente para dar lugar a un pasivo cuando la entidad obtiene el control del activo.

Para cumplir con los criterios para el reconocimiento como pasivo, es necesario que sea probable una salida de recursos, y que se requiera un desempeño en relación con la condición y pueda evaluarse. Por lo tanto, una condición deberá especificar cuestiones tales como la naturaleza o cantidad de los bienes y servicios que se proporcionarán o la naturaleza de los activos que se adquirirán, según proceda, y, si procede, los períodos dentro de los cuales se producirá la ejecución. Además, el rendimiento deberá ser supervisado por el cedente o en su nombre de forma continua.

En este caso, el gobierno provincial ha firmado un acuerdo vinculante que estipula que los fondos se utilizarán para mejorar los sistemas de transporte masivo. El acuerdo incluye un plan de inversión de capital de cinco años que identifica proyectos elegibles específicos. Hay un marco de tiempo dentro del cual los fondos deben gastarse para los fines estipulados. Existe un mecanismo de presentación de informes para monitorear el cumplimiento del gobierno provincial con los términos del acuerdo. Existe un mecanismo para recuperar los fondos no utilizados o los gastos no elegibles.

A falta de evidencias de lo contrario, el gobierno provincial asume que el gobierno nacional haría cumplir el acuerdo y, por lo tanto, las estipulaciones en él cumplirían con la definición de una condición.

El gobierno provincial reconoce el dinero de la subvención como un activo. El gobierno provincial también reconoce un pasivo con respecto a la condición adjunta a la subvención. A medida que la provincia cumple la condición, es decir, al realizar los gastos elegibles, reduce el pasivo y reconoce los ingresos en el estado de rendimiento financiero del período del informe en el que se da de baja el pasivo.

#### **Pregunta 4**

La entidad de vivienda social del gobierno estatal reconoce un aumento en un activo (efectivo) e ingresos por un monto de 50 millones UM. Las estipulaciones en el acuerdo de transferencia se establecen de manera tan amplia que no imponen al destinatario una obligación de desempeño: la obligación de desempeño se impone por el mandato operativo de la entidad, no por los términos de la transferencia.



# Propuestas de ingresos del IPSASB

---



## Propósito de la sesión

El IPSASB está proponiendo cambios a sus requerimientos para la contabilización de los ingresos.

Los participantes que se están preparando para adoptar las NICSP de devengo deberían estar anuentes de estas propuestas, para que puedan asegurar que los sistemas y procedimientos de ingresos que se están desarrollando en el proceso de transición sean capaces de manejar la contabilidad propuesta.

La contabilidad discutida en esta sesión se relaciona a las propuestas solamente y, por lo tanto, es sujeta a cambio.

Debido a que en esta sesión final se examinan las propuestas en lugar de los requerimientos publicados por el IPSASB, no hay preguntas de revisión. El propósito de esta sesión es proporcionar información suficiente para que los participantes identifiquen si sus procesos y sistemas son capaces de proporcionar la información necesaria para implementar las propuestas si el IPSASB decide proceder con ellas.



## Nuevas normas propuestas

- ED 70, Ingresos con obligaciones de desempeño
- ED 71, Ingresos sin obligaciones de desempeño

Estas propuestas se complementan con una nueva norma propuesta sobre los gastos de transferencia. ED 72, *Gastos de transferencia* se discute en el módulo Gastos.

De acuerdo a estas propuestas, la distinción actual entre las transacciones de ingresos con contraprestación y sin contraprestación se sustituirá por una distinción basada en si la entidad debe cumplir con las obligaciones de desempeño para tener derecho a los ingresos o no.



## Obligaciones de desempeño

Una obligación de desempeño es una promesa en un acuerdo vinculante con un comprador de transferir al comprador o a una tercera parte beneficiaria ya sea:

- a) Un bien o servicio (o conjunto de bienes o servicios) que son distintos; o
- b) Una serie de bienes y servicios distintos que son en esencia lo mismo y tienen el mismo patrón de transferencia al comprador o a la tercera parte beneficiaria.

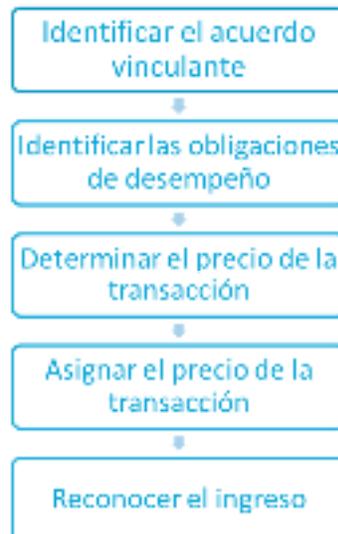
El concepto de obligación de desempeño se utiliza para determinar si una transacción de ingresos está comprendida en el ámbito de aplicación del ED 70 o ED 71. Además, en virtud del ED 70, los ingresos se reconocen cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface mediante la transferencia de los bienes o servicios prometidos al comprador o a un tercero beneficiario.

## Tipos de ingresos



Para que existan obligaciones de desempeño, primero debe haber un acuerdo vinculante (un contrato o similar). Si el acuerdo vinculante impone obligaciones de desempeño a la entidad a cambio de los ingresos que recibirá, la transacción se contabilizará de acuerdo al ED 70. Si no existe un acuerdo vinculante, o si el acuerdo vinculante no impone obligaciones de desempeño a la entidad a cambio de los ingresos que recibirá, la transacción se contabiliza en virtud del ED 71.

## Obligaciones de desempeño



## **Paso 1: Identificar el acuerdo vinculante**

Las partes en el acuerdo vinculante deben haber aprobado el acuerdo vinculante y estar comprometidas a cumplir sus respectivas obligaciones.

La entidad debe ser capaz de identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir y ser capaz de identificar las condiciones de pago de los bienes o servicios a transferir.

El acuerdo vinculante también debe tener esencia económica, y debe ser probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán.

ED 70 propone orientaciones detalladas sobre la contabilidad de los acuerdos vinculantes que no cumplen todos los criterios anteriores.

## **Paso 2: Identificar las obligaciones de desempeño**

Al inicio del acuerdo vinculante, la entidad identificará todas las obligaciones de desempeño en el acuerdo vinculante.

Una obligación de desempeño en este paso del modelo es la misma que el concepto de obligación de desempeño utilizado para determinar si una transacción entra en el ámbito de aplicación del ED 70 o ED 71.

## **Paso 3: Determinar el precio de la transacción**

El precio de transacción es la cantidad de contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir bienes o servicios prometidos.

La determinación del precio de la transacción puede ser compleja debido a los siguientes factores:

- Consideración variable;
- Existencia de un componente de financiación significativo;
- Contraprestación no monetaria; y
- Contraprestación pagadera a un comprador.

## **Paso 4: Asignar el precio de la transacción**

El precio total de la transacción se asigna normalmente a las obligaciones de desempeño individuales en función de su precio independiente relativo.

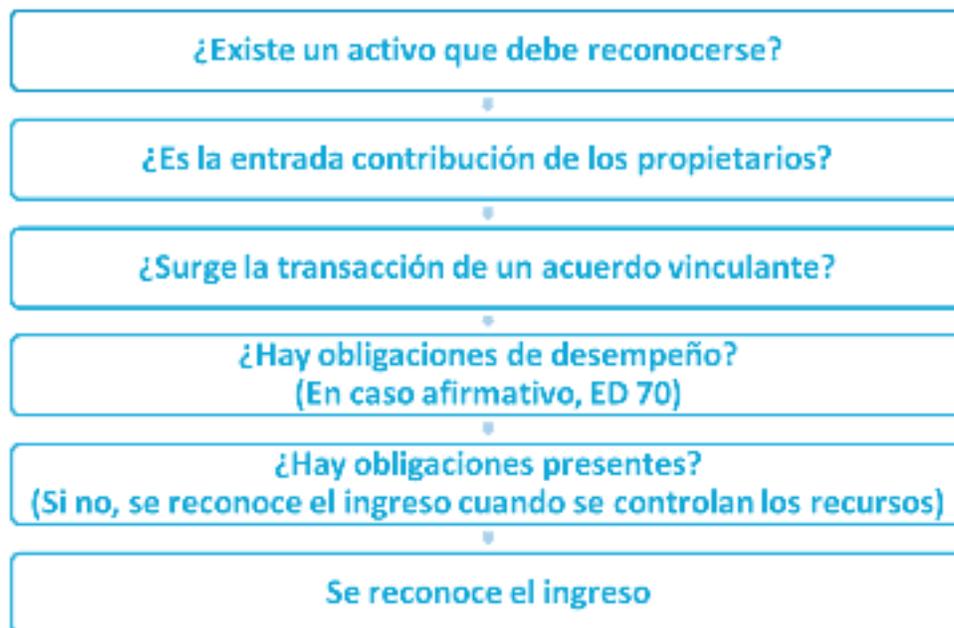
El precio independiente de un bien o servicio es la cantidad de contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios individuales prometidos.

## **Paso 5: Reconocer los ingresos**

Una entidad reconoce los ingresos por el importe asignado a una obligación de desempeño cuando (o a medida que la entidad satisface esa obligación de desempeño al transferir el bien o servicio prometido).

Un bien o servicio se transfiere cuando (o a medida que) el comprador o tercero beneficiario obtiene el control de ese bien o servicio; esta transferencia de control puede ocurrir en un momento dado o a lo largo del tiempo.

## Contabilización de ingresos sin obligaciones de desempeño



### Paso 1 – ¿Existe un activo que debe reconocerse?

Si no hay ningún activo que reconocer, entonces no hay ingresos que reconocer. Si un activo cumple con los criterios de definición y reconocimiento, vaya al Paso 2.

### Paso 2 – ¿Es la entrada contribución de los propietarios?

Las contribuciones de los propietarios no son ingresos y, por lo tanto, están fuera del alcance del ED 71. Si la entrada no es una contribución de los propietarios, pase al Paso 3.

### Paso 3 – ¿Surge la transacción de un acuerdo vinculante?

Si la transacción no surge de un acuerdo vinculante, los ingresos se reconocen cuando el destinatario de la transferencia tiene el control de los recursos (Dr Recursos (por ejemplo, Efectivo) CR Ingresos). Si la transacción surge de un acuerdo vinculante, pase al Paso 4.

## Paso 4 – ¿Existen obligaciones de desempeño en el acuerdo vinculante?

Si hay obligaciones de desempeño en el acuerdo vinculante, entonces las propuestas en ED 70 son los requerimientos correctos para usar. Si no hay obligaciones de desempeño, pase al Paso 5.

## Paso 5 – ¿Existen obligaciones presentes en el acuerdo vinculante?

Si no hay obligaciones presentes en el acuerdo vinculante, los ingresos se reconocen cuando el destinatario de la transferencia tiene el control de los recursos (lo mismo que en el Paso 3). Si hay obligaciones presentes, pase al Paso 6.

## Paso 6 – Se reconocen los ingresos cuando (o a medida que) se cumplen las obligaciones presentes.

Si la transacción tiene obligaciones presentes, cuando el destinatario de la transferencia tenga el control de los recursos, inicialmente reconocerá un activo y un pasivo (por ejemplo, DR Efectivo, CR Pasivo). A medida que se cumplan las obligaciones presentes, el receptor de la transferencia reconocerá los ingresos y dará de baja el pasivo por el importe de los ingresos reconocidos. (por ejemplo, DR Pasivo, CR Ingresos)

El ED 71 cubre dos tipos de transacciones: aquellas con obligaciones presentes (que no cumplen con la definición de obligación de desempeño en ED 70) y aquellas sin obligaciones presentes.

Los ingresos sin obligaciones presentes pueden surgir cuando:

- a) No existe un acuerdo vinculante; o
- b) El acuerdo vinculante no impone ninguna obligación presente a la entidad.



## Obligaciones presentes en ED 71

- Transferencias de capital
- Gastos elegibles
- Actividades específicas

Un **transferencia de capital** es una entrada que surge de un acuerdo vinculante, o efectivo u otro activo con el requerimiento de que el beneficiario de la transferencia adquiera o construya un activo no financiero que será controlado por el beneficiario de la transferencia.

Las transferencias de capital están dentro del alcance de ED 71 y no de ED 70 porque no hay ningún requerimiento para transferir el activo una vez adquirido o construido.

Un ejemplo de una transferencia de capital es el uso de los recursos proporcionados para construir un hospital.

Un **gasto elegible** es una salida de recursos incurrida de conformidad con los requisitos establecidos en un acuerdo vinculante. Un gasto elegible no tiene una actividad específica identificable.

Una **actividad específica** es una acción especificada en un acuerdo vinculante que debe ser completada por un destinatario de la transferencia.

Un ejemplo de gasto elegible es el uso de recursos proporcionados para pagar el salario de un puesto particular dentro de una entidad, por ejemplo, especialista médico.

Un ejemplo de una actividad específica es el uso de recursos para comprar camas de hospital para un hospital.



## Contabilización de los impuestos según el ED 71

El ED 71 no propone cambios en la contabilización de ingresos tributarios. La contabilización de impuestos se mantendría igual que en la NICSP 23.

### Para más información

Con esto concluye nuestro módulo sobre las propuestas de ingresos del IPSASB. Los participantes que soliciten más información sobre las propuestas deberán consultar la documentación en el sitio web del IPSASB.

Visite la página web del IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

---

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

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

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

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