

Pronunciamiento Final
Mayo de 2023

IPSAS®

*Norma Internacional de Contabilidad del Sector
Público*

NICSP 47, *Ingresos*

IPSASB

International Public
Sector Accounting
Standards Board®

Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB®).

El objetivo del IPSASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de contabilidad del sector público de alta calidad y facilitando la adopción e implementación de las mismas, mejorando, de ese modo, la calidad y congruencia de las prácticas contables en todo el mundo y fortaleciendo la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas del sector público.

Para la consecución de este objetivo, el IPSASB establece las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y las GPR) para uso de las entidades del sector público, incluyendo gobiernos nacionales, regionales y locales y entidades gubernamentales relacionadas.

Las NICSP hacen referencia a estados financieros con - propósito general (estados financieros) y tienen carácter normativo. Las GPR son pronunciamientos que proporcionan guías sobre buenas prácticas para la preparación de informes financieros con propósito general (IFPG) que no son estados financieros. A diferencia de las NICSP, las GPR no establecen requerimientos. Actualmente, todos los pronunciamientos relacionados con los IFPG que no son estados financieros son GPR. Las GPR no proporcionan guías sobre el nivel de garantía (si lo hubiera) al que debe someterse dicha información.

Las estructuras y procesos que apoyan la actividad del IPSASB® son facilitados por la International Federation of Accountants (IFAC®).

Propiedad intelectual © mayo de 2023 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC®). Para información sobre derechos de autor, marcas registradas y permisos, véase [página 0240](#).

NICSP, 47 INGRESOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1–2
Alcance.....	3
Definiciones.....	4–8
Ingresos	5–8
Identificación de la transacción de ingresos	9–16
Identificación de la existencia de un acuerdo vinculante	11–16
Ingresos procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes.....	17–55
Reconocimiento.....	17–29
Medición	30–35
Impuestos	36–55
Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes	56–161
Reconocimiento.....	56–105
Medición	106–147
Otros activos procedentes de operaciones sobre ingresos con costos de formalización vinculantes	148–161
Presentación	162–193
Fecha de vigencia y transición.....	194–203
Fecha de vigencia.....	194–195
Transición	196–203
Derogación de otras normas.....	204
Apéndice A: Guía de Aplicación	
Apéndice B:	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con la NIIF 15	
Comparación con las EFG con las EFG	

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer los principios que una entidad deberá aplicar para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de las transacciones de ingresos.
2. Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta Norma:
 - (a) Requiere que una entidad considere los términos de la transacción, y todos los hechos y circunstancias relevantes, para determinar el tipo de transacción de ingresos;
 - y
 - (b) establece los requerimientos contables para contabilizar la transacción de ingresos.

Alcance

3. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los Ingresos. Esta Norma no es aplicable a:**
 - (a) **contra los planes de beneficios sociales que se contabilizan de acuerdo con los párrafos 26 a 31 de la NICSP 42 *Beneficios Sociales* (el enfoque de seguro);**
 - (b) **Una combinación del sector público dentro del ámbito de aplicación de la IPSAS 40, *Combinaciones del Sector Público*;**
 - (c) **La contabilización de las aportaciones de los propietarios;**
 - (d) **contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NICSP 43 , *Arrendamientos*;**
 - (e) **contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro;**
 - (f) **Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*;**
 - (g) **Derechos u obligaciones derivados de acuerdos vinculantes en el ámbito de aplicación de la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: Concedente*, NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*, NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, NICSP 37, *Acuerdos Conjuntos*, NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, y NICSP 40;**
 - (h) **intercambios no monetarios entre entidades de la misma línea de negocio para facilitar las ventas a proveedores o posibles proveedores de recursos. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un acuerdo vinculante entre dos entidades del sector público que acuerden un intercambio de electricidad para satisfacer puntualmente la demanda de sus proveedores de recursos en diferentes ubicaciones especificadas;**
 - (i) **Las ganancias procedentes de la venta de activos no financieros que no sean un producto de las actividades de una entidad y que estén dentro del alcance de la NICSP**

16, *Propiedades de Inversión*, la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, o la NICSP 31, *Activos Intangibles* (véase el párrafo 0);

- (j) Cambios en el valor de los activos corrientes y no corrientes derivados de una medición posterior;
- (k) reconocimiento inicial o cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27 *Agricultura*); y
- (l) extracción de recursos minerales.

Definiciones

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

A efectos de esta Norma, un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere tanto derechos como obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes, a las partes del acuerdo. (Los párrafos GA10 a GA31 proporcionan guías adicionales.)

Un activo por acuerdo vinculante es el derecho de una entidad a una contraprestación por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento de conformidad con las condiciones del acuerdo vinculante cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, el rendimiento futuro de la entidad).

Un pasivo por acuerdo vinculante es la obligación de una entidad de satisfacer su obligación de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante por el que la entidad ha recibido una contraprestación (o cuyo importe es exigible) del suministrador de recursos.

Desde la perspectiva de un receptor de recursos, una transferencia de capital es una entrada de recursos u otro activo que surge de un acuerdo vinculante con la especificación de que la entidad adquiere o construye un activo no financiero que será controlado por la entidad. (El párrafo GA140 proporciona guías adicionales.)

Una obligación de cumplimiento es el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos internamente para bienes o servicios distintos o de transferir bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario.

Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades de la referida entidad a cambio de una contraprestación.

Gastos pagados a través del sistema impositivo son importes que están disponibles para los beneficiarios con independencia de que paguen impuestos o no.

Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por entidades, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir leyes o regulaciones.

Otras contribuciones y gravámenes obligatorias es dinero en efectivo u otro activo, pagado o pagadero a la entidad, de conformidad con las leyes o regulaciones, establecidos para proporcionar ingresos que se utilizarán en la prestación de determinados programas gubernamentales.

Un **comprador** es un suministrador de recursos que proporciona un recurso a la entidad a cambio de bienes o servicios que son un resultado de las actividades de la entidad en virtud de un acuerdo vinculante para su propio consumo. (El párrafo GA27 proporciona guías adicionales.)

Un **suministrador de recursos** es la parte que proporciona un recurso a la entidad. (Los párrafos GA26 a GA31 proporcionan guías adicionales.)

El **valor independiente** (de un bien o servicio) es el precio de un bien o servicio que debe utilizarse internamente o suministrarse por separado a un comprador o tercero beneficiario.

Los desembolsos por impuestos son disposiciones preferentes de la legislación fiscal que dan concesiones a ciertos contribuyentes que no están disponibles para otros.

El **hecho imponible** es el hecho que el gobierno, órgano legislativo u otra autoridad ha determinado que esté sujeto a imposición.

Los impuestos son beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a entidades, de acuerdo con las leyes o regulaciones, establecidos para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir leyes o regulaciones.

Un **tercero beneficiario** es una entidad, hogar o individuo que se beneficiará de una transacción realizada entre otras partes recibiendo recursos. (El párrafo GA29 proporciona guías adicionales.)

A efectos de esta Norma, la **contraprestación de la transacción** es el importe de los recursos a los que una entidad espera tener derecho.

Una **transferencia** es una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad recibe un recurso de un suministrador de recursos (que puede ser otra entidad o un particular) sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

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

Ingresos

5. Los ingresos comprenden las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio recibidas o por recibir por la entidad, las cuales representan un aumento en los activos netos/patrimonio distinto a aquéllos relacionados con las contribuciones de los propietarios. Las cantidades recaudadas como agente del gobierno o de otra organización gubernamental u otros terceros no se consideran ingresos del agente, ya que estas cantidades no darán lugar a un aumento de los activos netos/patrimonio del agente. Esto es debido a que la entidad agente no puede controlar el uso, o beneficiarse de otra manera, de los activos recibidos para conseguir sus objetivos.
6. Cuando una entidad incurre en algún costo en relación con los ingresos derivados de una transacción de ingresos, los ingresos son la entrada bruta de beneficios económicos futuros o el potencial de servicio, y cualquier transferencia de recursos se reconoce como un costo de la transacción. Por ejemplo, si se requiere y la entidad que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad (proveedor de recursos),

estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se reconocen de conformidad con la norma NICSP 45.

Impuestos

7. Los impuestos, que incluyen contribuciones y gravámenes obligatorios, son la principal fuente de ingresos de muchos gobiernos y otras entidades del sector público. Los impuestos se definen en el párrafo 4 como beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a entidades del sector público, de acuerdo con leyes o regulaciones, que se establecen para proporcionar ingresos al gobierno, excluyendo multas u otras sanciones impuestas por el incumplimiento de leyes o regulaciones. Las transferencias no obligatorias al gobierno o a entidades del sector público, como las donaciones y el pago de tasas, no son impuestos, aunque pueden ser el resultado de transacciones sin un acuerdo vinculante. Un gobierno recauda impuestos de personas y entidades, conocidas como contribuyentes, dentro de su jurisdicción mediante la aplicación de sus poderes soberanos.
8. Los derechos (de una administración a calcular el impuesto a cobrar y garantizar que se recibe el pago) y obligaciones (del contribuyente a presentar las declaraciones y el dinero a su vencimiento) establecidos en las leyes o regulaciones fiscales no crean acuerdos vinculantes entre la administración y el contribuyente.

Identificación de la transacción de ingresos

9. Los ingresos del sector público pueden proceder de transacciones sin acuerdos vinculantes o con acuerdos vinculantes. La mayor parte de los ingresos de las administraciones públicas y otras entidades del sector público suelen proceder de transacciones sin acuerdos vinculantes, o de transacciones con acuerdos vinculantes que no incluyen transferencias de bienes o servicios distintos a partes externas.
10. Al inicio, una entidad debe considerar en primer lugar si ha realizado una transacción de ingresos con o sin un acuerdo vinculante.

Identificación de la existencia de un acuerdo vinculante

11. **Para que un acuerdo sea vinculante, debe poder hacerse cumplir por medios legales o equivalentes.** La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que éstos proporcionen a las entidades la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante y de responsabilizar a las partes del cumplimiento de sus obligaciones.
12. Para determinar si un acuerdo es exigible, la entidad considera la esencia más que la forma jurídica del acuerdo. La evaluación de si un acuerdo es exigible se basa en la capacidad de una entidad para hacer cumplir los términos y condiciones especificados del acuerdo y la satisfacción de las obligaciones señaladas por las otras partes.
13. Un acuerdo vinculante incluye tanto derechos como obligaciones exigibles para dos o más de las partes del acuerdo. Los derechos y obligaciones exigibles de cada parte dentro del acuerdo vinculante son interdependientes e inseparables.
14. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante puede ser escrito, oral o estar implícito en las prácticas habituales de una entidad. Las prácticas y

los procesos para establecer acuerdos vinculantes varían según las jurisdicciones legales, los sectores y las entidades. Además, pueden variar dentro de una misma entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase del suministrador de recursos o de la naturaleza del compromiso de la entidad en el acuerdo vinculante).

15. La entidad aplicará los criterios de reconocimiento y medición de esta norma de la siguiente manera:
 - (a) Los ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes se contabilizan aplicando los párrafos 18 a 55, con guías específicas para los impuestos en los párrafos 36 a 55; y
 - (b) Los ingresos de transacciones con acuerdos vinculantes se contabilizan aplicando los párrafos 56 a 147.

16. Los párrafos GA10 a GA31 proporcionan guías adicionales sobre la exigibilidad y los acuerdos vinculantes.

Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes

Reconocimiento

17. **Una transacción de ingresos de una entidad sin un acuerdo vinculante puede conferir derechos u obligaciones. Cualquier entidad determinará si:**
 - (a) Cualquiera de sus derechos en su transacción de ingresos sin acuerdo vinculante cumple la definición de activo de conformidad con los párrafos 18 a 25;

y

 - (b) y cualquiera de sus obligaciones en su transacción de ingresos de actividades ordinarias sin acuerdos vinculantes cumple la definición de un pasivo de conformidad con los párrafos 26 y 27.

Análisis de la entrada inicial de recursos

18. Una entidad puede recibir una entrada inicial de recursos procedente de una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante. La entidad reconoce esta entrada de recursos como un activo si controla actualmente los recursos (como bienes, servicios u otros activos) recibidos como resultado de eventos pasados, y el valor del activo puede medirse con fiabilidad. El control del recurso implica la capacidad de la entidad para utilizar el recurso (o dirigir a otras partes en su uso) con el fin de obtener el beneficio del potencial de servicio o los beneficios económicos incorporados al recurso en la consecución de su prestación de servicios u otros objetivos. Un evento pasado que otorga a la entidad el control de un recurso puede ser una compra. Transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos – como por ejemplo, la intención de recaudar un impuesto no es un suceso pasado que da lugar a un activo en la forma de un derecho sobre un contribuyente.

19. La capacidad de excluir o regular el acceso a otros de los beneficios de un activo es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En el sector público, los gobiernos ejercen un papel de regulación sobre ciertas actividades, por ejemplo, instituciones financieras o fondos de pensiones. Este papel de regulación no significa necesariamente que tales partidas reguladas cumplan la definición de un activo del gobierno, o que satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo en los estados financieros con propósito general del gobierno que regula dichos activos. De acuerdo con el párrafo GA143, las entidades pueden, pero no están obligadas, a reconocer servicios en especie.
20. Cada tipo de entrada de recursos se analiza y contabiliza por separado. En determinadas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, la disminución del importe en libros de un pasivo previamente reconocido puede dar lugar a una entrada de recursos. En algunos casos, la obtención del control de la entrada de recursos también puede conllevar obligaciones que la entidad puede reconocer como un pasivo hasta que las obligaciones sean satisfechas (de acuerdo con el párrafo 26).

Derecho a una entrada de recursos

21. Cuando una entidad no ha recibido una entrada de recursos por una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante, debe considerar si tiene derecho a recibir una entrada de bienes, servicios u otros activos que pueda ser un recurso que cumpla la definición de activo y deba reconocerse como tal. La entidad basa esta exigibilidad en los hechos y circunstancias de su transacción de ingresos, su capacidad para hacer valer este derecho por medios legales o equivalentes, su experiencia pasada con tipos similares de flujos de recursos y sus expectativas respecto a la capacidad y finalidad del proveedor de los recursos para proporcionarlos.
22. El anuncio de la finalidad de transferir recursos a una entidad del sector público no basta por sí mismo para identificar los recursos como controlados por una entidad.
23. En circunstancias en las que se requiera un acuerdo antes de poder transferir los recursos, una entidad no identificará los recursos como controlados hasta que el derecho de la entidad en el acuerdo sea exigible, porque la entidad no puede excluir o regular el acceso del suministrador de recursos a los recursos. En muchos casos la entidad necesitará establecer la capacidad de ejercer su control de los recursos antes de que puedan ser reconocidos como un activo. Si una entidad no tiene un derecho exigible sobre los recursos, no puede excluir o regular el acceso del suministrador de recursos a esos recursos.

Activos contingentes

24. Una partida que posee las características esenciales de un activo, pero no cumple los criterios para su reconocimiento, puede revelarse en las notas como un activo contingente (véase la NICSP 19).

Consideración posterior de los criterios de reconocimiento de activos

25. Una entidad continuará evaluando la transacción de ingresos, así como cualquier entrada de recursos recibida o por recibir, para determinar si se cumplen posteriormente los criterios de reconocimiento de activos del párrafo 21.

Existencia y reconocimiento de un pasivo

26. Una entidad puede tener una obligación asociada a la entrada de recursos como resultado de la realización de una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante. La obligación cumple la definición de pasivo cuando es una obligación presente de la entidad de transferir recursos como resultado de eventos pasados.
27. Para que exista un pasivo, es necesario que la entidad no pueda evitar una transferencia de recursos como consecuencia de eventos pasados, y que la transferencia de recursos sea probable. Una entidad debe considerar los hechos y circunstancias relacionados con la transacción de ingresos para determinar si la obligación es exigible y requiere una transferencia incremental de recursos si la entidad no satisface sus obligaciones.
28. Una obligación que cumpla la definición de pasivo se reconocerá como tal cuando, y solo cuando, el importe de la obligación pueda medirse con fiabilidad.

Reconocimiento de transacciones de ingresos sin acuerdos vinculantes

29. Cuando una entidad reconozca una entrada o un derecho a una entrada de recursos como un activo por una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 18 a 25, reconocerá los ingresos basándose en la naturaleza de los requerimientos en su transacción de ingresos. **Una entidad reconocerá los ingresos de una transacción sin un acuerdo vinculante:**
 - (a) **cuando (o a medida que) la entidad satisfaga cualesquiera obligaciones asociadas con la entrada de recursos que cumplan la definición de un pasivo; o**
 - (b) **inmediatamente si la entidad no tiene una obligación exigible asociada a la entrada de recursos.**

Medición

Medición de los activos procedentes de una entrada de recursos

30. **Una entrada de recursos o un derecho a una entrada de recursos que cumpla la definición de activo será inicialmente medido por la entidad a su contraprestación de transacción en la fecha en que se cumplan los criterios para el reconocimiento de activos. Para determinar la contraprestación de la transacción por la entrada de recursos no monetarios, las entidades medirán la contraprestación no monetaria (o el derecho a una entrada de recursos no monetarios) a su valor actual, de conformidad con las NICSP pertinentes.**
31. Tras el reconocimiento inicial, una entidad medirá posteriormente:
 - (a) Un activo por cobrar:
 - (i) dentro del alcance de la NICSP 41 como un activo financiero de acuerdo con la NICSP 41; o
 - (ii) no dentro del alcance de la NICSP 41 sobre la misma base que un activo financiero de acuerdo con la NICSP 41, por analogía.
 - (b) Todos los demás activos según lo prescrito por las NICSP aplicables.

Medición de pasivos

32. **El importe reconocido como un pasivo será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación en la fecha de presentación. A efectos de esta norma, la mejor estimación de un pasivo en su reconocimiento inicial se limita al valor del activo asociado reconocido.**
33. La estimación tiene en cuenta los riesgos y las incertidumbres que rodean los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor temporal del dinero es significativo, el pasivo se medirá al valor presente del importe que se espera que sea necesario para cancelar la obligación. Este requerimiento está de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 19.

Medición de los ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes

34. **Los ingresos de transacciones sin acuerdo vinculante se medirán por el importe del incremento de los activos netos (por ejemplo, la contraprestación recibida o por cobrar) reconocido por las entidades.**
35. Cuando, como resultado de una transacción de ingresos sin un acuerdo vinculante, una entidad reconoce un activo, también reconoce ingresos equivalentes al importe del activo medido de acuerdo con el párrafo 30, sujeto a cualquier pasivo reconocido de acuerdo con los párrafos 26 a 28.

Impuestos

36. **Una entidad reconocerá un activo con respecto a los impuestos, que incluyen otras contribuciones y gravámenes obligatorios, cuando se produzca el hecho imponible, u otro evento que dé lugar a otras contribuciones y gravámenes obligatorios, y se cumplan los criterios de reconocimiento del activo.**
37. Las leyes o regulaciones fiscales pueden variar significativamente de una jurisdicción a otra, pero tienen una serie de características comunes. Las leyes y regulaciones fiscales (a) establecen el derecho de un gobierno a recaudar el impuesto, (b) identifican los criterios sobre los que se calcula el impuesto, y (c) establecen los procedimientos para administrar el mismo, esto es, los procedimientos para calcular el impuesto por cobrar y garantizar que se reciba el pago. Las leyes y regulaciones fiscales a menudo requieren que los contribuyentes presenten declaraciones periódicas a la agencia gubernamental que administra un impuesto particular. El contribuyente proporciona generalmente detalles y evidencia del nivel de actividad sujeta al impuesto, y se calcula el importe de impuesto por cobrar por el gobierno. Los acuerdos para cobrar los impuestos varían ampliamente, pero normalmente están diseñados para garantizar que el gobierno reciba los pagos regularmente sin recurrir a acciones legales. Las leyes o regulaciones fiscales son normalmente aplicadas de forma rigurosa y a menudo imponen sanciones severas a los individuos y entidades que incumplen la ley.
38. Los recursos surgidos de impuestos definición de activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia suceso pasado (el hecho imponible) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos. Los recursos procedentes de los impuestos satisfacen los criterios para su reconocimiento como activo cuando son controlados actualmente por la entidad como resultado de eventos pasados y su valor puede medirse de forma fiable. La entidad debe considerar las pruebas disponibles en el momento del reconocimiento inicial, que incluyen, pero no se limitan a, la revelación del evento imponible por parte del contribuyente.

39. Un ingreso por impuestos sólo surge para el gobierno que establece el impuesto, y no para otras entidades. Por ejemplo, cuando el gobierno nacional establece un impuesto que es recaudado por su agencia tributaria, los activos y los ingresos se acumulan (o devengan) por el gobierno, no por la agencia tributaria. Más aún, cuando un gobierno nacional establece un impuesto sobre las ventas, cuya recaudación total se transfiere a los gobiernos regionales, con base en una asignación continuada, el gobierno nacional reconocerá activos e ingresos por el impuesto, y una disminución en los activos y un gasto por la transferencia a los gobiernos regionales. Los gobiernos regionales reconocerán los activos y un ingreso por la transferencia. Cuando una única entidad recauda impuestos en nombre de varias entidades, está actuando como un agente para todas ellas. Por ejemplo, cuando una agencia tributaria regional recauda el impuesto a las ganancias para el gobierno regional y varios gobiernos locales, no reconoce el ingreso con respecto a los impuestos recaudados –sino que, los gobiernos individuales que establecen los impuestos reconocen los activos y el ingreso con respecto a los impuestos.
40. Los impuestos no satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios, porque el pago de impuestos no otorga al contribuyente un derecho a recibir (a) distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia o (b) la distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de liquidación del gobierno. El pago de impuestos tampoco otorga a los contribuyentes un derecho de propiedad en el gobierno que puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate.
41. Los impuestos son una transacción sin acuerdo vinculante porque el contribuyente transfiere recursos al gobierno y éste no está obligado a transferir a cambio bienes o servicios distintos al contribuyente o a un tercero beneficiario. Aunque el contribuyente puede beneficiarse de un rango de políticas sociales establecidas por el gobierno, el contribuyente no tiene control sobre qué beneficios recibe como resultado del pago de impuestos.

Evento desencadenante de impuestos y otras contribuciones y exacciones obligatorias

42. En muchas jurisdicciones se recaudan tipos de impuestos similares. La entidad que analizará la ley tributaria en su propia jurisdicción para determinar cuál es el hecho imponible para los diversos impuestos recaudados.
43. Tipos similares de otras contribuciones y exacciones obligatorias se dan en muchas jurisdicciones. La entidad analiza la ley o las regulaciones relativas a otras contribuciones y exacciones obligatorias en su propia jurisdicción para determinar qué evento ha determinado el gobierno, la legislatura u otra autoridad que dará lugar a la otra contribución o exacción obligatoria. Ejemplos de estos eventos incluyen:
- (a) los ingresos percibidos (cuando otras cotizaciones obligatorias se basan en los ingresos, por ejemplo, otras cotizaciones obligatorias relativas a los subsidios de desempleo que se basan en un porcentaje de los ingresos percibidos);
 - (b) el paso del tiempo (cuando otras cotizaciones obligatorias a un beneficio social se basan en el tiempo, por ejemplo los pagos mensuales); y
 - (c) la compra de bienes o servicios (cuando los gravámenes se basan en un porcentaje de las ventas, por ejemplo cuando los regímenes de prestaciones por accidente imponen un gravamen sobre las ventas de combustible).

Ingresos anticipados de impuestos y otras contribuciones y gravámenes obligatorios

44. También pueden surgir cobros anticipados con respecto a los impuestos, que son importes cobrados de forma anticipada al hecho imponible. Congruentes con las definiciones de activos, pasivos y los requerimientos del párrafo 36, los recursos por impuestos y otras contribuciones y exacciones obligatorias recibidos antes de que se produzca el evento que origina el derecho a percibir otras contribuciones y exacciones obligatorias se reconocen como un activo y un pasivo (ingresos anticipados), porque (a) no se ha producido el evento que da lugar al derecho de la entidad a percibir los impuestos u otras contribuciones y exacciones obligatorias, y (b) no se han cumplido los criterios para el reconocimiento de los ingresos por impuestos o los ingresos por otras contribuciones y exacciones obligatorias, a pesar de que la entidad ya haya recibido una entrada de recursos. Los ingresos anticipados en concepto de impuestos y otras cotizaciones y exacciones obligatorias no difieren fundamentalmente de otros ingresos anticipados, por lo que se reconoce un pasivo hasta que se produce el evento desencadenante de otras cotizaciones y exacciones obligatorias. Cuando se produce el evento desencadenante de otras contribuciones y exacciones obligatorias, el pasivo se liquida y se reconocen los ingresos.

Medición de activos que surgen de transacciones impositivas

45. Los activos procedentes de transacciones fiscales se medirán de acuerdo con el párrafo 30. Una entidad considerará los términos de la transacción y sus prácticas habituales para determinar la contraprestación de la transacción. Los activos procedentes de transacciones fiscales se miden según la mejor estimación de la entrada de recursos en la entidad, que es congruente con el importe más probable (es decir, el único importe o resultado más probable dentro de un rango de posibles importes de contraprestación). Las políticas contables para la estimación de estos activos tendrán en cuenta la probabilidad de que los recursos que surgen de transacciones impositivas fluyan al gobierno y el valor razonable de los activos resultantes.
46. Cuando existe una separación entre el momento del hecho imponible y el de la recaudación de los impuestos, las entidades del sector público pueden medir los activos derivados de estas transacciones utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación del impuesto, la contribución o gravamen concretos en periodos anteriores. Estos modelos incluirán la consideración del calendario de los ingresos en efectivo de los contribuyentes, las declaraciones realizadas por los contribuyentes y la relación de los impuestos, contribuciones o gravámenes por cobrar con otros eventos de la economía. Los modelos de medición también tendrán en cuenta otros factores como:
- (a) que la legislación o regulación fiscal otorgue a los contribuyentes un periodo para presentar las declaraciones que sea mayor al que se / permite al gobierno para la publicación de los estados financieros con propósito general;
 - (b) que los contribuyentes no presenten las declaraciones en el momento oportuno;
 - (c) la valoración de activos no monetarios para propósitos de evaluaciones fiscales;
 - (d) complejidades en las leyes o regulaciones fiscales que requieren periodos más largos para liquidar los impuestos adeudados por determinados contribuyentes;
 - (e) La posibilidad de que los costos financieros y políticos de aplicar rigurosamente las leyes o regulaciones fiscales (o las leyes o regulaciones relativas a otras contribuciones y exacciones

obligatorias) y de recaudar todos los impuestos, contribuciones y exacciones legalmente adeudados al gobierno sean superiores a los beneficios recibidos;

- (f) las leyes o regulaciones fiscales que permiten a los contribuyentes diferir el pago de algunos impuestos; y
 - (g) una variedad de circunstancias particulares de impuestos y jurisdicciones individuales.
47. La medición de activos e ingresos procedentes de transacciones impositivas utilizando modelos estadísticos puede dar lugar a que el importe real de los activos e ingresos reconocidos sea diferente a los importes determinados en los periodos posteriores como adeudados por los contribuyentes en relación con el periodo actual sobre el que se informa. Las revisiones de las estimaciones se hacen de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
48. En algunos casos, los activos derivados de transacciones fiscales no pueden medirse con fiabilidad hasta pasado un tiempo desde que se produjo el evento imponible. Esto puede ocurrir si la base imponible es volátil y no es posible realizar una estimación fiable. En muchos casos, los activos e ingresos pueden ser reconocidos en el periodo posterior a la ocurrencia del hecho imponible. Sin embargo, existen circunstancias excepcionales en las que transcurrirán varios periodos sobre los que se informa antes de que un evento imponible dé lugar al reconocimiento de un activo. Por ejemplo, puede llevar varios años determinar y medir de forma fiable el importe del impuesto sobre sucesiones adeudado en relación con el cuantioso patrimonio de una persona fallecida porque incluye una serie de antigüedades y obras de arte valiosas, que requieren valoraciones especializadas. Por consiguiente, los criterios de reconocimiento pueden no ser satisfechos hasta que se reciba el pago o se vaya a cobrar.

Medición de los impuestos con incertidumbre en la recaudación

49. La medición de los activos derivados de transacciones fiscales se limita a la medida en que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada a la contraprestación variable.
50. Al evaluar si es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados reconocidos una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre relacionada con la contraprestación variable, las entidades deberán considerar tanto la probabilidad como la magnitud de la reversión de los ingresos. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:
- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Esos factores pueden incluir la volatilidad de un mercado, el juicio o las acciones de terceros.
 - (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo. Esta incertidumbre puede dar lugar a que el importe se determine en un periodo posterior al momento del evento que obliga.
 - (c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de acuerdos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.

- (d) La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de acuerdos similares en circunstancias parecidas.
- (e) La transacción tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

- 51. **Los ingresos por impuestos deberán determinarse en términos brutos. No deberán reducirse por los gastos pagados a través del sistema impositivo.**
- 52. En algunas jurisdicciones, el gobierno utiliza el sistema impositivo como un método conveniente para pagar beneficios a los contribuyentes, que de otro modo se pagarían utilizando otro método de pago, tal como extender un cheque, depositando directamente el importe en una cuenta bancaria del contribuyente, o cancelando otra cuenta en nombre del contribuyente. Por ejemplo, un gobierno puede pagar parte de las primas de pólizas de seguros sanitarios de los residentes, para fomentar la utilización de esos seguros, bien reduciendo el pasivo por impuestos del individuo, realizando un pago por cheque o pagando el importe directamente a la compañía aseguradora. En estos casos, el importe es pagadero con independencia de que el individuo pague impuestos. Por consiguiente, este importe es un gasto del gobierno y debe reconocerse de forma separada en el estado de rendimiento financiero. Los ingresos por impuestos deben incrementarse por el importe de cualquiera de estos gastos pagados a través del sistema impositivo.
- 53. **Los ingresos por impuestos no se incrementarán por el importe de los desembolsos por impuestos.**
- 54. En la mayoría de las jurisdicciones, los gobiernos utilizan el sistema impositivo para fomentar ciertos comportamientos financieros y desincentivar otros. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que los propietarios de viviendas deduzcan los intereses de la hipoteca e impuestos a la propiedad de su renta bruta al calcular el ingreso fiscal tributable. Estos tipos de concesiones están disponibles sólo para los contribuyentes. Si una entidad (incluyendo una persona física) no paga impuestos, entonces no puede acceder a la concesión. Estos tipos de concesiones se denominan desembolsos por impuestos (desgravación). Los desembolsos por impuestos son ingresos a los cuales se ha renunciado, no gastos, y no dan lugar a entradas o salidas de recursos – es decir, no dan lugar a activos, pasivos, ingresos o gastos para el gobierno que grava.
- 55. La distinción clave entre los gastos pagados a través del sistema impositivo y los desembolsos por impuestos es que para los gastos pagados a través del sistema impositivo, el importe está disponible para los receptores con independencia de que paguen impuestos o usen un determinado mecanismo para pagar sus impuestos. La NICSP 1 prohíbe la compensación de partidas de ingresos y gastos a menos que lo permita otra Norma. La compensación de ingresos por impuestos y gastos pagados a través del sistema impositivo no está permitida.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes

Reconocimiento

Contabilización del acuerdo vinculante

- 56. Una entidad contabilizará un acuerdo vinculante utilizando el modelo de contabilidad de acuerdos vinculantes si se cumplen todos los criterios siguientes:

- (a) las partes del acuerdo vinculante han aprobado el acuerdo vinculante (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas habituales) y se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones;
 - (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte en virtud del acuerdo vinculante;
 - (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago para la satisfacción de cada obligación de cumplimiento identificada;
 - (d) el acuerdo vinculante tiene esencia económica (es decir, se espera que el riesgo, el calendario o el importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad o el potencial de servicio cambien como consecuencia del acuerdo vinculante) (párrafos GA32 a GA34 proporcionan una guía adicional para los acuerdos vinculantes que requieren una transferencia de bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario); y
 - (e) Es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendrá derecho por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante (párrafos GA35 a GA39 proporcionan una guía adicional). Al evaluar si es probable la recaudación de un importe de contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad y la finalidad del suministrador de recursos de pagar ese importe de contraprestación cuando sea debido. El importe de la contraprestación a la que tendrá derecho la entidad puede ser inferior a la contraprestación de la transacción señalada en el acuerdo vinculante si la contraprestación es variable porque la entidad puede ofrecer al suministrador de recursos una concesión de precio (véase el párrafo 115).
57. Si un acuerdo vinculante cumple los criterios del párrafo 56 al inicio del acuerdo vinculante, una entidad no volverá a evaluar esos criterios a menos que haya indicios de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si la capacidad de un suministrador de recursos para pagar la contraprestación se deteriora significativamente, una entidad volverá a evaluar si es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho por la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento restantes en el acuerdo vinculante.
58. Cuando un acuerdo vinculante no cumpla todos los criterios del párrafo 56, la entidad reconocerá cualquier contraprestación recibida como ingreso solo cuando se haya producido alguno de los siguientes eventos:
- (a) la entidad ha satisfecho plenamente su obligación de cumplimiento a la que se refiere la contraprestación recibida y la contraprestación recibida del suministrador de recursos no es reembolsable; o
 - (b) el acuerdo vinculante ha finalizado y la contraprestación recibida del suministrador de recursos no es reembolsable.
- Una entidad continuará evaluando el acuerdo vinculante para determinar si se cumplen posteriormente los criterios del párrafo 56.
59. A efectos de la aplicación de esta norma, un acuerdo no es un acuerdo vinculante si cada una de las partes del acuerdo vinculante tiene el derecho exigible unilateral de rescindir un acuerdo vinculante totalmente insatisfecho sin compensar a la otra parte (o partes).
60. Un acuerdo vinculante está totalmente incumplido si se cumplen los dos criterios siguientes:

- (a) la entidad aún no ha comenzado a satisfacer ninguna de sus obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante; y
 - (b) El suministrador de recursos aún no ha pagado, ni está obligado a pagar, ninguna contraprestación a la entidad por el hecho de que ésta satisfaga cualquiera de sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante.
61. Si una entidad ha determinado que sus ingresos proceden de una transacción con un acuerdo vinculante que debe contabilizarse utilizando el modelo contable de acuerdos vinculantes, la entidad también deberá considerar si debe combinarse con otros acuerdos vinculantes y si existen modificaciones en su acuerdo vinculante.

Combinación de acuerdos vinculantes

62. Una entidad combinará dos o más acuerdos vinculantes suscritos al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo suministrador de recursos (o partes relacionadas del suministrador de recursos) y contabilizará los acuerdos vinculantes como un único acuerdo vinculante si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:
- (a) los acuerdos vinculantes se negocian como un paquete con un único objetivo;
 - (b) el importe de la contraprestación a pagar en un acuerdo vinculante depende de la contraprestación o del rendimiento del otro acuerdo vinculante; o
 - (c) Los compromisos en los acuerdos vinculantes (o algunos compromisos en cada uno de los acuerdos vinculantes) constituyen una única obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 68 a 77. como una variación, una modificación o una orden de cambio.

Modificaciones de un acuerdo vinculante

63. Una modificación de un acuerdo vinculante es un cambio en el alcance o la contraprestación (o ambos) de un acuerdo vinculante que es aprobado por las partes del acuerdo vinculante. En algunos sectores y jurisdicciones, una modificación de un acuerdo vinculante puede describirse como una variación, una modificación o una orden de cambio. Existe una modificación de un acuerdo vinculante cuando las partes de un acuerdo vinculante aprueban una modificación que crea nuevos derechos y obligaciones exigibles de las partes del acuerdo vinculante o cambia los existentes. Una modificación de un acuerdo vinculante puede aprobarse por escrito, por acuerdo verbal o implícitamente por las prácticas habituales de una entidad. Si las partes del acuerdo vinculante no han aprobado una modificación de un acuerdo vinculante, una entidad continuará aplicando esta norma al acuerdo vinculante existente hasta que se apruebe la modificación de un acuerdo vinculante.
64. Una modificación de un acuerdo vinculante puede existir aunque las partes del acuerdo vinculante tengan una disputa sobre el alcance o la contraprestación (o ambos) de la modificación o las partes hayan aprobado un cambio en el alcance del acuerdo vinculante pero aún no hayan determinado el cambio correspondiente en la contraprestación. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del acuerdo vinculante y cualquier otra evidencia. Si las partes de un acuerdo vinculante han aprobado un cambio en el alcance del acuerdo vinculante pero aún no han determinado el cambio correspondiente en la contraprestación, una entidad estimará el cambio en la contraprestación de la transacción derivado de la modificación de

acuerdo con los párrafos 113 a 117 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 119 a 121 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable.

65. Una entidad contabilizará una modificación de un acuerdo vinculante como un acuerdo vinculante separado si se dan las dos condiciones siguientes:
- (a) el alcance del acuerdo vinculante aumenta debido a la incorporación de los compromisos que son distintos (de acuerdo con los párrafos 73 a 77); y
 - (b) la contraprestación del acuerdo vinculante aumenta por un importe de contraprestación que refleja los valores independientes de la entidad de los compromisos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese valor para reflejar las circunstancias del acuerdo vinculante en particular. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el valor independiente de un bien o servicio adicional por un descuento que reciba el suministrador de recursos, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados en los que incurriría al proporcionar un bien o servicio similar a un nuevo suministrador de recursos.
66. Si una modificación de un acuerdo vinculante no se contabiliza como un acuerdo vinculante separado de conformidad con el párrafo 65, una entidad contabilizará los compromisos aún no transferidos en la fecha de la modificación de un acuerdo vinculante (es decir, los compromisos restantes) de cualquiera de las siguientes formas que sea aplicable:
- (a) Una entidad contabilizará la modificación de un acuerdo vinculante como si fuera una rescisión del acuerdo vinculante existente y la creación de un nuevo acuerdo vinculante, si los compromisos restantes son distintos de los compromisos satisfechos en la fecha de la modificación de un acuerdo vinculante o con anterioridad a la misma. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de cumplimiento restantes [o a los compromisos restantes en una única obligación de cumplimiento identificada de conformidad con el párrafo 68(b)] es la suma de
 - (i) La contraprestación comprometida por el suministrador de recursos (incluidos los importes ya recibidos del suministrador de recursos) que se incluyó en la estimación de la contraprestación de la transacción y que no se había reconocido como ingreso; y
 - (ii) La contraprestación comprometida como parte de la modificación de un acuerdo vinculante.
 - (b) Una entidad contabilizará la modificación de un acuerdo vinculante como si formara parte del acuerdo vinculante existente si los compromisos restantes no son distintos y, por lo tanto, forman parte de una única obligación de cumplimiento que está parcialmente satisfecha en la fecha de la modificación de un acuerdo vinculante. El efecto que la modificación de un acuerdo vinculante tiene en la contraprestación de la transacción, y en la medición del progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento, se reconoce como un ajuste de los ingresos (ya sea como un aumento o una reducción de los ingresos) en la fecha de la modificación de un acuerdo vinculante (es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base acumulativa de recuperación).
 - (c) Si los compromisos restantes son una combinación de las partidas (a) y (b), entonces la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de cumplimiento insatisfechas (incluidas las parcialmente insatisfechas) en el acuerdo vinculante modificado de forma congruente con los objetivos de este párrafo.

Duración de un acuerdo vinculante

67. Algunos acuerdos vinculantes pueden no tener una duración fija y pueden ser rescindidos o modificados por cualquiera de las partes en cualquier momento. Otros acuerdos vinculantes pueden renovarse automáticamente sobre una base periódica que se especifica en el acuerdo vinculante. Una entidad aplicará esta norma a la duración del acuerdo vinculante (es decir, al periodo del acuerdo vinculante) en el que las partes del acuerdo vinculante tengan derechos y obligaciones presentes exigibles.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante

68. **Al inicio del acuerdo vinculante, una entidad evaluará los bienes o servicios prometidos en un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos e identificará como obligación de cumplimiento cada compromiso de utilizar los recursos internamente para, o transferir a una parte o partes externas (es decir, el comprador (el suministrador de recursos) o un tercero beneficiario), ya sea**
- (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
 - (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales en características y riesgos y que tienen el mismo patrón de uso interno o de transferencia al comprador o tercero beneficiario (véase el párrafo 70).

Párrafos GA43 a GA56 proporcionan una guía sobre la identificación de sus obligaciones de cumplimiento.

69. **Un acuerdo vinculante tiene al menos una obligación de cumplimiento porque su exigibilidad responsabiliza a las entidades de satisfacer sus obligaciones del acuerdo, que la entidad tiene pocas o ninguna alternativa realista para evitar.**
70. Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de uso interno o de transferencia al comprador o tercero beneficiario si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) cada bien o servicio distinto de la serie cumpliría los criterios del párrafo 92 o 95 ser una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo; y
 - (b) de conformidad con los párrafos 98 y 99, se utilizaría el mismo método para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento.

Compromisos de utilización de recursos

71. Un acuerdo vinculante generalmente señala explícitamente los bienes o servicios que una entidad se compromete a obtener para su uso interno o a transferir a un comprador o tercero beneficiario. Sin embargo, las obligaciones de cumplimiento señaladas en un acuerdo vinculante pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan explícitamente en dicho acuerdo vinculante. Esto se debe a que un acuerdo vinculante también puede incluir los compromisos implícitos en las prácticas habituales de una entidad, las políticas publicadas o las declaraciones específicas si, en el momento de celebrar el acuerdo vinculante, esos compromisos crean una expectativa válida en el suministrador de recursos de que la entidad cumplirá, y son lo suficientemente específicos como para que puedan exigir responsabilidades a la entidad.

72. Las obligaciones de cumplimiento no incluyen las actividades que una entidad debe llevar a cabo para satisfacer un acuerdo vinculante, a menos que la realización de dichas actividades utilice recursos de una manera claramente especificada en el acuerdo vinculante. Por ejemplo, una entidad puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un acuerdo vinculante. El desempeño de esas tareas no utiliza un recurso internamente para un servicio ni transfiere un servicio a un comprador o tercero beneficiario a medida que se realizan las tareas. Por lo tanto, esas actividades de establecimiento no constituyen una obligación de cumplimiento.

Identificación de los compromisos distintos de uso de recursos

73. Una obligación de cumplimiento es una unidad de cuenta en una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante que representa un compromiso o un grupo de compromisos distintos a los que se aplican criterios de reconocimiento y conceptos de medición. Un bien o servicio que está comprometido en un acuerdo vinculante es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- (a) La parte que recibe el bien o servicio puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del bien o servicio, ya sea por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para esa parte (es decir, el bien o servicio es susceptible de ser distinto); recibe el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
- (b) el compromiso de la entidad de utilizar los recursos internamente para el bien o servicio o transferir el bien o servicio al comprador o tercero beneficiario es identificable por separado de otros compromisos del acuerdo vinculante (es decir, el compromiso es distinto dentro del contexto del acuerdo vinculante).

Véanse los párrafos GA53 a GA56 para obtener una guía específica sobre la identificación de los compromisos distintos de utilizar recursos para otra parte.

74. El compromiso de la entidad determina si la parte que recibe el bien o servicio es ella misma, el suministrador de recursos (comprador) o un tercero beneficiario especificado, considerando la naturaleza de su obligación de cumplimiento.

- (a) En una obligación de cumplimiento en la que una entidad promete utilizar recursos internamente para un bien o servicio distinto, la propia entidad es la destinataria de los bienes o servicios.
- (b) En una obligación de cumplimiento en la que una entidad se compromete a utilizar recursos para transferir un bien o servicio distinto a un comprador o a un tercero beneficiario, el destinatario de los bienes o servicios es el comprador o el tercero beneficiario.

Véase el párrafo GA27 para obtener una guía adicional.

75. Una parte puede generar los beneficios económicos o el potencial de servicio del bien o servicio de acuerdo con el párrafo 73(a) si el bien o servicio puede utilizarse, consumirse, venderse por un importe superior al valor residual o mantenerse de otro modo de forma que genere beneficios económicos o potencial de servicio. Para algunos bienes o servicios, una parte puede ser capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del bien o servicio por sí misma. Para otros bienes o servicios, una parte puede ser capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio del bien o servicio solo en conjunción con otros recursos fácilmente disponibles. Un recurso fácilmente disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por

otra entidad) o un recurso que la parte ya ha obtenido de la entidad (incluidos los bienes o servicios que la entidad utilizará internamente o que se transferirán al comprador o a un tercero beneficiario, en virtud del acuerdo vinculante) o de otras transacciones o eventos. Diversos factores pueden proporcionar pruebas de que la parte puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del bien o servicio por sí sola o junto con otros recursos fácilmente disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad utilice o proporcione internamente con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que una parte puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del bien o servicio por sí misma o con otros recursos fácilmente disponibles.

76. Al evaluar si los compromisos de una entidad de utilizar recursos internamente para bienes o servicios o transferir bienes o servicios al comprador o tercero beneficiario son identificables por separado de conformidad con el párrafo 73(b) el objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, en el contexto del acuerdo vinculante, es un compromiso de utilizar los recursos de forma individualmente específica y no de forma combinada. Los factores que indican que dos o más compromisos no son identificables por separado incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:
- (a) El compromiso de la entidad proporciona un servicio significativo de integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante en un conjunto de bienes o servicios que representan la producción o producciones combinadas para las que el suministrador de recursos ha suscrito acuerdos vinculantes. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como inputs para producir o entregar el producto o productos combinados especificados por el suministrador de recursos. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.
 - (b) Uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan significativamente, o son modificados o personalizados significativamente por, uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante.
 - (c) Los bienes o servicios son altamente interdependientes o están altamente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios se ve afectado significativamente por uno o más de los otros bienes o servicios del acuerdo vinculante. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios se ven significativamente afectados entre sí porque la entidad no podría satisfacer su compromiso utilizando cada uno de los bienes o servicios internamente, o transfiriendo cada uno de los bienes o servicios, de forma independiente.
77. Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizara todos los bienes o servicios comprometidos en un acuerdo vinculante como una única obligación de cumplimiento.

Reconocimiento inicial de transacciones de ingresos de un acuerdo vinculante

78. Cuando un acuerdo vinculante sea totalmente insatisfecho de conformidad con el párrafo 60, una entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso asociado con el acuerdo vinculante, a menos que el acuerdo vinculante sea oneroso. El reconocimiento de los activos, pasivos e ingresos comienza cuando una de las partes del acuerdo vinculante empieza a satisfacer sus obligaciones en virtud del mismo.

79. Cuando un acuerdo vinculante se convierta en oneroso, la entidad contabilizará el déficit previsto de conformidad con la NICSP 19. ience a satisfacer sus obligaciones de cumplimiento. Los párrafos GA57 y GA58 proporcionan una guía adicional sobre los acuerdos vinculantes insatisfechos.

Análisis de la entrada inicial de recursos

80. Una entidad puede recibir o tener derecho a una entrada de recursos procedente de una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante antes o después de empezar a satisfacer sus obligaciones de cumplimiento. La entidad debe aplicar los párrafos 18 a 25, y reconocer una entrada de recursos procedente de una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante como un activo cuando se cumplan la definición y los criterios de reconocimiento de un activo.

Existencia y reconocimiento de un pasivo

81. Las entidades del sector público suelen recibir recursos de los gobiernos o de otras entidades. Cuando una entidad reconozca un activo por una entrada de recursos, deberá considerar si existen obligaciones de cumplimiento relacionadas con la entrada que den lugar al reconocimiento de un pasivo.
82. Una obligación de cumplimiento da lugar a un pasivo cuando:
- (a) la entidad ha recibido recursos asociados a su obligación de cumplimiento insatisfecha o parcialmente insatisfecha en un acuerdo vinculante; y
 - (b) el suministrador de recursos puede exigir el cumplimiento del acuerdo vinculante, si la entidad no satisface las obligaciones de cumplimiento asociadas a la contraprestación recibida, requiriendo a la entidad que transfiera recursos a otra parte en cumplimiento de los términos del acuerdo vinculante.

Véase la guía adicional en los párrafos GA59 a GA62.

83. De acuerdo con el párrafo 27, existe un pasivo si la entidad no puede evitar una transferencia de recursos como consecuencia de eventos pasados, y la transferencia de recursos es probable. El compromiso de la entidad debe considerar los hechos y circunstancias relacionados con el acuerdo vinculante para determinar si la otra parte o partes (que suele ser el suministrador de recursos) pueden hacer valer sus derechos e imponer una consecuencia que requiera una transferencia incremental de recursos como resultado del incumplimiento de la entidad (es decir, no satisfacer sus obligaciones de cumplimiento).
84. Por conveniencia administrativa, una transferencia de recursos como consecuencia de que la entidad no satisfaga sus obligaciones de cumplimiento puede devolverse efectivamente deduciendo el importe a devolver de otros activos que deban transferirse para otros fines. La entidad seguirá reconociendo los importes brutos en sus estados financieros: es decir, la entidad reconocerá una reducción de activos y pasivos por la devolución de la transferencia según los términos del acuerdo vinculante incumplido, y reflejará el reconocimiento de activos, pasivos o ingresos por la nueva transferencia.
85. Si una entidad recibe recursos antes de que ambas partes acuerden las condiciones del acuerdo y se espera que se llegue a un acuerdo vinculante, reconoce un pasivo por una recepción anticipada hasta el momento en que el acuerdo se convierta en vinculante.

86. Las obligaciones de cumplimiento que cumplan la definición de pasivo se reconocerán como tales cuando, y solo cuando, el importe de la obligación pueda medirse con fiabilidad. El pasivo seguirá siendo reconocido por la entidad hasta que se cumpla posteriormente uno de los eventos del párrafo 58.

Reconocimiento de transacciones de ingresos con un acuerdo vinculante

87. Cuando una entidad reciba una entrada de recursos en una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante que cumpla la definición y los criterios de reconocimiento de un activo de conformidad con los párrafos 18 a 25, la entidad reconocerá:
- (a) Los ingresos por las obligaciones de cumplimiento satisfechas con respecto a la misma entrada de recursos; y**
 - (b) Los pasivos por las obligaciones de cumplimiento no satisfechas con respecto a la misma entrada de efectivo.**
88. **El momento del reconocimiento de los ingresos viene determinado por la naturaleza de los requerimientos de un acuerdo vinculante y su liquidación. El compromiso de la entidad reconocerá los ingresos de una transacción con un acuerdo vinculante cuando (o a medida que) la entidad satisfaga las obligaciones de cumplimiento utilizando los recursos de la manera especificada, de conformidad con los términos del acuerdo vinculante. El compromiso de la entidad reducirá el importe en libros de cualquier pasivo que haya sido reconocido de acuerdo con los párrafos 81 a 86 por un importe igual. Los párrafos GA63 a GA95 proporcionan una guía sobre la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento.**
89. **Una entidad satisface una obligación de cumplimiento utilizando recursos internamente para un bien o servicio comprometido (es decir, un activo), o para transferir un bien o servicio comprometido a un comprador o a un tercero beneficiario. Un activo se utiliza internamente o se transfiere cuando (o a medida que) la entidad que lo recibe obtiene el control de ese activo.**
90. Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso y obtengan los beneficios de un recurso (véase el párrafo 18). Los beneficios económicos o el potencial de servicio incorporados a un recurso son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros en las salidas), o la capacidad de proporcionar servicios que contribuyan a alcanzar los objetivos de la entidad, que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas maneras, como por ejemplo:
- (a) el uso del recurso para proporcionar formación interna;
 - (b) el uso del recurso para producir bienes o proporcionar servicios (incluidos los servicios públicos);
 - (c) el uso del recurso para aumentar el valor de otros activos;
 - (d) el uso del recurso para saldar pasivos o reducir gastos;
 - (e) la venta o intercambiando el recurso;
 - (f) la pignoración del recursos para garantizar un préstamo; y

(g) mantenimiento del recurso.

91. Para cada obligación de cumplimiento identificada de conformidad con los párrafos 68 a 77, una entidad determinará al inicio del acuerdo vinculante si satisface la obligación de cumplimiento a lo largo del tiempo (de conformidad con los párrafos 92 y 93 o los párrafos 95 y 96) o satisface la obligación de cumplimiento en un momento dado (de conformidad con el párrafo 94 o el párrafo 97). Si la entidad no satisface una obligación de cumplimiento a lo largo del tiempo, la obligación de cumplimiento se satisface en un momento dado.

Las obligaciones de cumplimiento de utilizar recursos para bienes o servicios internamente

Satisfecha a lo largo del tiempo

92. Una entidad obtiene el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por lo tanto, satisface una obligación de cumplimiento y reconoce ingresos a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:
- (a) la entidad recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionado por el cumplimiento de la entidad a medida que ésta cumple (véanse los párrafos GA64 y GA65);
 - (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que la entidad controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo GA66); o
 - (c) La entidad tiene un derecho exigible a contraprestación por el cumplimiento completado hasta la fecha (véase el párrafo 93).
93. La entidad considerará las condiciones del acuerdo vinculante, así como cualquier legislación que se aplique al mismo, al evaluar si tiene un derecho exigible a contraprestación por cualquier obligación de cumplimiento completada hasta la fecha de conformidad con el párrafo 92(c). El derecho a una contraprestación por cualquier obligación de cumplimiento completada hasta la fecha no necesita ser por un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del acuerdo vinculante, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos compense a la entidad por cualquier obligación de cumplimiento completada hasta la fecha si el acuerdo vinculante es rescindido por el suministrador de recursos u otra parte con derechos y obligaciones exigibles en el acuerdo vinculante por razones distintas al incumplimiento por parte de la entidad de lo comprometido. Los párrafos GA67 a GA71 proporcionan una guía para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho de contraprestación y si el derecho de contraprestación de una entidad daría derecho a la entidad a ser pagada por cualquier obligación de cumplimiento completada hasta la fecha.

Satisfecha en un momento dado

94. Si una obligación de cumplimiento no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 92 y 93, una entidad satisface sus obligaciones de cumplimiento en un momento dado. Para determinar el momento en que la entidad obtiene el control de un activo comprometido y satisface una obligación de cumplimiento, la entidad deberá considerar los requerimientos para el control de los párrafos 89 y 90.

Obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios a otra parte (comprador o tercero beneficiario)

Satisfecha a lo largo del tiempo

95. Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por lo tanto, satisface una obligación de cumplimiento y reconoce ingresos a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:
- (a) El comprador o tercero beneficiario recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionado por el cumplimiento de la entidad a medida que ésta cumple (véanse los párrafos GA73 y GA74);
 - (b) El desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, el trabajo en curso) que el comprador o el tercero beneficiario controla a medida que se crea o mejora el activo (véase el párrafo). o
 - (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 96) y la entidad tiene un derecho exigible a la contraprestación por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 93).
96. Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para una entidad si la entidad está restringida por el acuerdo vinculante de dirigir fácilmente el activo para otro uso durante la creación o mejora de ese activo o limitada prácticamente de dirigir fácilmente el activo en su estado completado para otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al inicio del acuerdo vinculante. Después del inicio del acuerdo vinculante, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo a menos que las partes del acuerdo vinculante aprueben una modificación de un acuerdo vinculante que cambie sustancialmente la obligación de cumplimiento. Los párrafos GA76 a GA78 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

Satisfecha en un momento dado

97. Si una obligación de cumplimiento no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 95 y 96, una entidad satisface sus obligaciones de cumplimiento en un momento dado Para determinar el momento en el que un comprador o un tercero beneficiario obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de cumplimiento, la entidad deberá considerar los requerimientos para el control de los párrafos 89 y 90 (y GA183 a GA185 si la entidad tiene un acuerdo de recompra). Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:
- (a) La entidad tiene un derecho presente a la contraprestación por el activo - si un proveedor de recursos está actualmente obligado a pagar por un activo, entonces eso puede indicar que el proveedor de recursos ha obtenido la capacidad de dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de, el activo a cambio.
 - (b) El comprador o tercero beneficiario tiene la titularidad legal del activo - la titularidad legal puede indicar qué parte de un acuerdo vinculante tiene la capacidad de dirigir el uso de un activo y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de éste, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios económicos o potencial de servicio. Por lo tanto, la transferencia de la titularidad legal de un activo puede indicar que

el comprador o tercero beneficiario ha obtenido el control del activo. Si una entidad retiene la titularidad legal únicamente como protección contra el impago del suministrador de recursos, esos derechos de la entidad no impedirían al comprador o al tercero beneficiario obtener el control de un activo.

- (c) La entidad ha transferido la posesión física del activo — la posesión física de un activo por parte del comprador o de un tercero beneficiario puede indicar que el suministrador de recursos tiene la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del activo, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios económicos o a ese potencial de servicio. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un suministrador de recursos o un consignatario puede tener la posesión física de un activo que la entidad controla. Por el contrario, en algunos acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el suministrador de recursos. Los párrafos GA183 a GA202, proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, los acuerdos de depósito y los acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.
- (d) El comprador o tercero beneficiario tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo - la transferencia de los riesgos y beneficios significativos de la propiedad de un activo al comprador o tercero beneficiario puede indicar que el suministrador de recursos ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del activo. Sin embargo, al evaluar los riesgos y beneficios de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de cumplimiento separada, además de la obligación de cumplimiento de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un suministrador de recursos pero no haber satisfecho aún las obligaciones de cumplimiento adicionales para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.
- (e) El suministrador de recursos ha aceptado el activo — la aceptación de un activo por parte del suministrador de recursos puede indicar que ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del mismo. Para evaluar el efecto de una cláusula de aceptación en un acuerdo vinculante sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará la guía sobre los párrafos GA82 a GA85.

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento

- 98. Para cada obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 92 y 93 (para las obligaciones de cumplimiento de utilizar bienes o servicios internamente) o los párrafos 95 y 96 (para las obligaciones de cumplimiento de transferir bienes o servicios a otra parte), una entidad reconocerá los ingresos a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad para satisfacer su obligación de cumplimiento.
- 99. Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de cumplimiento similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá

nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo.

Métodos para Medir el Progreso

100. Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. Los párrafos GA86 a GA95 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento. Al determinar el método adecuado para medir el progreso, la entidad considerará la naturaleza del compromiso de la entidad y si las condiciones del acuerdo vinculante especifican las actividades o desembolsos que la entidad debe realizar o en los que debe incurrir, respectivamente.
101. Al aplicar un método para medir el progreso para una obligación de cumplimiento específica, una entidad excluirá de la medición del progreso cualquier bien o servicio que no esté directamente relacionado con esa obligación de cumplimiento:
 - (a) para una obligación de cumplimiento en la que la entidad se compromete a utilizar recursos internamente para un bien o servicio distinto, la entidad excluirá de la medición del progreso cualquier bien o servicio para el que la entidad no retenga el control. A la inversa, la entidad incluirá en la medición del progreso cualquier bien o servicio sobre el que la entidad retenga el control al satisfacer esa obligación de cumplimiento; y
 - (b) Para una obligación de cumplimiento en la que la entidad se compromete a utilizar recursos para transferir un bien o servicio distinto a otra parte, la entidad excluirá de la medición del progreso cualquier bien o servicio para el que la entidad no transfiera el control a otra parte (es decir, un comprador o un tercero beneficiario). Por el contrario, una entidad incluirá en la medición del progreso cualquier bien o servicio para el que la entidad transfiera el control a otra parte (es decir, un comprador o un tercero beneficiario) cuando satisfaga esa obligación de cumplimiento.
102. A medida que las circunstancias cambien con el tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar cualquier cambio en la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento. Tales cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en la estimación contable de conformidad con la NICSP 3.

Medidas Razonables del Progreso

103. La entidad reconocerá los ingresos de una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo solo si la entidad puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.
104. En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un acuerdo vinculante), la entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el resultado de una obligación de cumplimiento, pero la entidad espera recuperar los costos incurridos para satisfacer la obligación de cumplimiento. En esas circunstancias, la entidad reconocerá los ingresos solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento en que pueda medir razonablemente el resultado de las obligaciones de cumplimiento.

Consideración posterior de los criterios de reconocimiento de activos

105. Cuando una entrada de recursos procedente de un acuerdo vinculante dentro del alcance de esta norma no cumpla los criterios del párrafo 18, y una entidad reciba posteriormente una entrada de recursos del proveedor de los recursos, la entidad reconocerá la entrada recibida como ingreso solo cuando se haya producido alguno de los siguientes eventos:
- (a) la entidad no tiene ninguna obligación de cumplimiento insatisfecha; o
 - (b) el acuerdo se ha rescindido y la entrada de recursos recibida del suministrador de recursos no es reembolsable.

Medición

Medición de los activos procedentes de una entrada de recursos

106. **Un activo en una transacción de ingresos con un acuerdo vinculante será medido inicialmente por la entidad a su contraprestación de transacción en la fecha en que se satisfagan los criterios para el reconocimiento de activos (véanse los párrafos 109 a 132). La entidad medirá posteriormente el activo de conformidad con el párrafo 31.**

Medición de pasivos

107. El importe reconocido como un pasivo será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación de cumplimiento en la fecha de presentación. A efectos de esta Norma, la mejor estimación de un pasivo en su reconocimiento inicial se limita al valor del activo asociado reconocido por la entrada de recursos. La entidad aplicará el párrafo 33 para determinar su mejor estimación del pasivo.

Medición de los ingresos de transacciones con acuerdos vinculantes

108. **Cuando (o a medida que) se satisfaga una obligación de cumplimiento, una entidad reconocerá como ingresos el importe de la contraprestación de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 119 a 121) que se asigna a esa obligación de cumplimiento.**

Determinación de la contraprestación de la transacción

109. La entidad considerará los términos del acuerdo vinculante y sus prácticas habituales para determinar la contraprestación de la transacción. La contraprestación de la transacción es el importe de los recursos a los que una entidad espera tener derecho en el acuerdo vinculante para satisfacer sus obligaciones de cumplimiento, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación comprometida en un acuerdo vinculante puede incluir importes fijos, importes variables o ambos.
110. El riesgo crediticio no se considera al determinar el importe al que la entidad espera tener derecho. Las pérdidas de valor relacionadas con un riesgo crediticio (es decir, el deterioro de una cuenta por cobrar) se miden sobre la base de la guía de la NICSP 41.
111. La naturaleza, el calendario y el importe de la contraprestación afectan a la estimación de la contraprestación de la transacción. Al determinar la contraprestación de la transacción, una entidad considerará los efectos de todo lo siguiente:

- (a) contraprestación variable (véanse los párrafos 113 a 117 y 122);
 - (b) Estimaciones restrictivas de la contraprestación variable (véase párrafos 119 a 121);
 - (c) la existencia de un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante (véase párrafos 123 a 128);
 - (d) la contraprestación distinta al efectivo (véanse los párrafos -129 a 132; y
 - (e) Contraprestación por pagar a un suministrador de recursos (véase párrafos GA104 a GA106).
112. A efectos de determinar la contraprestación de la transacción, una entidad asumirá que la contraprestación se recibirá de conformidad con los términos del acuerdo vinculante existente y que el acuerdo vinculante no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación Variable

113. Si la contraprestación en el acuerdo vinculante incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación que la entidad espera recaudar del suministrador de recursos.
114. El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se compromete un importe fijo como prima de desempeño a la consecución de un hito especificado en el acuerdo vinculante.
115. La variabilidad relativa a la contraprestación puede estar explícitamente señalada en leyes, regulaciones o un acuerdo vinculante. Además de lo estipulado en leyes, regulaciones o un acuerdo vinculante, la contraprestación es variable si se da alguna de las siguientes circunstancias:
- (a) El suministrador de recursos tiene una expectativa válida derivada de las prácticas habituales, las políticas publicadas o las declaraciones específicas de una entidad de que ésta aceptará un importe de contraprestación inferior al establecido en el acuerdo vinculante o en la legislación aplicable. Es decir, se espera que la entidad ofrezca o acepte un importe reducido debido a una concesión. Dependiendo de la jurisdicción, el sector o el suministrador de recursos, esta oferta puede denominarse descuento, rebaja, reembolso o crédito; u
 - (b) otros hechos y circunstancias indican que la finalidad de la entidad, al llegar al acuerdo con el suministrador de recursos, es ofrecer una concesión de precios al suministrador de recursos.

El párrafo GA37 proporciona una guía adicional sobre las concesiones de precios implícitas.

116. La entidad estimará el importe de la contraprestación variable utilizando uno de los siguientes métodos, en función del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho:
- (a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de acuerdos vinculantes con similares características; o
 - (b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más

probable del acuerdo vinculante). El importe más probable puede ser una estimación adecuada del importe de la contraprestación variable si el acuerdo vinculante tiene solo dos resultados posibles (por ejemplo, una entidad completa o no la construcción de la infraestructura en el plazo previsto).

117. La entidad aplicará un método congruente al estimar el efecto de la incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que la entidad espera tener derecho. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que una entidad utiliza para estimar el importe de la contraprestación variable sería normalmente similar a la información que los gestores de la entidad utilizan para estimar el importe por cobrar. En los casos en que el acuerdo vinculante requiera que la entidad transfiera bienes o servicios comprometidos a otra parte, la información sería normalmente similar a la información que los gestores de la entidad utilizan durante el proceso de oferta y demanda y al establecer los precios de los bienes o servicios comprometidos.

Pasivos por Reembolsos

118. La entidad puede celebrar un acuerdo vinculante que incluya un derecho de devolución. En estos casos, la entidad reconocerá un pasivo por devolución si la entidad recibe una contraprestación de un suministrador de recursos y espera devolver una parte o la totalidad de esa contraprestación al suministrador de recursos en relación con una transferencia de bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario. Un pasivo por reembolso se mide por el importe de la contraprestación recibida (o por cobrar) a la que la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en la contraprestación de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en la contraprestación de la transacción y, por tanto, el pasivo por acuerdo vinculante) se actualizará al final de cada periodo sobre el que se informa para reflejar los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará la guía de los párrafos GA96 a GA103.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

119. La entidad incluirá en la contraprestación de la transacción una parte o la totalidad de un importe de contraprestación variable estimado de conformidad con el párrafo 116 solo en la medida en que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada a la contraprestación variable.
120. Al evaluar si es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados reconocidos una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre relacionada con la contraprestación variable, las entidades deberán considerar tanto la probabilidad como la magnitud de la reversión de los ingresos. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:
- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Esos factores pueden incluir la volatilidad de un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones meteorológicas y un alto riesgo de obsolescencia de la contraprestación (cuando no sea en efectivo) o del bien o servicio comprometido.

- (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo. Esta incertidumbre puede dar lugar a que el importe se determine en un periodo posterior al momento del evento que obliga.
- (c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de acuerdos vinculantes es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.
- (d) La entidad tiene la práctica de ofrecer un amplio rango de concesiones de precios o de cambiar los términos y condiciones de pago de acuerdos vinculantes similares en circunstancias parecidas.
- (e) El acuerdo vinculante tiene un gran número y un amplio rango de posibles importes de contraprestación.

121. La entidad aplicará los párrafos GA180 a GA182 para contabilizar la contraprestación en forma de un canon basado en las ventas o en el uso que se compromete a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

Nueva Evaluación de la Contraprestación Variable

122. Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad actualizará la estimación de la contraprestación de la transacción (incluida la actualización de su evaluación de si una estimación de entrada variable está limitada) para representar fielmente las circunstancias presentes al final del periodo sobre el que se informa y los cambios en las circunstancias durante el periodo sobre el que se informa. La entidad contabilizará los cambios en la contraprestación de la transacción de acuerdo con los párrafos 144 a 147.

La existencia de un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante

123. Al determinar la contraprestación de la transacción, una entidad ajustará el importe de la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero si el calendario de las entradas de recursos acordadas por las partes del acuerdo vinculante (ya sea explícita o implícitamente) proporciona al suministrador de recursos o a la entidad un beneficio significativo de financiación del acuerdo vinculante. En tales circunstancias, el acuerdo vinculante contiene un componente de financiación significativo. Un componente de financiación significativo puede existir independientemente de que el compromiso de financiación se señale explícitamente en el acuerdo vinculante o esté implícito en las condiciones acordadas por las partes del acuerdo vinculante o en las leyes o regulaciones aplicables.

124. El objetivo al ajustar el importe comprometido de la contraprestación por un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos por un importe que refleje la contraprestación que un suministrador de recursos habría transferido si el suministrador de recursos hubiera transferido efectivo (es decir, el precio al contado) por esos bienes o servicios comprometidos en la obligación de cumplimiento cuando (o a medida que) la entidad los utilice (internamente) o los transfiera (al comprador o a un tercero beneficiario). La entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes a la hora de evaluar si un acuerdo vinculante contiene un componente de financiación y si dicho componente de financiación es significativo para el acuerdo vinculante, incluyendo los dos siguientes:

- (a) la diferencia, en su caso, entre el importe de la contraprestación comprometida y el precio al contado de los bienes o servicios comprometidos en la obligación de cumplimiento; y

- (b) el efecto combinado de:
 - (i) la duración prevista entre el momento en que la entidad satisface las obligaciones de cumplimiento (si las hubiera) y el momento en que el suministrador de recursos transfiere la contraprestación; y
 - (ii) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.
125. No obstante la evaluación del párrafo 124, un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos no tendría un componente de financiación significativo si se diera alguno de los siguientes factores:
- (a) el suministrador de recursos realiza la transferencia por adelantado y el momento en que se satisfacen las obligaciones de cumplimiento queda a discreción del suministrador de recursos.
 - (b) Un importe sustancial de la entrada de recursos comprometida por el suministrador de recursos es variable y el importe o el calendario de esa contraprestación varía en función de que se produzca o no un evento futuro que no está sustancialmente bajo el control del suministrador de recursos o de la entidad.
 - (c) La diferencia entre la contraprestación y el precio al contado de la transferencia (como se describe en el párrafo 124) surge por razones distintas de la provisión de financiación al suministrador de recursos o a la entidad, y la diferencia entre esos importes es proporcional a la razón de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones podrían proporcionar a la entidad o al suministrador de recursos protección frente a la posibilidad de que la otra parte no cumpla adecuadamente algunas o todas sus obligaciones en virtud del acuerdo vinculante.
126. Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar la contraprestación por los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al inicio del acuerdo vinculante, que el periodo entre el momento en que la entidad satisface las obligaciones de cumplimiento y el momento en que el suministrador de recursos transfiere la contraprestación será de un año o menos.
127. Para cumplir el objetivo del párrafo 124, al ajustar la contraprestación por un componente de financiación significativo, la entidad utilizará la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación independiente entre la entidad y su suministrador de recursos al inicio del acuerdo vinculante. Esa tasa reflejaría las características crediticias de la parte que recibe la financiación en el acuerdo vinculante, así como cualquier garantía o aval aportado por el suministrador de recursos o la entidad, incluidos los activos transferidos en el acuerdo vinculante. Una entidad puede ser capaz de determinar esa tasa mediante la identificación de la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación al precio que el suministrador de recursos transferiría cuando (o a medida que) se satisfaga la obligación de cumplimiento (en su caso). Tras el inicio del acuerdo vinculante, una entidad no actualizará la tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (como un cambio en la evaluación del riesgo crediticio del suministrador de recursos).
128. Una entidad presentará los efectos de la financiación (ingresos por intereses o gastos por intereses) separadamente de los ingresos procedentes de acuerdos vinculantes en el estado del rendimiento financiero. Los ingresos por intereses o los gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un activo (o una cuenta por cobrar) por acuerdos vinculantes o un pasivo por acuerdos vinculantes en la contabilidad de un acuerdo vinculante

Contraprestación no monetaria.

129. Para determinar la contraprestación de la transacción para los acuerdos vinculantes en los que un suministrador de recursos se compromete a una contraprestación de forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación no monetaria (o el derecho a una entrada de recursos no monetaria) a su valor actual, de acuerdo con las NICSP relevantes, en el momento en que se satisfagan los criterios para el reconocimiento de activos.
130. Si una entidad no puede estimar razonablemente el valor actual de la contraprestación no monetaria, la entidad medirá la contraprestación indirectamente por referencia al valor independiente de los bienes o servicios que se requiere sean utilizados internamente o transferidos al comprador o tercero beneficiario (o clase de suministrador de recursos) por la contraprestación.
131. El valor actual de la contraprestación no monetaria puede variar debido a la forma de la contraprestación. Si el valor actual de la contraprestación no dineraria comprometida por un suministrador de recursos varía por razones distintas solo a la forma de la contraprestación, una entidad deberá aplicar los requerimientos de los párrafos 119 a 121.
132. Si un suministrador de recursos aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, equipos o mano de obra) para facilitar a una entidad la satisfacción del acuerdo vinculante, la entidad evaluará si obtiene el control de esos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad contabilizará los bienes o servicios aportados como una contraprestación distinta al efectivo recibida del suministrador de recursos.

Asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento

133. **El objetivo al asignar la contraprestación de la transacción es que una entidad asigne la contraprestación de la transacción a cada obligación de cumplimiento en el importe que represente la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho al satisfacer las obligaciones de cumplimiento.**
134. Para cumplir el objetivo de asignación, una entidad asignará la contraprestación de la transacción a cada una de las obligaciones de cumplimiento identificadas en el acuerdo vinculante sobre la base de un valor independiente relativo de conformidad con los párrafos 136 a 140, excepto por lo especificado en los párrafos GA107 a GA109 (para asignar descuentos) y los párrafos 141 a 143 (para asignar contraprestaciones que incluyan importes variables). El importe de los ingresos reconocidos será un importe proporcional a la entrada de recursos reconocida como activo, basado en el porcentaje estimado del total de las obligaciones de cumplimiento satisfechas.
135. Los párrafos 136 a 143 no se aplican si un acuerdo vinculante tiene solo una obligación de cumplimiento. Sin embargo, los párrafos 141 a 143 pueden aplicarse si una entidad se compromete a utilizar o transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) y la contraprestación comprometida incluye importes variables.

Asignación basada en valores independientes

136. Para asignar la contraprestación de la transacción a cada obligación de cumplimiento sobre la base del valor independiente relativo, una entidad determinará el valor independiente al inicio del acuerdo vinculante del bien o servicio distinto subyacente a cada obligación de cumplimiento en el acuerdo

vinculante y asignará la contraprestación de la transacción en proporción a esos valores independientes.

137. El valor independiente es el precio de un bien o servicio que se requiere para su uso interno o que se proporciona por separado a un comprador o tercero. La mejor prueba de un valor independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad proporciona ese bien o servicio por separado en circunstancias similares y a proveedores de recursos similares. En un acuerdo vinculante, el precio señalado o el precio de lista de un bien o servicio puede ser (pero no se supondrá que lo sea) el valor independiente de ese bien o servicio.
138. Si un valor independiente no es directamente observable, una entidad estimará el valor independiente en un importe que daría lugar a la asignación de la contraprestación de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 133. Al estimar un valor independiente, una entidad considerará toda la información (incluidos los factores específicos de la entidad, la información sobre el suministrador de recursos o la clase de suministrador de recursos, y el mercado). Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.
139. Los métodos adecuados para estimar el valor independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:
- (a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que utiliza o suministra bienes o servicios y estimar el precio que otras entidades de ese mercado estarían dispuestas a pagar por esos bienes o servicios, o por bienes o servicios similares, y ajustar esos precios según sea necesario para reflejar los costos y márgenes de la entidad.
 - (b) Enfoque basado en los costos previstos—una entidad podría prever sus costos previstos para satisfacer una obligación de cumplimiento y, si procede, añadir un margen adecuado para ese bien o servicio.
 - (c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el valor independiente por referencia a la contraprestación total de la transacción menos la suma de los valores independientes observables de otros bienes o servicios que vayan a utilizarse o transferirse en el acuerdo vinculante. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 138, el valor independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:
 - (i) la entidad utiliza o suministra el mismo bien o servicio a diferentes partes (al mismo tiempo o casi al mismo tiempo) por una amplia gama de importes (es decir, el precio es muy variable porque no se puede discernir un valor independiente representativo a partir de transacciones pasadas u otras pruebas observables); o
 - (ii) la entidad aún no ha determinado un precio para ese bien o servicio y el bien o servicio no se ha proporcionado previamente de forma independiente (es decir, el precio es incierto)
140. Es posible que deba utilizarse una combinación de métodos para estimar los valores independientes de los bienes o servicios que vayan a utilizarse o transferirse en el acuerdo vinculante si dos o más de esos bienes o servicios tienen valores independientes muy variables o inciertos. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el valor independiente agregado de aquellos

bienes o servicios con valores independientes altamente variables o inciertos y, a continuación, utilizar otro método para estimar los valores independientes de los bienes o servicios individuales en relación con ese valor independiente agregado estimado determinado por el enfoque residual. Cuando una entidad utilice una combinación de métodos para estimar el valor independiente de cada bien o servicio en el acuerdo vinculante, la entidad evaluará si la asignación de la contraprestación de la transacción a esos valores independientes estimados sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 133 y con los requisitos de estimación de los valores independientes del párrafo 138.

Asignación de la contraprestación variable

141. La contraprestación variable que se promete en un acuerdo vinculante puede ser atribuible a la totalidad del acuerdo vinculante o a una parte específica del acuerdo vinculante, como cualquiera de las siguientes:
- (a) una o más, pero no todas, las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante (por ejemplo, una gratificación puede depender de que la entidad utilice o transfiera un bien o servicio comprometido en un plazo determinado); o
 - (b) uno o más, pero no todos, los bienes o servicios distintos de una serie de bienes o servicios diferentes que forman parte de una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) (por ejemplo, la contraprestación comprometida para el segundo año de un acuerdo vinculante de servicio de limpieza de dos años aumentará en función de los movimientos de un índice de inflación especificado).
142. Una entidad asignará un importe variable (y los cambios posteriores en dicho importe) íntegramente a una obligación de cumplimiento o a un bien o servicio distinto que forme parte de una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) las condiciones de un pago variable se refieren específicamente a los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de cumplimiento o utilizar o transferir el bien o servicio diferenciado (o a un resultado específico derivado de satisfacer la obligación de cumplimiento o utilizar o transferir el bien o servicio diferenciado); y
 - (b) la asignación del importe variable de la contraprestación íntegramente a la obligación de cumplimiento o al bien o servicio diferenciado es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 133 cuando se consideran todas las obligaciones de cumplimiento y las condiciones de pago del acuerdo vinculante.
143. La aplicación de los requerimientos de asignación de los párrafos 133 a 140 para asignar el importe restante de la contraprestación de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 142.

Cambios en la contraprestación de la transacción

144. Tras el inicio del acuerdo vinculante, la contraprestación de la transacción puede cambiar por diversas razones, incluida la resolución de eventos inciertos u otros cambios en las circunstancias que modifiquen el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho por satisfacer su obligación de cumplimiento.
145. Una entidad asignará a las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante cualquier cambio posterior en la contraprestación de la transacción sobre la misma base que al inicio del acuerdo

vinculante. En consecuencia, una entidad no reasignará la contraprestación de la transacción para reflejar cambios en los valores independientes después del inicio del acuerdo vinculante. Los importes asignados a una obligación de cumplimiento satisfecha se reconocerán como ingresos, o como una reducción de los ingresos, en el periodo en que cambie la contraprestación de la transacción.

146. Una entidad asignará un cambio en la contraprestación de la transacción enteramente a una o más, pero no a todas, las obligaciones de cumplimiento o a bienes o servicios distintos de una serie que forme parte de una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 142 sobre la asignación de la contraprestación variable.
147. Una entidad contabilizará un cambio en la contraprestación de la transacción que surja como consecuencia de una modificación de un acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 63 a 66. Sin embargo, para un cambio en la contraprestación de la transacción que se produzca después de una modificación de un acuerdo vinculante, una entidad aplicará los párrafos 144 a 146 para asignar el cambio en la contraprestación de la transacción de cualquiera de las siguientes formas que sea aplicable:
- (a) Una entidad asignará el cambio en la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento identificadas en el acuerdo vinculante antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en la contraprestación de la transacción sea atribuible a un importe de contraprestación variable comprometido antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 66(a).
 - (b) En todos los demás casos en los que la modificación no se haya contabilizado como un acuerdo vinculante separado de conformidad con el párrafo 65, una entidad asignará el cambio en la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante modificado (es decir, las obligaciones de cumplimiento que estaban insatisfechas o parcialmente insatisfechas inmediatamente después de la modificación).

Otros activos procedentes de transacciones de ingresos con costos del acuerdo vinculante

Costos incrementales de obtención de un acuerdo vinculante

148. **Una entidad reconocerá como activo los costos incrementales de obtención de un acuerdo vinculante si la entidad espera recuperar dichos costos.**
149. Los costos incrementales de obtener un acuerdo vinculante son aquellos costos en los que incurre una entidad para obtener un acuerdo vinculante en los que no habría incurrido si no se hubiera obtenido el acuerdo vinculante (por ejemplo, una comisión de ventas).
150. Los costos para obtener un acuerdo vinculante en los que se habría incurrido independientemente de si se hubiera obtenido el acuerdo vinculante se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que dichos costos sean explícitamente imputables al suministrador de recursos independientemente de si se obtiene el acuerdo vinculante.
151. Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un acuerdo vinculante como un gasto cuando se incurra en ellos si el periodo de amortización del activo que la entidad habría reconocido de otro modo es de un año o menos.

Costos para cumplir un acuerdo vinculante

152. **Si los costos incurridos para cumplir un acuerdo vinculante no están dentro del alcance de otra norma (por ejemplo, la NICSP 12, Inventarios, la NICSP 31 o la NICSP 45), la entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un acuerdo vinculante solo si esos costos cumplen todos los criterios siguientes:**
- (a) los costos se relacionan directamente con un acuerdo vinculante o con un acuerdo vinculante anticipado que la entidad puede identificar específicamente (por ejemplo, los costos relacionados con los servicios que se prestarán en virtud de la renovación de un acuerdo vinculante existente o los costos de diseño de un activo que se transferirá en virtud de un acuerdo vinculante específico que aún no ha sido aprobado);**
 - (b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de cumplimiento en el futuro; y**
 - (c) se espera recuperar los costos.**
153. Para los costos incurridos en el cumplimiento de un acuerdo vinculante que estén dentro del alcance de otra norma, la entidad contabilizará esos costos de acuerdo con esas otras Normas.
154. Los costos que se relacionan directamente con un acuerdo vinculante (o un acuerdo vinculante anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes:
- (a) mano de obra directa (por ejemplo, los sueldos y salarios de los empleados que proporcionan los servicios prometidos directamente a un comprador o a un tercero beneficiario);
 - (b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados en la prestación de los servicios prometidos a un comprador o a un tercero beneficiario);
 - (c) la asignación de costos que estén directamente relacionados con el acuerdo vinculante o con actividades dentro del acuerdo vinculante (por ejemplo, costos de gestión y supervisión, seguros y depreciación de herramientas, equipos y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del acuerdo vinculante);
 - (d) costos que son explícitamente imputables al suministrador de recursos en virtud del acuerdo vinculante; y
 - (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad entró en el acuerdo vinculante (por ejemplo, pagos a subcontratistas).
155. La entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando se incurra en ellos:
- (a) costos generales y administrativos (a menos que esos costos sean explícitamente imputables al suministrador de recursos en virtud del acuerdo vinculante, en cuyo caso una entidad evaluará esos costos de conformidad con el párrafo 154);
 - (b) costos de materiales, mano de obra u otros recursos desperdiciados para cumplir el acuerdo vinculante que no se reflejaron en el precio del acuerdo vinculante;
 - (c) costos relacionados con las obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) en el acuerdo vinculante (es decir, costos relacionados con el cumplimiento en el pasado); y

- (d) costos para los cuales una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de cumplimiento insatisfechas o con obligaciones de cumplimiento satisfechas (u obligaciones de cumplimiento parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de Valor

- 156. Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 148 o 152 se amortizará sobre una base sistemática que sea congruente con la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento a las que se refiere el activo. El activo puede estar relacionado con los compromisos que deben satisfacerse en virtud de un acuerdo vinculante anticipado específico (como se describe en el párrafo 152(a)).
- 157. Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario previsto por la entidad para la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento a las que se refiere el activo. Dicho cambio se deberá contabilizar como un cambio en contable, de acuerdo con la NICSP 3.
- 158. Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro de valor en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de conformidad con el párrafo 148 o 152 supere:
 - (a) el importe restante de la contraprestación que la entidad espera recibir por la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento a las que se refiere el activo; menos
 - (b) los costos que se relacionan directamente con la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento y que no han sido reconocidos como gastos (véase el párrafo 154).
- 159. A efectos de aplicar el párrafo 158 para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, la entidad utilizará los principios para determinar la contraprestación de la transacción (excepto los requerimientos de los párrafos 119 a 121 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo crediticio del suministrador de recursos.
- 160. Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor para un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 148 o 152, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor para activos relacionados con el acuerdo vinculante que se reconozcan de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, las NICSP 12, NICSP 31 y NICSP 45). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 158, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 148 o 152 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el propósito de aplicar la NICSP 26, *Deterioro del valor de los Activos Generadores de Efectivo* a esa unidad generadora de efectivo.
- 161. Una entidad reconocerá en sus resultados (ahorro o desahorro) una reversión de la totalidad o parte de una pérdida por deterioro de valor reconocida previamente de acuerdo con el párrafo 158 las condiciones de deterioro de valor ya no existan o hayan mejorado. El aumento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortización) si no se hubiera reconocido previamente ninguna pérdida por deterioro de valor.

Presentación

Presentación en el cuerpo de los estados financieros

162. Cuando cualquiera de las partes de un acuerdo vinculante haya cumplido, una entidad presentará el acuerdo vinculante en el estado de situación financiera como un activo por acuerdo vinculante o como un pasivo por acuerdo vinculante, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y la transferencia de contraprestación del suministrador de recursos. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.
163. Si un suministrador de recursos transfiere efectivo u otro activo, o una entidad tiene derecho a una contraprestación que es incondicional (es decir, una cuenta por cobrar), antes de que la entidad satisfaga su obligación de cumplimiento, la entidad presentará el acuerdo vinculante como un pasivo por acuerdo vinculante cuando se realice la transferencia de la contraprestación o ésta sea exigible (lo que ocurra antes). Un pasivo por acuerdo vinculante es la obligación de una entidad de satisfacer una obligación de cumplimiento por la que la entidad ha recibido una contraprestación (o un importe de una transferencia incondicional de contraprestación es exigible) del suministrador de recursos.
164. Si una entidad satisface una obligación de cumplimiento antes de que se reciba la transferencia de la contraprestación o antes de que venza la transferencia incondicional de la contraprestación, la entidad presentará el acuerdo vinculante como un activo por acuerdo vinculante, excluyendo cualquier importe presentado como una cuenta por cobrar. Un activo por acuerdo vinculante es el derecho de una entidad a una contraprestación por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento de conformidad con los términos del acuerdo vinculante cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo. Una entidad evaluará un activo del Acuerdo vinculante por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 41. El deterioro de valor de un activo de un acuerdo vinculante se medirá, presentará y revelará sobre la misma base que un activo financiero que esté dentro del alcance de la NICSP 41 (véase también el párrafo 177(b)).
165. Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación es incondicional si solo se requiere el paso del tiempo antes de que la contraprestación sea exigible. Por ejemplo, una entidad reconocerá una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente a una transferencia, aunque ese importe pueda ser objeto de devolución en el futuro. De acuerdo con el párrafo 31, una entidad medirá posteriormente una cuenta por cobrar de acuerdo con la NICSP 41. Tras el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NICSP 41 y el correspondiente importe de ingresos reconocidos se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).
166. Esta norma utiliza los términos "activo por acuerdos vinculantes" y "pasivo por acuerdos vinculantes", pero no prohíbe a una entidad utilizar descripciones alternativas en el estado de situación financiera para esas partidas. Si una entidad utiliza una descripción alternativa para un activo por acuerdo vinculante, la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros pueda distinguir entre cuentas por cobrar y activos por acuerdo vinculante.

Información a revelar

167. **El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la**

naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo derivados de las transacciones de ingresos. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

- (a) sus ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes (véase los párrafos 172 a 176);
- (b) sus ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes (véanse los párrafos 177 a 187);
- (c) los juicios significativos, y los cambios en los juicios, realizados al aplicar esta Norma a dichos acuerdos vinculantes (véanse los párrafos 188 y 190); y
- (d) cualquier activo reconocido de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos de conformidad con el párrafo 148 o 152 (véase párrafos 191 y 192).

168. Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características. Véanse los párrafos GA203 y GA204 para una guía adicional.

169. **Una entidad revelará en el cuerpo de los estados financieros con propósito general, o en las notas:**

- (a) **El importe de los ingresos reconocidos durante el periodo, mostrando por separado y por clases principales:**
 - (i) impuestos;
 - (ii) otras contribuciones y gravámenes obligatorios;
 - (iii) transferencias; y
 - (iv) las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante.
- (b) **El importe de las cuentas por cobrar reconocidas en la fecha de presentación en relación con los ingresos;**
- (c) **el importe de los pasivos reconocidos en la fecha de presentación del informe con respecto a los activos transferidos sujetos a las obligaciones de cumplimiento;**
- (d) **el importe de los pasivos reconocidos en la fecha de presentación respecto a los préstamos en condiciones favorables sujetos a requerimientos sobre los activos transferidos;**
- (e) **la existencia y los importes de cualquier ingreso anticipado con respecto a las transacciones; y**
- (f) **el importe de cualquier pasivo condonado.**

170. **Una entidad revelará en las notas de los estados financieros con propósito general:**

- (a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos;**

- (b) los juicios, y los cambios en los juicios, realizados al aplicar esta norma que afecten significativamente a la determinación del importe y el calendario de los ingresos;
- (c) para las principales clases de ingresos, la base sobre la que se midió la contraprestación de la transacción de entrada de recursos;
- (d) para las principales clases de ingresos fiscales y los ingresos procedentes de otras contribuciones y gravámenes obligatorios que la entidad no pueda medir de forma fiable durante el periodo en el que se produce el hecho imponible o el hecho equivalente para otras contribuciones y gravámenes obligatorios, la información sobre la naturaleza del impuesto, o de otra contribución o gravamen obligatorio;
- (e) la naturaleza y tipo de las principales clases de legados, regalos y donaciones, mostrando por separado las principales clases de bienes en especie recibidos; y
- (f) Información cualitativa y cuantitativa sobre los servicios en especie que se han reconocido.

171. En el sector público, una entidad puede tener una transacción de ingresos en la que la entidad se ve obligada a satisfacer una obligación o a imponer un costo a la contraparte en la transacción, y el valor nominal de la transacción de ingresos puede no ser siempre recaudable. Esto puede ocurrir cuando la entidad se ve obligada por medio de la legislación, la autoridad constitucional, un proceso legalmente sancionado y decisiones políticas, u otros mecanismos, y la contraparte puede no tener la capacidad o la finalidad de pagar. Ejemplos de este tipo de transacciones son los ingresos procedentes de impuestos o multas sin acuerdos vinculantes, o los ingresos procedentes de satisfacer una obligación de cumplimiento proporcionando bienes o servicios a un tercero beneficiario en un acuerdo vinculante. La entidad revelará lo siguiente:

- (a) una descripción de la legislación o decisión política que obliga a una parte en la transacción de ingresos a satisfacer sus obligaciones con la entidad en la transacción de ingresos;
- (b) El importe de los ingresos de estas transacciones que se reconoció tras la aplicación de los párrafos 25 y 105 de esta norma, o el importe de los ingresos reconocidos tras la consideración de una concesión de precio implícita por la aplicación del párrafo 115;
- (c) El importe de estas transacciones que no se reconoció como ingreso, ya que la recaudación de la contraprestación no era probable de acuerdo con el párrafo 119, o como el importe de estas transacciones que no se reconoció como ingreso al considerarse una concesión de precio implícita a partir de la aplicación del párrafo 115; y
- (d) Si la contraprestación de la transacción se ha reducido tras la consideración de una concesión de precio implícita por la aplicación del párrafo , una entidad revelará lo siguiente:
 - (i) el importe de estas transacciones que se reconoció como ingreso tras la identificación de la concesión implícita de precio; y
 - (ii) El importe de estas transacciones que no se reconoció como ingreso, al considerarse una concesión de precio implícita.

Información a revelar específica para los ingresos no vinculantes

172. Como se destaca en el párrafo 46, en muchos casos la entidad podrá medir con fiabilidad los activos e ingresos procedentes de transacciones de impuestos y otras contribuciones y gravámenes

obligatorios, utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos. Sin embargo, pueden darse circunstancias excepcionales en las que una entidad no pueda medir con fiabilidad los activos e ingresos derivados hasta que haya transcurrido uno o varios periodos sobre los que se informa desde que se produjo el hecho imponible o el hecho equivalente para otras contribuciones y gravámenes obligatorios. En estos casos, la entidad informa sobre la naturaleza de las principales clases de impuestos u otras contribuciones y gravámenes obligatorios que no pueden medirse con fiabilidad, y por tanto reconocerse, durante el periodo sobre el que se informa en el que se produce el hecho imponible o el hecho equivalente para otras contribuciones y gravámenes obligatorios.

173. El párrafo 169(e) requiere que una entidad revele la existencia de ingresos anticipados. Estos pasivos conllevan el riesgo de que la entidad tenga que sacrificar beneficios económicos o potencial de servicio futuros si el hecho imponible no tiene lugar, o de que un acuerdo de transferencia no se convierta en vinculante.
174. El párrafo 170(e) requiere que una entidad revele información sobre la naturaleza y el tipo de las principales clases de legados, donaciones y donativos que ha recibido. Estas entradas de recursos se reciben según criterio del proveedor de recursos, que expone a la entidad al riesgo de que, en periodos futuros, dichas fuentes de recursos puedan cambiar significativamente.
175. Se recomienda encarecidamente a las entidades que no reconozcan los servicios en especie en el cuerpo principal de los estados financieros de propósito general que revelen información cualitativa sobre la naturaleza y el tipo de las principales clases de servicios en especie recibidos, en particular si esos servicios en especie recibidos forman parte integrante de las operaciones de la entidad. La medida en que una entidad sea dependiente de una clase de servicios en especie determinará la información a revelar que haga con respecto a dicha clase.
176. Cuando los servicios en especie cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo, las entidades pueden elegir reconocer estos servicios en especie y medirlos por su valor razonable. El párrafo 175 recomienda encarecidamente a la entidad que revele información cualitativa sobre la naturaleza y el tipo de todos los servicios en especie recibidos, tanto si se reconocen como si no. Esta información a revelar puede ayudar a los usuarios a hacer juicios informados sobre (a) la contribución hecha por dichos servicios al logro de los objetivos de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y (b) sobre la dependencia de la entidad de estos servicios para el logro de sus objetivos en el futuro.

Información a revelar específica para ingresos con acuerdos vinculantes

177. La entidad revelará todos los siguientes importes correspondientes al periodo sobre el que se informa, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del rendimiento financiero de conformidad con otras Normas:
 - (a) los ingresos reconocidos procedentes de acuerdos vinculantes con las obligaciones de cumplimiento, separadamente de sus otras fuentes de ingresos; y
 - (b) cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de conformidad con la NICSP 41) sobre cualquier cuenta por cobrar o activo por acuerdos vinculantes que surja de los acuerdos vinculantes de una entidad, que la entidad revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros acuerdos vinculantes.
178. Las obligaciones de cumplimiento imponen límites al uso sobre los activos, lo que repercute en las operaciones de la entidad. La información a revelar sobre el importe de los pasivos reconocidos en

relación con las obligaciones de cumplimiento ayuda a los usuarios a formarse un juicio sobre la capacidad de la entidad para utilizar sus activos a su discreción. Se aconseja a las entidades que desagreguen por clases la información que requiere revelar el párrafo 169(c).

Desagregación de los ingresos

179. La entidad desagregará los ingresos reconocidos procedentes de acuerdos vinculantes en categorías que representen cómo la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos y los flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. La entidad aplicará la guía de los párrafos GA205 a GA207 al seleccionar las categorías que vaya a utilizar para desagregar los ingresos.
180. La entidad revelará, además, información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos desagregados (de conformidad con el párrafo 179) y la información sobre los ingresos que se revele para cada segmento sobre el que deba informarse, si la entidad aplica la NICSP 18, *Información Financiera por Segmentos*.

Saldos de acuerdos vinculantes

181. Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos iniciales y finales de las cuentas por cobrar, los activos por acuerdos vinculantes y los pasivos por acuerdos vinculantes, si no se presentan o revelan por separado de otro modo;
 - (b) los ingresos reconocidos en el periodo sobre el que se informa que se incluyeron en el saldo del pasivo por acuerdos vinculantes al principio del periodo. e
 - (c) ingresos reconocidos en el periodo sobre el que se informa procedentes de las obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en la contraprestación de la transacción).
182. Una entidad explicará cómo el calendario de satisfacción de sus obligaciones de cumplimiento (véase el párrafo 184(a) se relaciona con el calendario típico de pagos (véase el párrafo 184(b)) y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del acuerdo vinculante y del pasivo del acuerdo vinculante. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.
183. Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo por acuerdos vinculantes y del pasivo por acuerdos vinculantes durante el periodo sobre el que se informa. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de activos y pasivos de acuerdos vinculantes de la entidad incluyen cualquiera de los siguientes:
- (a) cambios debidos a combinaciones del sector público;
 - (b) ajustes acumulativos de puesta al día de los ingresos que afecten al correspondiente activo del acuerdo vinculante o pasivo del acuerdo vinculante, incluidos los ajustes derivados de un cambio en la medición del progreso, un cambio en una estimación de la contraprestación de la transacción (incluido cualquier cambio en la evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está limitada) o una modificación de un acuerdo vinculante;
 - (c) deterioro de valor de un activo por acuerdo vinculante;

- (d) un cambio en el plazo para que un derecho a contraprestación se convierta en incondicional (es decir, para que un activo por acuerdo vinculante se reclasifique a una cuenta por cobrar); y
- (e) un cambio en el marco temporal para que se satisfaga una obligación de cumplimiento (es decir, para el reconocimiento de los ingresos derivados de un pasivo de un acuerdo vinculante).

Obligaciones de cumplimiento

184. La entidad revelará información sobre sus obligaciones de cumplimiento en los acuerdos vinculantes, incluyendo una descripción de todo lo siguiente:

- (a) cuándo suele satisfacer la entidad sus obligaciones de cumplimiento (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se prestan los servicios o en el momento de la finalización del servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;
- (b) las condiciones de pago significativas (por ejemplo, cuándo vence normalmente el pago, si el acuerdo vinculante tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable suele estar limitada de acuerdo con los párrafos 119 a 121);
- (c) La naturaleza de las obligaciones de cumplimiento que la entidad se ha comprometido a satisfacer, destacando cualquier obligación de cumplimiento de disponer que otra parte incurra en obligaciones de cumplimiento (es decir, si la entidad actúa como agente);
- (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
- (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

Contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes

185. Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de cumplimiento restantes:

- (a) El importe agregado de la contraprestación de la transacción asignado a las obligaciones de cumplimiento insatisfechas (o parcialmente insatisfechas) al final del periodo sobre el que se informa; y
- (b) Una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos el importe revelado de conformidad con el párrafo 185(a), que la entidad revelará de cualquiera de las siguientes formas:
 - (i) el uso cuantitativo de las franjas horarias más adecuadas para la duración de las obligaciones de cumplimiento restantes; o
 - (ii) El uso de información cualitativa.

186. Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 185 para una obligación de cumplimiento si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- (a) Las obligaciones de cumplimiento forman parte de un acuerdo vinculante que tiene una duración original prevista de un año o menos; o

- (b) La entidad reconoce los ingresos procedentes de la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento de conformidad con el párrafo GA90.
187. La entidad explicará cualitativamente si está aplicando la solución práctica del párrafo 186 y si alguna contraprestación procedente de acuerdos vinculantes no está incluida en la contraprestación de la transacción y, por tanto, no está incluida en la información revelada de conformidad con el párrafo 185. Por ejemplo, una estimación de la contraprestación de la transacción no incluiría ningún importe estimado de contraprestación variable que esté limitado (véase párrafos 119 a 121).

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de cumplimiento

188. En el caso de las obligaciones de cumplimiento que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad deberá revelar lo siguiente:
- (a) los métodos utilizados para Reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado); y
 - (b) Una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel del uso o transferencia de bienes o servicios.
189. Para las obligaciones de cumplimiento satisfechas en un momento dado, la entidad revelará los juicios significativos realizados al evaluar cuándo se satisface una obligación de cumplimiento.

Determinación de la contraprestación de la transacción y de los importes asignados a las obligaciones de cumplimiento

190. Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:
- (a) La determinación de la contraprestación de la transacción, que incluye, pero no se limita a, la estimación de la contraprestación variable, el ajuste de la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de la contraprestación no monetaria;
 - (b) la evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está limitada;
 - (c) la asignación de la contraprestación de la transacción, incluida la estimación de los valores independientes de los bienes o servicios comprometidos, y la asignación de descuentos y contraprestaciones variables a una parte específica del acuerdo vinculante (si procede); y
 - (d) Medición de las obligaciones por devoluciones, reembolsos y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos por los costos de obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos

191. Una entidad revelará los dos siguientes aspectos:
- (a) La determinación del importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos (de conformidad con el párrafo 148 o 152); y
 - (b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.

192. Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) los saldos finales de los activos reconocidos a partir de los costos incurridos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos (de conformidad con el párrafo 148 o 152) por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener acuerdos vinculantes con suministradores de recursos, costos de acuerdos previnculantes y costos de establecimiento); y
- (b) el importe de la amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo sobre el que se informa.

Soluciones Prácticas

193. Si una entidad opta por utilizar el recurso práctico del párrafo 126 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 151 (sobre los costos incrementales de obtener un acuerdo vinculante), la entidad revelará ese hecho.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

194. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma de manera anticipada, revelará ese hecho.**

195. Cuando una entidad adopte la base NICSP de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Transición

196. A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos 197 a 203:

- (a) La fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez esta norma; y
- (b) Un acuerdo vinculante completado es un acuerdo vinculante para el cual:
 - (i) la entidad ha satisfecho todas las condiciones identificadas de acuerdo con la NICSP 23, *Ingresos de transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*; o
 - (ii) la entidad ha satisfecho todos sus compromisos identificados de acuerdo con la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*.

197. Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:

- (a) De forma retroactiva a cada periodo anterior sobre el que se informa presentado de conformidad con la NICSP 3, con sujeción a las soluciones prácticas del párrafo 199; o
- (b) Retroactivamente con el efecto acumulado de aplicar inicialmente esta norma reconocido en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con los párrafos 201 a 203.

198. No obstante los requerimientos del párrafo 33 de la NICSP 3, cuando esta Norma se aplique por primera vez, una entidad solo necesitará presentar la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para el periodo anual inmediatamente anterior al primer periodo anual para el que se aplique esta Norma (el "periodo inmediatamente anterior") y solo si la entidad aplica esta Norma retroactivamente de acuerdo con el párrafo 197(a). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.
199. Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo 197(a):
- (a) para los acuerdos vinculantes completados, la entidad no necesita reexpresar los acuerdos vinculantes que:
 - (i) comiencen y finalicen dentro del mismo periodo anual sobre los que se informa; o
 - (ii) Son acuerdos vinculantes completados al comienzo del periodo más antiguo presentado.
 - (b) Para los acuerdos vinculantes completados que tengan una contraprestación variable, una entidad puede utilizar la contraprestación de la transacción en la fecha en que se completó el acuerdo vinculante en lugar de estimar los importes de la contraprestación variable en los periodos comparativos sobre los que se informa.
 - (c) Para los acuerdos vinculantes que se modificaron antes del comienzo del periodo más antiguo sobre el que se informa, una entidad no necesita reexpresar retroactivamente el acuerdo vinculante para esas modificaciones de un acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 65 y 66. En su lugar, una entidad reflejará el efecto agregado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del comienzo del primer periodo presentado al:
 - (i) Identificación de las obligaciones de cumplimiento satisfechas e insatisfechas;
 - (ii) la determinación de la contraprestación de la transacción; y
 - (iii) La asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento satisfechas y no satisfechas.
 - (d) Para todos los periodos sobre los que se informa presentados antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad no necesitará revelar el importe de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingreso.
200. Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo 199 que una entidad utilice, la entidad aplicará esa solución de forma congruente a todos los acuerdos vinculantes dentro de todos los periodos sobre los que se informa que se presenten Además, la entidad revelará toda la siguiente información:
- (a) las soluciones prácticas que se han utilizado; y
 - (b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.
201. Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 197(b), la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al

saldo inicial del resultado (ahorro o desahorro) acumulado (u otro componente de los activos netos/patrimonio, según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, la entidad puede optar por aplicar esta norma de forma retroactiva solo a los acuerdos vinculantes que no sean acuerdos vinculantes completados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, el 1 de enero de 20XX para una entidad con cierre a 31 de diciembre).

202. La entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo 197(b), también podrá utilizar la solución práctica descrita en el párrafo 199(c), ya sea:
- (a) para todas las modificaciones de un acuerdo vinculante que se produzcan antes del comienzo del periodo más antiguo sobre el que se presente información; o
 - (b) para todas las modificaciones de un acuerdo vinculante que se produzcan antes de la fecha de aplicación inicial.

Si una entidad utiliza esta solución práctica, deberá aplicarla de forma congruente a todos los acuerdos vinculantes y revelar la información requerida en el párrafo 200.

203. Para periodos de presentación que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad proporcionará toda la información a revelar adicional siguiente, si esta Norma se aplica de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 197(b):
- (a) El importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el periodo actual sobre el que se informa por la aplicación de esta Norma en comparación con las NICSP 9, NICSP 11 y NICSP 23; y
 - (b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados.

Retirada de otras normas

204. Esta Norma sustituye a las siguientes Normas:
- (a) NICSP 9, emitida en 2001;
 - (b) NICSP 11, emitida en 2001; y
 - (c) NICSP 23, emitida en 2006.

Las NICSP 9, NICSP 11 y NICSP 23 seguirán siendo aplicables hasta que se aplique o entre en vigencia la NICSP 47, lo que ocurra primero.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 47.

GA1. Esta guía de aplicación está organizada en las siguientes categorías:

- (a) Alcance (párrafos GA2 a GA9);
- (b) Definiciones (párrafos GA10 a GA12);
- (c) Identificación de la transacción de ingresos (párrafos -GA13 a GA31);
 - (i) Exigibilidad (párrafos GA14 a GA25);
 - (ii) Partes en un acuerdo (párrafos GA26 a GA31);
- (d) Ingresos de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos GA32 a GA138);
 - (i) Criterios para el modelo contable de acuerdos vinculantes (párrafos GA32 a GA39);
 - (ii) Infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante (párrafos GA40 a GA42);
 - (iii) Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante (párrafos GA43 a GA56);
 - (iv) Reconocimiento inicial de ingresos ordinarios (párrafos GA57 a GA58);
 - (v) Existencia y reconocimiento de un pasivo (párrafos GA59 a GA62);
 - (vi) Satisfacción de las obligaciones de cumplimiento (párrafos GA63 a GA81);
 - (vii) Aceptación por parte del suministrador de recursos de la transferencia de bienes o servicios de la entidad (párrafos GA82 a GA85);
 - (viii) Métodos para medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento (párrafos GA86 a GA95);
 - (ix) Derecho de retorno por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafos GA96 a GA103);
 - (x) Contraprestación a pagar a un suministrador de recursos por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafos GA104 a GA106);
 - (xi) Asignación de un descuento por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafos GA107 a GA109);
 - (xii) Determinación del valor independiente (párrafo GA110);
 - (xiii) Garantías por bienes o servicios transferidos a otra parte (párrafos GA117 a GA125);
 - (xiv) Consideraciones sobre el principal frente al agente (párrafos GA117 a GA125);
 - (xv) Opciones del suministrador de recursos para la incorporación de bienes o servicios adicionales (párrafos GA126 a GA130);
 - (xvi) Derechos no ejercidos de los proveedores de recursos (párrafos GA131 a GA134);

- (xvii) Tarifas iniciales no reembolsables (y algunos de los costos relacionados) para una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafos GA135 a GA138);
- (e) Aplicación de los principios a transacciones específicas (párrafos GA139 a GA202);
 - (i) Transferencias de capital (párrafos GA140 a GA142);
 - (ii) Servicios en especie (párrafos GA143 a GA149);
 - (iii) Pignoraciones (párrafo GA150)
 - (iv) Anticipos de transferencias (párrafo GA151);
 - (v) Préstamos en condiciones favorables (párrafos GA152 y GA153);
 - (vi) Medición de los activos transferidos (párrafo GA154);
 - (vii) Condonación de deudas y suposición de pasivos (párrafos GA155 a GA158);
 - (viii) Multas (párrafos GA161 a GA163);
 - (ix) Legados (párrafos GA161 a GA163);
 - (x) Regalos y donaciones, incluidos los bienes en especie (párrafos GA164 a GA167);
 - (xi) Licencias (párrafos GA168 a GA182);
 - (xii) Acuerdos de recompra (párrafos GA183 a GA196);
 - (xiii) Acuerdos de depósito (párrafos GA197 y GA198);
 - (xiv) Acuerdos de entrega posterior a la facturación (párrafos GA199 a GA202); y
- (f) Información a revelar (párrafos GA203 a GA207);
 - (i) Información a revelar sobre ingresos desagregados (párrafos GA205 a GA207).

Alcance (párrafo 3)

- GA2. El alcance de esta Norma se centra en establecer los principios y requerimientos a la hora de contabilizar las transacciones de ingresos. Los ingresos pueden proceder de transacciones sin acuerdos vinculantes o con acuerdos vinculantes. Las definiciones del párrafo 4 establecen los elementos clave para aplicar el alcance de la Norma.
- GA3. Aunque los impuestos son la principal fuente de ingresos para muchos gobiernos, otras entidades del sector público dependen de las transferencias (a veces conocidas como subvenciones) y de otras fuentes de financiación. Algunos ejemplos de estos ingresos son, pero no limitados a:
- (a) impuestos;
 - (b) transferencias (ya sean en efectivo o no), incluidas condonaciones de deuda, multas, legados, regalos, donaciones, bienes en especie, servicios en especie y la parte recibida fuera de mercado de préstamos en condiciones favorables; y
 - (c) transferencias de capital.
- GA4. Esta Norma especifica la contabilización de los costos incrementales de obtener un acuerdo vinculante y de los costos incurridos para satisfacer un acuerdo vinculante si dichos costos no están dentro del alcance de otra Norma (véanse los párrafos 148 a 161). Una entidad aplicará esos

párrafos solo a los costos incurridos que estén relacionados con un acuerdo vinculante (o parte de ese acuerdo vinculante) que esté dentro del alcance de esta Norma.

Exclusiones del alcance

- GA5. Las ganancias procedentes de la venta de activos no financieros dentro del alcance de la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, la NICSP 31, *Activos Intangibles*, o la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, que no sean un producto de las actividades de una entidad, no se considerarán ingresos. Sin embargo, los principios de reconocimiento y medición de esta Norma pueden aplicarse para contabilizar las disposiciones de tales activos.
- GA6. Esta Norma no se aplica a las combinaciones del sector público. Los gobiernos pueden reorganizar el sector público, fusionando algunas entidades del sector público y dividiendo otras en dos o más entidades separadas. Una combinación del sector público tiene lugar cuando dos o más operaciones se unen para formar una entidad que informa. Estas reestructuraciones, habitualmente no suponen que una entidad compre otro negocio o entidad, pero pueden dar lugar a que una entidad nueva o existente adquiera todos los activos y pasivos de otro negocio o entidad. Las combinaciones del sector público se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.
- GA7. Las transferencias de recursos que satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios no darán lugar a ingresos. Las aportaciones de los propietarios se definen en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*. Para que una transacción pueda calificarse de contribución de los propietarios, será necesario satisfacer las características identificadas en dicha definición, y considerar la esencia más que la forma de la transacción. Una contribución de los propietarios puede evidenciarse mediante, por ejemplo:
- (a) una designación formal de la transferencia (o una clase de tales transferencias) por el contribuidor o una entidad que controla al contribuidor de la medida en que forma parte de los activos netos/patrimonio aportado del receptor, ya sea antes de que ocurra la contribución o en el momento de ésta;
 - (b) un acuerdo formal, en relación a la contribución, estableciendo o incrementando una participación financiera existente en los activos netos/patrimonio del receptor que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados; o
 - (c) la emisión, en relación con la aportación, de los instrumentos de patrimonio que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados.
- GA8. Los acuerdos que (a) especifican que la entidad que proporciona los recursos tiene derecho a la distribución de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio durante la vida de la entidad receptora, o a la distribución de cualquier excedente de los activos sobre los pasivos en caso de liquidación de la entidad receptora, o (b) especifican que la entidad que proporciona los recursos adquiere una participación financiera en la entidad receptora que puede venderse, intercambiarse, transferirse o rescatarse, son, en esencia, acuerdos para realizar una aportación de los propietarios.
- GA9. Si, pese a la forma de la transacción, la esencia es claramente la de un préstamo u otra clase de pasivo, o ingreso, la entidad la reconoce como tal, y revelará información apropiada en las notas a los estados financieros con propósito general, si tiene importancia relativa. Por ejemplo, si una transacción pretende ser una contribución de los propietarios, pero especifica que la entidad

pagará distribuciones fijas al suministrador de recursos, con una devolución de la inversión del suministrador de recursos en un momento futuro especificado, la transacción es más característica de un préstamo. Para acuerdos contractuales, una entidad también considerará la guía de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* cuando distinga los pasivos de las contribuciones de los propietarios.

Definiciones (párrafos 4 a 8)

Acuerdo vinculante

- GA10. Un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere tanto derechos como obligaciones exigibles a las partes del acuerdo. Un contrato es un tipo de acuerdo vinculante. Cada una de las partes del acuerdo vinculante ha suscrito voluntariamente el acuerdo y puede hacer valer sus respectivos derechos y obligaciones que le confiere el acuerdo.
- GA11. Esta Norma especifica la contabilización de un acuerdo vinculante individual. Sin embargo, como solución práctica, una entidad puede aplicar esta norma a una cartera de acuerdos vinculantes (u obligaciones de cumplimiento) con características similares si la entidad espera razonablemente que los efectos sobre los estados financieros de la aplicación de esta Norma a la cartera no difieran sustancialmente de la aplicación de esta Norma a los acuerdos vinculantes individuales (u obligaciones de cumplimiento) dentro de esa cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.
- GA12. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante es, a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. El acuerdo vinculante puede surgir de contratos legales o a través de otros medios equivalentes como los mecanismos legales (por ejemplo, a través de la autoridad legislativa o ejecutiva o de directivas ministeriales o del gabinete). La autoridad legislativa o ejecutiva puede crear acuerdos exigibles, similares a los acuerdos contractuales, ya sea por sí solos o junto con contratos legales entre las partes.

Identificación de la transacción de ingresos (párrafos 9 a 15)

- GA13. La entidad considerará los términos de su transacción de ingresos y todos los hechos y circunstancias relevantes al aplicar esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a los acuerdos con características y circunstancias similares.

Exigibilidad

- GA14. Los derechos y obligaciones interdependientes de un acuerdo deben ser exigibles para cumplir la definición de acuerdo vinculante. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de responsabilizar a las partes del acuerdo del cumplimiento de las obligaciones señaladas. Una entidad debe determinar si un acuerdo es exigible basándose en si cada entidad del acuerdo tiene la capacidad de hacer cumplir los derechos y las obligaciones. La evaluación de la exigibilidad por parte de la entidad se produce al inicio y cuando un cambio externo significativo indica que puede haber un cambio en la exigibilidad de ese acuerdo.

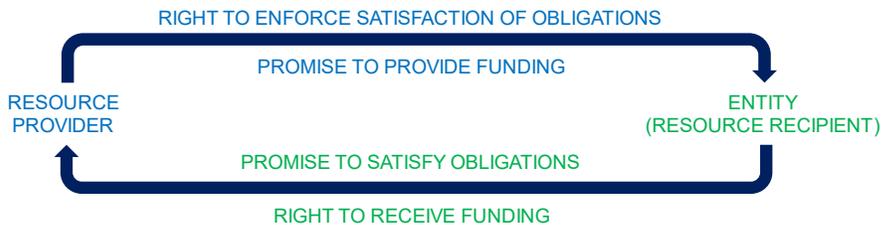
- GA15. Dado que la exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, una entidad debe evaluar objetivamente todos los factores relevantes para determinar si un acuerdo es exigible. En algunas jurisdicciones, las entidades del sector público no pueden contraer obligaciones legales, porque no se les permite contratar en su propio nombre; sin embargo, existen procesos alternativos con una vigencia equivalente a los acuerdos legales (descritos como ejecutables a través de medios equivalentes). Para que un acuerdo sea exigible a través de "medios equivalentes", se requiere la presencia de un mecanismo de ejecución fuera del sistema legal, que sea similar a la fuerza de la ley sin ser legal por naturaleza, para establecer el derecho del suministrador de recursos a obligar a la entidad a completar la obligación acordada o a estar sujeta a remedios por incumplimiento. Del mismo modo, se requiere un mecanismo fuera de los sistemas legales, que sea similar a la fuerza de la ley sin ser legal por naturaleza, para establecer el derecho de la entidad a obligar al suministrador de recursos a pagar la contraprestación acordada. Así, una entidad debe identificar y evaluar todos los factores relevantes considerando los medios legales o equivalentes en los que las partes implicadas hacen cumplir cada uno de los respectivos derechos y obligaciones del acuerdo.
- GA16. En el sector público, un acuerdo es exigible cuando cada una de las partes del acuerdo puede hacer valer sus respectivos derechos y obligaciones. .Un acuerdo es exigible si incluye:
- (a) derechos y obligaciones claramente especificados para cada parte implicada; y
 - (b) Las reparaciones por incumplimiento de cada una de las partes implicadas que pueden hacerse cumplir a través de los mecanismos de exigibilidad identificados.
- GA17. Cuando una entidad evalúe la exigibilidad, deberá considerar cómo los mecanismos de exigibilidad identificados imponen consecuencias implícitas o explícitas a cualquier parte o partes que no satisfagan sus obligaciones en el acuerdo, a través de medios legales o equivalentes. Si la entidad no es capaz de determinar cómo los mecanismos de exigibilidad identificados permitirían en esencia a la entidad responsabilizar a las otras partes del acuerdo del cumplimiento de sus obligaciones en caso de incumplimiento, entonces el acuerdo no es exigible y no cumple la definición de acuerdo vinculante.
- GA18. La exigibilidad surge de la compulsión por parte de un sistema legal, incluso a través de medios legales (ejecutados en los tribunales de una jurisdicción, así como sentencias judiciales y precedentes jurisprudenciales para cumplir con los términos del acuerdo) o el cumplimiento a través de medios equivalentes (leyes y regulaciones, incluyendo legislación, autoridad ejecutiva, gabinete o directivas ministeriales).
- GA19. La autoridad ejecutiva (a veces denominada orden ejecutiva) es una autoridad otorgada a un miembro o a miembros seleccionados de la administración de un gobierno para crear legislación sin la ratificación del parlamento en pleno. Puede considerarse un mecanismo de ejecución válido si dicha orden se emitió ordenando a una entidad que satisfaga las obligaciones señaladas en el acuerdo.
- GA20. Las directivas ministeriales o del gabinete pueden crear un mecanismo de exigibilidad entre diferentes departamentos gubernamentales o diferentes niveles de gobierno de la misma estructura gubernamental. Por ejemplo, una directiva dada por un ministro o un departamento gubernamental a una entidad controlada por el gobierno para que satisfaga las obligaciones señaladas en el acuerdo puede ser exigible. Cada una de las partes debe poder hacer cumplir tanto los derechos como las obligaciones que se le confieren en el acuerdo para cumplir la

definición de acuerdo vinculante. Cada parte debe tener la capacidad y la autoridad para obligar a la otra parte o partes a cumplir los compromisos establecidos en el acuerdo o para pretender una reparación en caso de que estos compromisos no se vean satisfechos.

- GA21. Los derechos soberanos son la autoridad para elaborar, modificar y derogar disposiciones legales. Por sí sola, esta autoridad no establece derechos y obligaciones exigibles a efectos de la aplicación de esta norma. Sin embargo, si el uso de los derechos de soberanía se detallara en el acuerdo como medio para exigir el cumplimiento de las obligaciones por parte de una entidad, esto podría dar lugar a un mecanismo de exigibilidad válido.
- GA22. Una entidad puede sentirse obligada a cumplir con sus obligaciones en un acuerdo debido al riesgo de no recibir financiación futura de la otra parte. En general, la capacidad de reducir o retener la financiación futura a la que la entidad no tiene derecho actualmente no se consideraría un mecanismo de exigibilidad válido en el contexto de esta norma porque no existe ninguna obligación por parte del suministrador de recursos de proporcionar dicha financiación. Sin embargo, si la entidad tiene actualmente derecho a financiación en el futuro a través de otro acuerdo vinculante, y los términos de este otro acuerdo vinculante permiten específicamente una reducción de la financiación futura si se incumplen otros acuerdos, entonces la reducción de la financiación futura podría considerarse un mecanismo de exigibilidad válido.
- GA23. La entidad, al determinar si una reducción de la financiación futura sería un mecanismo de exigibilidad, aplicará su criterio basándose en los hechos y circunstancias. Los factores clave que pueden indicar que el suministrador de recursos reduciría la financiación futura en caso de incumplimiento de los compromisos adquiridos en otro acuerdo vinculante son la capacidad del suministrador de recursos para reducir la financiación futura y su historial de hacerlo.
- GA24. Una declaración de finalidad o un anuncio público por parte de un suministrador de recursos (por ejemplo, el gobierno) de gastar dinero o proporcionar bienes o servicios de una determinada manera no constituye, en sí mismo, un acuerdo exigible a los efectos de esta Norma. Dicha declaración es de carácter general y no crea un acuerdo vinculante entre un suministrador de recursos y una entidad (receptora de recursos).
- GA25. En algunas jurisdicciones, pueden incluirse términos y condiciones específicos en los acuerdos que pretenden hacer cumplir los derechos y las obligaciones, pero históricamente no se han hecho cumplir. Si la experiencia pasada con un suministrador de recursos indica que éste nunca hace cumplir los términos del acuerdo cuando se han producido infracciones, entonces la entidad puede concluir que los términos del acuerdo no son sustantivos, y puede indicar que dichos términos no responsabilizan en esencia a la otra entidad y que el acuerdo no se considera exigible. Sin embargo, si la entidad no tiene experiencia con el suministrador de recursos, o no ha incumplido anteriormente ningún término que pudiera inducir al suministrador de recursos a exigir el cumplimiento del acuerdo, y no tiene pruebas de lo contrario, la entidad asumiría que el suministrador de recursos exigiría el cumplimiento de los términos, y el acuerdo se considera exigible. Una entidad deberá considerar cualquier antecedente de exigibilidad como uno de los factores relevantes en su evaluación global de la exigibilidad y de si las entidades pueden ser consideradas objetivamente responsables de hacer cumplir los derechos y satisfacer las obligaciones que acordaron en el acuerdo.

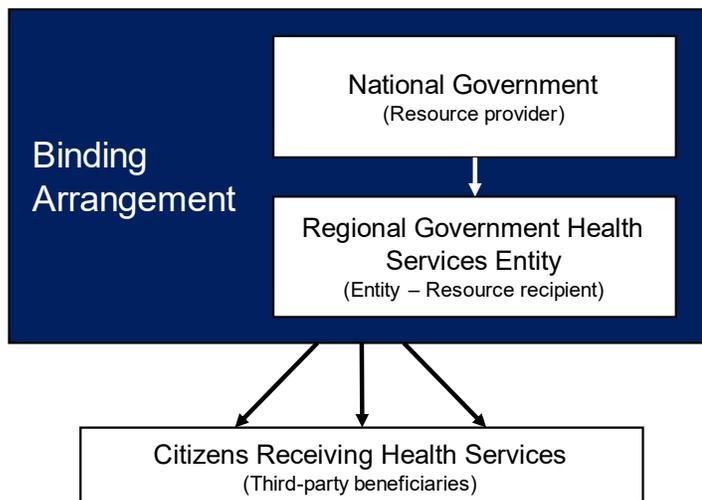
Partes en un acuerdo

- GA26. Los acuerdos en el sector público suelen incluir a dos o más partes. Para que el acuerdo cumpla la definición de acuerdo vinculante a efectos de esta Norma, al menos dos de las partes del acuerdo deben tener sus propios derechos y obligaciones conferidos por el acuerdo, y la capacidad de hacer cumplir estos derechos y obligaciones.
- GA27. Para las transacciones específicas del sector público con acuerdos vinculantes, el suministrador de recursos es la parte que proporciona contraprestación a la entidad por los bienes o servicios establecidos en un acuerdo vinculante, pero no es necesariamente la parte que recibe dichos bienes o servicios. El suministrador de recursos puede proporcionar contraprestación para que la entidad:
- (a) utilice recursos internamente para bienes o servicios. En estos casos, el suministrador de recursos no proporciona directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio;
 - (b) transfiera bienes o servicios distintos al suministrador de recursos. En estos casos, el suministrador de recursos es un comprador, ya que recibe bienes o servicios que son un resultado de las actividades de una entidad en virtud de un acuerdo vinculante para su propio consumo; o
 - (c) Transferencia de bienes o servicios distintos a un tercero beneficiario. En los acuerdos entre múltiples partes (analizados más adelante), el suministrador de recursos tiene un acuerdo vinculante con la entidad y le proporciona una contraprestación para que entregue bienes o servicios a un tercero beneficiario. Por ejemplo, si un gobierno central proporciona financiación a un departamento regional de sanidad para realizar pruebas de densidad ósea a los ciudadanos mayores de 55 años, el gobierno central es el suministrador de recursos y los ciudadanos son los terceros beneficiarios. El suministrador de recursos puede exigir la entrega de esos bienes o servicios o recurrir a la entidad si no se satisfacen los compromisos del acuerdo vinculante.
- GA28. Es decir, como mínimo, la entidad que recibe la contraprestación (beneficiario de los recursos) debe poder hacer cumplir el compromiso de recibir la financiación (contraprestación), y la entidad que proporciona la financiación (el proveedor de los recursos) debe poder hacer cumplir la satisfacción de las obligaciones asumidas por la entidad que recibe la contraprestación. La exigibilidad bidireccional mínima en un acuerdo vinculante se ilustra en el diagrama siguiente:



- GA29. Las partes destacadas dentro de un acuerdo vinculante que no tienen derechos y obligaciones exigibles son terceros beneficiarios. Los terceros beneficiarios en los acuerdos vinculantes entre múltiples partes no tienen ningún derecho a obligar a la entidad a entregar bienes o servicios. Sin embargo, para que estos acuerdos entre múltiples partes estén dentro del alcance de esta norma, el suministrador de recursos debe tener la capacidad de obligar a la entidad a entregar bienes o servicios distintos a los terceros beneficiarios. En estos acuerdos entre múltiples partes, la entidad

(receptora de recursos) no es un agente del suministrador de recursos porque la entidad obtiene el control de la contraprestación del suministrador de recursos y es responsable de proporcionar



bienes o servicios a los terceros beneficiarios. Esta relación se ilustra en el siguiente diagrama:

- GA30. Al evaluar la exigibilidad de un acuerdo, la entidad considera no solo su capacidad para hacer valer su derecho a recibir fondos relacionados con la(s) obligación(es) cumplida(s), sino también la capacidad del suministrador de recursos para obligar a la entidad a satisfacer sus obligaciones.
- GA31. Algunas transacciones de ingresos pueden ser exigibles, pero solo crean derechos y obligaciones exigibles para una de las partes del acuerdo. Estas transacciones no cumplen la definición de acuerdo vinculante a efectos de esta norma debido a la falta de exigibilidad en ambos sentidos.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdo vinculantes

Criterios para el modelo contable del acuerdo vinculante (párrafos 56 a 61)

Esencia económica

- GA32. La entidad determinará si una operación con un acuerdo vinculante que requiere una transferencia de bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario tiene esencia económica considerando en qué medida se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros o su potencial de servicio como resultado de la operación. Una transacción tiene esencia económica si:
- la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido: o
 - el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de intercambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
 - las diferencias en (a) y (b) son significativas en relación con el valor actual de los activos intercambiados.
- GA33. A efectos de determinar si una transacción tiene esencia económica, el valor específico para la entidad de la parte de las operaciones de la entidad afectadas por la transacción reflejará los flujos

de efectivo después de impuestos, si se aplican impuestos. Los resultados de estos análisis pueden ser claros sin que la entidad tenga que realizar cálculos detallados.

GA34. A efectos de esta norma, la esencia económica incluye la esencia comercial.

Probabilidad de recaudación de la contraprestación a la que tiene derecho una entidad - Consecuencias del párrafo 56(e).

GA35. Una entidad debe aplicar su juicio al considerar los hechos y las circunstancias al entrar en un acuerdo vinculante para evaluar la capacidad y la intención del suministrador de recursos al inicio de pagar la contraprestación esperada en una fecha futura.

GA36. Una entidad debe evaluar la posibilidad de recaudación al inicio del acuerdo vinculante basándose en la mejor estimación de la entidad de los riesgos asociados con el suministrador de recursos en el acuerdo vinculante. Esta evaluación inicial puede dar lugar a diferencias con la contraprestación real recaudada posteriormente como consecuencia de cambios en las condiciones o expectativas. Tales cambios se reflejarían como deterioro de valor (disminución respecto a las circunstancias iniciales) o reconocimiento de la contraprestación total (superación de la recaudación esperada determinada al inicio).

GA37. Puede proporcionarse una concesión de precio como parte del acuerdo vinculante. Una concesión de precio es generalmente conocida por las partes al inicio del acuerdo vinculante, ya sea implícita o explícitamente, y potencialmente informada por la historia pasada con las partes. Esta Norma suele medir los ingresos basándose en la contraprestación de la transacción a la que una entidad espera tener derecho en lugar del importe que espera recaudar en última instancia. Los ingresos se ajustan por descuentos, rebajas, reembolsos, créditos, concesiones de precios, incentivos, bonificaciones por desempeño, penalizaciones u otras partidas similares, pero no se reducen por pérdidas por deterioro de valor. Sin embargo, cuando una entidad está proporcionando bienes o servicios y acepta del proveedor de los recursos un importe de contraprestación inferior al precio señalado en el acuerdo vinculante, la aceptación del importe inferior de contraprestación representa una concesión de precio implícita (véanse los párrafos 109 y 115(b)). La entidad evalúa si este importe inferior de contraprestación, después de tener en cuenta la concesión implícita de precio, cumple el criterio de cobrabilidad del párrafo 56(e).

GA38. En algunos acuerdos vinculantes, las entidades están obligadas por ley a proporcionar determinados bienes o servicios (como agua y electricidad) a todos los ciudadanos, independientemente de si éstos tienen la finalidad o la capacidad de pagar por dichos bienes o servicios.

GA39. Cuando el pago de la contraprestación, menos cualquier concesión de precio, no es probable para la entrega del bien o la prestación del servicio a determinados grupos de ciudadanos, no se cumple el criterio para la identificación de un acuerdo vinculante del párrafo 56(e). En estas circunstancias, cuando la recaudación de la contraprestación, menos cualquier concesión de precio, no sea probable al inicio del acuerdo vinculante, una entidad deberá aplicar el párrafo 58 de esta Norma.

Infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante

G40. El tratamiento contable de una infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante depende de:

- (a) si quedan obligaciones de cumplimiento incompletas según el acuerdo;

- (b) cuándo se produjo la infracción – es decir, si fue en el periodo en el que se descubre la infracción o en un periodo anterior; y
- (c) el motivo de la infracción.

GA41. Si la infracción se produce en el periodo en curso y se identifica antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, la entidad reconocerá un pasivo por el importe a devolver al suministrador de recursos y dará de baja cualquier ingreso reconocido durante el periodo sobre el que se informa.

GA42. Cuando se determine que la infracción se produjo en un periodo anterior, el tratamiento contable se determinará evaluando si la infracción ha dado lugar a un:

- (a) cambio en la estimación contable, tal y como se define en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Las estimaciones contables se utilizan cuando las partidas de los estados financieros no pueden medirse con precisión y puede requerirse un juicio para medir dichas partidas, tal como se describe en la NICSP 3;
- (b) error de periodos anteriores que se ha producido por no haber utilizado, o por haber utilizado incorrectamente, información fielmente representativa que estaba disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros del periodo o que cabía esperar razonablemente que se hubiera obtenido; o
- (c) evento pasado separado porque el importe reconocido en los estados financieros del periodo anterior no es un importe estimado y se basó en el uso de información fielmente representativa disponible en la fecha de aprobación de los estados financieros del periodo sobre el que se informó.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante (párrafos 68 a 77)

Compromisos de utilización de recursos

GA43. Una obligación de cumplimiento es un compromiso de la entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos internamente para un bien o servicio distinto o de transferir un bien o servicio distinto a un comprador (es decir, un suministrador de recursos) o a un tercero beneficiario. Los objetivos de una obligación de cumplimiento pueden ser adicionales a los objetivos de prestación de servicios de la entidad, u objetivos adicionales en los que la entidad se haya comprometido a través del acuerdo vinculante. El compromiso de utilizar recursos da lugar a otros recursos (es decir, bienes o servicios comprometidos que proporcionan derechos a beneficios económicos o potencial de servicio, o ambos) ya sea para la entidad que informa o para otra parte externa (ya sea el comprador o un tercero beneficiario. Véase el párrafo GA49 para una guía adicional). La entidad también puede recibir el beneficio del bien o servicio pero dirigir el uso del beneficio a otras partes.

GA44. Esta Norma requiere que una entidad identifique apropiadamente cualquier obligación de cumplimiento cuando celebre un acuerdo vinculante, y reconozca entonces los ingresos como o cuando satisfaga cada una de las obligaciones de cumplimiento identificadas de acuerdo con los términos y condiciones del acuerdo vinculante.

GA45. En el sector público, la identificación de las obligaciones de cumplimiento puede requerir un juicio significativo. Una condición necesaria para la existencia de una obligación de cumplimiento es que

el compromiso sea lo suficientemente específico como para poder determinar cuándo se satisface dicha obligación de cumplimiento. La entidad considera los siguientes factores a la hora de identificar si un compromiso es suficientemente específico:

- (a) la naturaleza o el tipo del compromiso de utilizar recursos;
- (b) el costo o valor de los bienes o servicios distintos de el compromiso de utilizar recursos;
- (c) la cantidad de los bienes o servicios distintos del compromiso de utilizar recursos; y
- (d) El periodo durante el cual se produce el uso de los recursos.

GA46 . La existencia de indicadores de desempeño en relación con los compromisos puede indicar, pero no necesariamente, la existencia de una obligación de cumplimiento tal y como se define en esta Norma. Un indicador de desempeño es un tipo de medición del desempeño (cuantitativa, cualitativa o descriptiva) que se utiliza para evaluar el éxito y el grado en que una entidad está utilizando los recursos, proporcionando servicios y alcanzando sus objetivos de desempeño del servicio. Un indicador de desempeño suele ser una medida de desempeño impuesta internamente y no una obligación de cumplimiento.

Los compromisos de utilizar recursos internamente

GA47. En muchos casos, el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante requiere que la entidad utilice recursos internamente para un bien o servicio comprometido con el fin de alcanzar objetivos específicos de prestación de servicios. Algunos ejemplos de recursos proporcionados a una entidad del sector público en un acuerdo vinculante pueden ser:

- (a) transferencias de los gobiernos nacionales a los gobiernos provinciales, estatales o locales;
- (b) transferencias de los gobiernos estatales/provinciales a los gobiernos locales;
- (c) transferencias de los gobiernos a otras entidades del sector público;
- (d) Transferencias a organismos gubernamentales creados por leyes o regulaciones para desempeñar funciones específicas con autonomía operativa, como autoridades legales o consejos o autoridades regionales; y
- (e) transferencias de organismos donantes a gobiernos u otras entidades del sector público.

GA48. Un suministrador de recursos en el acuerdo vinculante tendría la capacidad de exigir el cumplimiento de la forma en que la entidad utiliza los recursos para lograr objetivos específicos y de hacer que la entidad rinda cuentas del cumplimiento de dichas condiciones. Las obligaciones de cumplimiento pueden venir impuestas por los requerimientos de los acuerdos vinculantes que establecen las bases de las transferencias, o pueden surgir del entorno normal de las operaciones, como el reconocimiento de los ingresos anticipados.

Los compromisos de utilizar recursos para otra parte (un suministrador de recursos (comprador) o un tercero beneficiario)

GA49. En algunos casos, el compromiso de una entidad en un acuerdo vinculante requiere que la entidad utilice recursos para transferir un bien o servicio distinto a una parte o partes externas (es decir, al comprador (suministrador de recursos) o a un tercero beneficiario) identificadas en el acuerdo vinculante, de conformidad con los términos y condiciones del acuerdo vinculante. En la práctica, la entidad considerará si mantiene el control de los recursos, o si los recursos se convierten en un

bien y/o servicio y se requiere su transferencia al suministrador de recursos o a un tercero beneficiario. En este caso, el suministrador de recursos es efectivamente un comprador de bienes o servicios distintos de la entidad.

- GA50. Una característica clave que distingue el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio distinto de otros compromisos del acuerdo vinculante es la clara identificación de una parte externa que recibe los bienes o servicios distintos. Un acuerdo vinculante que impone a una entidad la obligación de transferir un bien o servicio diferenciado a una parte externa especificada (es decir, el comprador o un tercero beneficiario especificado) proporciona generalmente un indicador claro de especificidad y transferencia del control de los beneficios económicos y del potencial de servicio de los recursos de la entidad a la parte externa.
- GA51. Dependiendo del acuerdo vinculante, los bienes o servicios comprometidos en una obligación de cumplimiento pueden incluir, pero no están limitados a los siguientes:
- (a) suministro de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, los inventarios como las publicaciones o el agua municipal suministrada a cambio de unas tarifas);
 - (b) compra de bienes por parte de una entidad y proporcionados a los ciudadanos (por ejemplo, cubos de recogida de basuras);
 - (c) reventa de derechos sobre bienes o servicios adquiridos por una entidad (por ejemplo, un derecho de emisión revendido por una entidad que actúa como principal, véanse los párrafos GA117 a GA125);
 - (d) suministro de bienes o servicios por parte de una entidad a terceros beneficiarios (por ejemplo, un programa de vacunación infantil proporcionado por un hospital que fue financiado por un gobierno para tal fin);
 - (e) realización de una tarea para un comprador que se especifica en el acuerdo vinculante (por ejemplo, la gestión de las instalaciones de agua);
 - (f) prestación de un servicio de estar dispuesto a proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, paramédicos en el sitio en una competición atlética organizada por un grupo comunitario);
 - (g) suministro de un servicio de disposición para que otra parte transfiera bienes o servicios a un comprador o tercero beneficiario (por ejemplo, Correos actuando como agente de otra parte mediante la recaudación de pagos de teléfono y electricidad, véase párrafos GA117 a GA125);
 - (h) concesión de derechos sobre bienes o servicios que se prestarán en el futuro y que un comprador podrá revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, el departamento de sanidad que suministra medicamentos y suplementos a las farmacias se compromete a transferir un bien o servicio comprometido por otra parte a las clínicas que adquieran los medicamentos y suplementos a las farmacias);
 - (i) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un comprador (por ejemplo, un departamento de obras del gobierno construyendo una instalación recreativa para otro municipio);
 - (j) concesión de licencias (véase párrafos GA168 a GA182); y
 - (k) concesión de opciones para adquirir bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionen al comprador un derecho material (véanse los párrafos GA126 a GA130).

GA52. Una entidad obtiene y reconoce ingresos cuando satisface una obligación de cumplimiento mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido a un comprador o tercero beneficiario. La transferencia del bien o servicio se indica cuando el comprador o tercero beneficiario obtiene el control de los bienes o servicios comprometidos. El párrafo 18 proporciona indicadores de control, que incluyen:

- (a) la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del activo; y
- (b) la capacidad de impedir que otros dirijan los beneficios económicos o el potencial de servicio incorporados al activo.

Identificación de los compromisos de utilizar recursos para otra parte (un suministrador de recursos (comprador) o un tercero beneficiario)

GA53. Los compromisos de utilizar recursos para transferir bienes o servicios distintos a una parte externa suelen tener un mayor grado de especificidad. La entidad está obligada a identificar claramente tales obligaciones de cumplimiento con el fin de completar un análisis más objetivo y una contabilización más precisa del reconocimiento y la medición de los ingresos de estas operaciones.

GA54. En los casos en que un acuerdo vinculante incluya una obligación de cumplimiento para transferir bienes o servicios comprometidos por separado a un comprador o tercero beneficiario, un bien o servicio comprometido es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes (véase el párrafo 73):

- (a) El compromiso de utilizar recursos para transferir un bien o servicio distinto al comprador o tercero beneficiario puede generar otros recursos que proporcionen derechos a beneficios económicos o potencial de servicio, ya sea por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para la parte que recibe el bien o servicio (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
- (b) el compromiso de la entidad de utilizar recursos para transferir un bien o servicio distinto al comprador o tercero beneficiario es identificable por separado de otros compromisos del acuerdo vinculante (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto dentro del contexto del acuerdo vinculante).

GA55. En tales acuerdos vinculantes, el compromiso de utilizar recursos para transferir bienes o servicios distintos al comprador o a un tercero beneficiario puede generar otros recursos que proporcionen derechos a beneficios económicos o potencial de servicio cuando la transferencia por parte de la entidad del bien o servicio a la parte que recibe los bienes o servicios contribuya a que el comprador alcance sus objetivos de prestación de servicios.

GA56. Las obligaciones de cumplimiento que requieren la transferencia de bienes o servicios comprometidos al comprador o a un tercero beneficiario son identificables por separado (es decir, distintas) de otros compromisos en el mismo acuerdo vinculante para permitir que el comprador pueda determinar cuándo se satisface ese compromiso. Por lo tanto, es posible tener varias obligaciones de cumplimiento en un mismo acuerdo vinculante.

Reconocimiento inicial de transacciones de ingresos con un acuerdo vinculante (párrafo 78)

GA57. De acuerdo con el párrafo 78, cuando un acuerdo vinculante esté totalmente insatisfecho, una entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso asociado con el acuerdo vinculante, a

menos que el acuerdo vinculante sea oneroso. Los derechos y obligaciones de una entidad en virtud de un acuerdo vinculante totalmente insatisfecho son interdependientes e inseparables. Los derechos y obligaciones combinados constituyen un único activo o pasivo que se mide a cero. Los derechos y obligaciones individuales se reconocen como partidas (activos, pasivos, ingresos y gastos según su naturaleza) solo cuando (o a medida que) una o varias partes del acuerdo vinculante satisfacen sus obligaciones.

- GA58. Cuando queden partes del acuerdo vinculante igualmente insatisfechas, la entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o ingreso por las partes igualmente insatisfechas del acuerdo vinculante. Tales partes igualmente insatisfechas del acuerdo vinculante siguen constituyendo un único activo o pasivo que se mide a cero.

Existencia y reconocimiento de un pasivo (párrafos 81 a 86)

- GA59. Las obligaciones de cumplimiento de una entidad en un acuerdo vinculante pueden dar lugar a un pasivo. Los pasivos se definen como una obligación presente de la entidad de transferir recursos como resultado de eventos pasados.

Una obligación presente

- GA60. Una obligación presente puede ser legalmente vinculante (es decir, a través de medios legales o equivalentes) o no legalmente vinculante. Una obligación de cumplimiento es una obligación presente legalmente vinculante, en transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes, de utilizar los recursos de conformidad con los términos del acuerdo vinculante. Todos los acuerdos vinculantes incluyen al menos una obligación de cumplimiento.

Como resultado de eventos pasados

- GA61. Las entidades del sector público pueden llegar voluntariamente a acuerdos vinculantes para cumplir sus objetivos de servicio y obtener activos de los gobiernos o de otras entidades, o comprándolos o produciéndolos. Los pasivos pueden existir como resultado de eventos pasados, concretamente cuando:

- (a) la entidad celebra un acuerdo vinculante con una o más partes; y
- (b) el proveedor de los recursos ha proporcionado los recursos prometidos antes de que la entidad satisfaga las obligaciones de cumplimiento asociadas (es decir, la entidad ha recibido un pago anticipado y el acuerdo vinculante está parcialmente satisfecho)

Las transacciones o eventos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a las obligaciones de cumplimiento

.Una transferencia de recursos

- GA62 La exigibilidad de un acuerdo vinculante proporciona a cada una de las partes del acuerdo la capacidad de responsabilizarlas para que satisfagan sus obligaciones de cumplimiento o se enfrenten a las consecuencias si no satisfacen sus obligaciones de cumplimiento. Cuando la entidad ha recibido recursos después de suscribir un acuerdo vinculante como parte dispuesta, existe un pasivo si la consecuencia de que la entidad no satisfaga su obligación de cumplimiento, como resultado de estos eventos pasados, es transferir recursos a otra parte (por ejemplo, al suministrador de recursos). Algunos ejemplos de consecuencias del incumplimiento que requieren una transferencia de recursos incluyen, pero no se limitan a, devolver los recursos al suministrador

de recursos o incurrir en alguna otra forma de sanción. Tal consecuencia requiere una transferencia de recursos que la entidad no habría tenido que transferir de otro modo (es decir, incremental) si no hubiera entrado voluntariamente en el acuerdo vinculante y recibido recursos del suministrador de recursos asociados a una obligación insatisfecha o parcialmente insatisfecha (es decir, como consecuencia de eventos pasados).

Satisfacción de las obligaciones de cumplimiento (párrafos 87 a 104)

Las obligaciones de cumplimiento de utilizar recursos para bienes o servicios internamente

GA63. El párrafo 92 establece que las obligaciones de cumplimiento se satisfacen con el tiempo si se cumple uno de los criterios siguientes:

- (a) la entidad recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionado por el cumplimiento de la entidad a medida que ésta cumple (véanse los párrafos GA64 y GA65);
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que la entidad controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo GA66); o
- (c) La entidad tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos GA66 a GA71).

Recepción y consumo simultáneos de los beneficios económicos o del potencial de servicio (párrafo 92(a))

GA64. Para algunos tipos de obligaciones de cumplimiento, la evaluación de si la entidad recibe los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad cumple y consume simultáneamente esos beneficios económicos o potencial de servicio a medida que se reciben será sencilla. Entre los ejemplos se incluyen los servicios rutinarios o recurrentes (como un servicio diario de voluntariado) en los que la recepción y el consumo simultáneo de los beneficios económicos o del potencial de servicio por parte de la entidad a medida que satisface su obligación de cumplimiento pueden identificarse fácilmente.

GA65. En el caso de otros tipos de obligaciones de cumplimiento, es posible que la entidad no pueda identificar fácilmente si recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio derivados del desempeño de la entidad a medida que ésta cumple. En esas circunstancias, una obligación de cumplimiento se satisface con el tiempo si la entidad determina que otra entidad no necesitaría volver a realizar sustancialmente el trabajo que la entidad ha completado hasta la fecha si esa otra entidad tuviera que satisfacer la obligación de cumplimiento restante. Para determinar si otra entidad no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, una entidad llevará a cabo las dos suposiciones siguientes:

- (a) No tenga en cuenta las posibles restricciones o limitaciones prácticas del acuerdo vinculante que, de otro modo, impedirían a la entidad transferir el resto de las obligaciones de cumplimiento a otra entidad; y
- (b) suponga que otra entidad que satisfaga el resto de la obligación de cumplimiento no tendría los beneficios económicos o el potencial de servicio de ningún activo que esté actualmente controlado por la entidad y que seguiría estando controlado por la entidad si la obligación de cumplimiento se transfiriera a otra entidad.

La entidad controla el activo a medida que se crea o mejora (párrafo 92(b))

GA66. Al determinar si la entidad controla un activo a medida que se crea o mejora de acuerdo con el párrafo 92(b), la entidad aplicará los requerimientos para el control de los párrafos 89, 90, 94 y GA183 a GA196. El activo que se está creando o mejorando (por ejemplo, un activo en curso) podría ser tangible o intangible.

Derecho a contraprestación por desempeño completado hasta la fecha (párrafo 92(c))

GA67. De acuerdo con los párrafos 92(c) y 93, una entidad tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha si la entidad tuviera derecho a un importe que al menos compense a la entidad por sus obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha en el caso de que el suministrador de recursos u otra parte rescinda el acuerdo vinculante por razones distintas a que la entidad no haya realizado lo comprometido. El importe que compensaría a una entidad por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha sería un importe que se aproximara al costo total de los bienes o servicios utilizados hasta la fecha sin cargo o por un cargo nominal, o al precio de los bienes o servicios utilizados hasta la fecha (por ejemplo, la recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento más un margen razonable) en lugar de compensar solo la pérdida potencial de excedentes de la entidad si se pusiera fin al acuerdo vinculante. La compensación por un margen razonable no tiene por qué ser igual al margen esperado si el acuerdo vinculante se culpó según lo comprometido, pero una entidad debería tener derecho a una compensación por cualquiera de los siguientes importes:

- (a) una proporción del margen esperado en el acuerdo vinculante que refleje razonablemente el alcance del desempeño de la entidad en virtud del acuerdo vinculante antes de la rescisión por parte del suministrador de recursos (u otra parte); o
- (b) Una rentabilidad razonable sobre el costo del capital de la entidad para acuerdos vinculantes similares (o el margen de operación típico de la entidad para acuerdos vinculantes similares) si el margen específico del acuerdo vinculante es superior al rendimiento que la entidad genera habitualmente de acuerdos vinculantes similares.

GA68. El derecho de una entidad a la contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente a la contraprestación. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional a contraprestación solo en un hito acordado o tras la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Al evaluar si tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha, una entidad considerará si tendría un derecho exigible a solicitar o retener una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha si el acuerdo vinculante se rescindiera antes de su finalización por razones distintas al incumplimiento por parte de la entidad de lo comprometido.

GA69. En algunos acuerdos vinculantes, un suministrador de recursos puede tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante solo en momentos específicos durante la vigencia del acuerdo vinculante o el suministrador de recursos puede no tener ningún derecho a rescindir el acuerdo vinculante. Si un suministrador de recursos actúa para rescindir un acuerdo vinculante sin tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante en ese momento (incluso cuando un suministrador de recursos no cumple sus obligaciones según lo comprometido), el acuerdo vinculante (u otras leyes) podría dar derecho a la entidad a seguir utilizando recursos internamente para bienes o servicios distintos en

cumplimiento del acuerdo vinculante y exigir al suministrador de recursos que pague la contraprestación comprometida a cambio de esas obligaciones de cumplimiento satisfechas. En esas circunstancias, la entidad tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha porque la entidad tiene derecho a seguir cumpliendo sus obligaciones de conformidad con el acuerdo vinculante y a requerir al suministrador de recursos que cumpla sus obligaciones (que incluyen el pago de la contraprestación comprometida).

GA70. Al evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho a contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha, una entidad considerará los términos del acuerdo vinculante, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera complementar o anular esos términos del acuerdo vinculante. Esto podría incluir una evaluación de si:

- (a) La legislación, la práctica administrativa o los precedentes jurídicos confieren a la entidad un derecho a una contraprestación por el desempeño realizado hasta la fecha aunque ese derecho no esté especificado en el acuerdo vinculante con el suministrador de recursos;
- (b) los precedentes legales relevantes indican que derechos similares a la contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha en acuerdos vinculantes similares no tienen efectos legales vinculantes; o
- (c) las prácticas habituales de una entidad de optar por no hacer valer un derecho a contraprestación han dado lugar a que el derecho sea inaplicable en ese entorno jurídico. Sin embargo, a pesar de que una entidad pueda optar por renunciar a su derecho a contraprestación en acuerdos vinculantes similares, una entidad seguiría teniendo derecho a contraprestación hasta la fecha si, en el acuerdo vinculante con el suministrador de recursos, su derecho a contraprestación por el desempeño hasta la fecha sigue siendo exigible.

GA71. El calendario de pagos especificado en un acuerdo vinculante no indica necesariamente si una entidad tiene un derecho exigible a contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha. Aunque el calendario de pagos de un acuerdo vinculante especifique el calendario y el importe de la contraprestación a pagar por un suministrador de recursos, el calendario de pagos puede no proporcionar necesariamente pruebas del derecho de la entidad a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha. Esto se debe, por ejemplo, a que el acuerdo vinculante podría especificar que la contraprestación recibida del suministrador de recursos es reembolsable por razones distintas a que la entidad no haya cumplido lo comprometido en el acuerdo vinculante.

Obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios a otra parte

GA72. El párrafo 95 establece que una obligación de cumplimiento se satisface con el tiempo si se cumple uno de los siguientes criterios:

- (a) El comprador (el suministrador de recursos en el acuerdo vinculante) o el tercero beneficiario recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que ésta lo realiza (véanse los párrafos GA73 a GA74);
- (b) El desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, el trabajo en curso) que el comprador o el tercero beneficiario controla a medida que se crea o mejora el activo (véase el párrafo GA75). o

- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véanse los párrafos GA76 a GA78) y la entidad tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos GA79 a GA81).

Recepción y consumo simultáneos de los beneficios económicos o del potencial de servicio (párrafo 92(a))

- GA73. Para algunos tipos de obligaciones de cumplimiento, la evaluación de si un suministrador de recursos recibe los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño de una entidad a medida que la entidad cumple y consume simultáneamente esos beneficios económicos o potencial de servicio a medida que se reciben será sencilla. Los ejemplos incluyen servicios rutinarios o recurrentes (como un servicio de limpieza) en los que la recepción y el consumo simultáneo por parte del comprador o tercero beneficiario de los beneficios económicos o del potencial de servicio del desempeño de la entidad pueden identificarse fácilmente.
- GA74. Para otros tipos de obligaciones de cumplimiento, es posible que la entidad no pueda identificar fácilmente si un suministrador de recursos recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño de la entidad a medida que ésta lo realiza. En esas circunstancias, una obligación de cumplimiento se satisface con el tiempo si la entidad determina que otra entidad no necesitaría volver a realizar sustancialmente el trabajo que la entidad ha completado hasta la fecha si esa otra entidad tuviera que satisfacer la obligación de cumplimiento restante al suministrador de recursos. Para determinar si otra entidad no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, una entidad llevará a cabo las dos suposiciones siguientes:
- (a) No tenga en cuenta las posibles restricciones o limitaciones prácticas del acuerdo vinculante que, de otro modo, impedirían a la entidad transferir el resto de las obligaciones de cumplimiento a otra entidad; y
 - (b) suponga que otra entidad que satisfaga el resto de la obligación de cumplimiento no tendría los beneficios económicos o el potencial de servicio de ningún activo que esté actualmente controlado por la entidad y que seguiría estando controlado por la entidad si la obligación de cumplimiento se transfiriera a otra entidad.

La entidad controla el activo a medida que se crea o mejora (párrafo 92(b))

- GA75. Al determinar si un suministrador de recursos controla un activo a medida que se crea o mejora de conformidad con el párrafo 95(b), la entidad aplicará los requerimientos para el control de los párrafos 89, 90, 97 y GA183 a GA185. El activo que está siendo creado o mejorado (por ejemplo, un activo en proceso de elaboración) podría ser tangible o intangible.

La satisfacción de la entidad no crea un activo con un uso alternativo (párrafo 95(c))

- GA76. Al evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad de acuerdo con los párrafos 95(c) y 96, una entidad considerará los efectos de las restricciones y limitaciones prácticas del acuerdo vinculante sobre la capacidad de la entidad para dirigir fácilmente ese activo para otro uso, como proporcionarlo a una entidad diferente. La posibilidad de que se rescinda el acuerdo vinculante con el suministrador de recursos no es una consideración relevante a la hora de evaluar si la entidad podría destinar fácilmente el activo a otro uso.
- GA77. Una restricción en el acuerdo vinculante sobre la capacidad de una entidad para dirigir un activo para otro uso debe ser sustantiva para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad.

Una restricción en el acuerdo vinculante es sustantiva si un suministrador de recursos podría hacer valer sus derechos sobre el activo comprometido si la entidad tratara de dirigir el activo para otro uso. Por el contrario, una restricción en el acuerdo vinculante no es sustantiva si, por ejemplo, un activo es en gran medida intercambiable con otros activos que la entidad podría transferir a otro suministrador de recursos sin infringir el acuerdo vinculante y sin incurrir en costos significativos en los que de otro modo no se habría incurrido en relación con ese acuerdo vinculante.

- GA78. Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si dicha entidad incurriera en pérdidas económicas significativa por redirigir el activo hacia otro uso. Una pérdida económica significativa podría surgir porque la entidad incurriera en costos significativos para reelaborar el activo o solo podría proporcionar el activo con una pérdida significativa. Por ejemplo, una entidad puede verse prácticamente limitada a la hora de reorientar activos que, o bien tienen especificaciones de diseño exclusivas de un suministrador de recursos, o bien están situados en zonas remotas.

Derecho a contraprestación por desempeño completado hasta la fecha (párrafo 92(c))

- GA79. De acuerdo con los párrafos 95(c) y 93, una entidad tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha si la entidad tuviera derecho a un importe que al menos compense a la entidad por su desempeño completado hasta la fecha en el caso de que el suministrador de recursos u otra parte rescinda el acuerdo vinculante por razones distintas al incumplimiento por parte de la entidad de lo comprometido. Un importe que compensaría a una entidad por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha sería un importe que se aproximara al costo total de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha sin cargo o por un cargo nominal, o al precio de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, la recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento más un margen razonable) en lugar de una compensación por solo la pérdida potencial de resultado de la entidad si el acuerdo vinculante se diera por terminado. La compensación por un margen razonable no tiene por qué ser igual al margen esperado si el acuerdo vinculante se satisficiera según lo comprometido, pero una entidad debería tener derecho a una compensación por cualquiera de los siguientes importes:

- (a) una proporción del margen esperado en el acuerdo vinculante que refleje razonablemente el alcance del desempeño de la entidad en virtud del acuerdo vinculante antes de la rescisión por parte del suministrador de recursos (u otra parte); o
 - (b) Una rentabilidad razonable sobre el costo del capital de la entidad para acuerdos vinculantes similares (o el margen de operación típico de la entidad para acuerdos vinculantes similares) si el margen específico del acuerdo vinculante es superior al rendimiento que la entidad genera habitualmente de acuerdos vinculantes similares.
- GA80. En algunos acuerdos vinculantes, un suministrador de recursos puede tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante solo en momentos específicos durante la vigencia del acuerdo vinculante o el suministrador de recursos puede no tener ningún derecho a rescindir el acuerdo vinculante. Si un suministrador de recursos actúa para rescindir un acuerdo vinculante sin tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante en ese momento (incluso cuando un suministrador de recursos no cumple sus obligaciones según lo comprometido), el acuerdo vinculante (u otras leyes) podría dar derecho a la entidad a seguir transfiriendo al comprador o tercero beneficiario los bienes o servicios prometidos en el acuerdo vinculante y requerir al suministrador de recursos que pague la

contraprestación comprometida a cambio de esos bienes o servicios. En esas circunstancias, una entidad tiene derecho a una contraprestación por las obligaciones de cumplimiento completadas hasta la fecha porque la entidad tiene derecho a seguir cumpliendo sus obligaciones de conformidad con el acuerdo vinculante y a requerir al suministrador de recursos que cumpla sus obligaciones (que incluyan el pago de la contraprestación comprometida).

- GA81. Una entidad también debe considerar los párrafos GA68, GA70 y GA71, y al evaluar su derecho a contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha relacionado con las obligaciones de cumplimiento que requieren una transferencia de bienes o servicios a otra parte.

Aceptación por el suministrador de recursos de la transferencia de bienes o servicios de la entidad (párrafo 97)

- GA82. De conformidad con el párrafo 97(e), la aceptación de un activo por parte de un suministrador de recursos puede indicar que el suministrador de recursos ha obtenido el control del activo. Las cláusulas de aceptación del suministrador de recursos pueden permitir a éste cancelar un acuerdo vinculante o requerir a una entidad que adopte medidas de reparación si un bien o servicio no cumple las especificaciones acordadas. La entidad considerará dichas cláusulas al evaluar cuándo el suministrador de recursos obtiene el control de un bien o servicio.
- GA83. Si una entidad puede determinar objetivamente que el control de un bien o servicio se ha transferido al suministrador de recursos de conformidad con las especificaciones acordadas en el acuerdo vinculante, entonces la aceptación del suministrador de recursos es una formalidad que no afectaría a la determinación por parte de la entidad de cuándo el suministrador de recursos ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de las características especificadas de tamaño y peso, una entidad podría determinar si se han cumplido esos criterios antes de recibir la confirmación de la aceptación del suministrador de recursos. La experiencia de la entidad con acuerdos vinculantes para bienes o servicios similares puede proporcionar pruebas de que un bien o servicio proporcionado al comprador o a un tercero beneficiario se ajusta a las especificaciones acordadas en el acuerdo vinculante. Si los ingresos se reconocen antes de que el suministrador de recursos acepte el activo, la entidad aún debe considerar si quedan obligaciones de cumplimiento (por ejemplo, la instalación de equipos) y evaluar si debe contabilizarlas por separado.
- GA84. Sin embargo, si una entidad no puede determinar objetivamente que el bien o el servicio proporcionado al comprador o al tercero beneficiario se ajusta a las especificaciones acordadas en el acuerdo vinculante, entonces la entidad no podría concluir que el suministrador de recursos ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación por parte del suministrador de recursos. Esto se debe a que en esa circunstancia la entidad no puede determinar que el suministrador de recursos tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del bien o servicio.
- GA85. Si una entidad entrega un producto a un comprador o tercero beneficiario con fines de prueba o evaluación y el suministrador de recursos no se compromete a pagar ninguna contraprestación hasta que finalice el periodo de prueba, el control del producto no se transfiere al suministrador de recursos hasta que éste acepte el producto o finalice el periodo de prueba.

Métodos para medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento (párrafos 98 a 104)

GA86. Los métodos que pueden utilizarse para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo incluyen los siguientes:

- (a) Métodos de resultados (véase párrafos GA87 a GA91); y
- (b) Métodos de inputs (véase párrafos GA92 a GA95).

Métodos de los Resultados

GA87. Los métodos de resultados reconocen los ingresos por cobrar sobre la base de mediciones directas del valor para la entidad que recibe los resultados de las obligaciones de cumplimiento satisfechas hasta la fecha en relación con las obligaciones de cumplimiento restantes en virtud del acuerdo vinculante. Los métodos de resultados incluyen métodos como las actividades especificadas desempeñadas hasta la fecha, los estudios del desempeño completado hasta la fecha, las valoraciones de los resultados obtenidos, los hitos alcanzados, el tiempo transcurrido y las unidades producidas o las unidades entregadas.

GA88. Una actividad especificada es una acción concreta, señalada en un acuerdo vinculante, que la entidad debe desempeñar y para la que el suministrador de recursos puede obligar a la entidad a realizar, como construir un hospital o llevar a cabo una forma de investigación. Como ejemplo detallado, un suministrador de recursos proporciona financiación a una agencia científica del gobierno (receptor de recursos) para llevar a cabo la investigación y el desarrollo de un sustituto de la carne a base de plantas. Cualquier propiedad intelectual desarrollada por la agencia científica del gobierno sigue siendo propiedad de dicha agencia. La financiación se proporciona sobre la base de un plan de proyecto detallado (con las etapas individuales de investigación y desarrollo identificadas) proporcionado por la agencia científica del gobierno y el suministrador de recursos requiere que la agencia científica del gobierno informe en cada etapa. Cada una de estas etapas constituye una actividad especificada y los ingresos se reconocerían cuando (o a medida que) se completen y por el importe en que se haya incurrido para completar esa acción especificada. La exigibilidad del acuerdo vinculante permite al suministrador de recursos requerir a la entidad que utilice los recursos para llevar a cabo la actividad especificada, o que se enfrente a las consecuencias señaladas en el acuerdo vinculante en caso de incumplimiento (como la devolución de los recursos u otra forma de reparación).

GA89. Cuando una entidad evalúa si debe aplicar un método de resultados para medir su progreso, la entidad considerará si el resultado seleccionado representaría fielmente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Un método de resultados no proporcionaría una representación fiel del desempeño de la entidad si el resultado seleccionado no midiera algunas de los compromisos de utilizar recursos de la manera especificada. Por ejemplo, los métodos de resultados basados en unidades producidas o unidades entregadas no representarían fielmente el desempeño de una entidad en el cumplimiento de una obligación de cumplimiento si, al final del periodo sobre el que se informa, el desempeño de la entidad ha producido trabajo en curso o productos acabados controlados por el suministrador de recursos que no se incluyen en la medición de la producción.

- GA90. Como solución práctica para las obligaciones de cumplimiento en las que se requiere que la entidad transfiera un bien o servicio distinto a una parte externa, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un suministrador de recursos por un importe que se corresponda directamente con el valor para el suministrador de recursos de las obligaciones de cumplimiento de la entidad completadas hasta la fecha (por ejemplo, un acuerdo vinculante para prestar o proporcionar un servicio en el que una entidad facture un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad podrá reconocer ingresos por el importe al que la entidad tenga derecho a facturar.
- GA91. Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.

Métodos de inputs

- GA92. Los métodos de inputs reconocen los ingresos en función de los esfuerzos o inputs de la entidad para satisfacer una obligación de cumplimiento (por ejemplo, los recursos consumidos, las horas de trabajo empleadas, los gastos subvencionables incurridos, el tiempo transcurrido o las horas de máquina utilizadas) en relación con el total de inputs previstos para satisfacer esa obligación de cumplimiento. Si los esfuerzos o inputs de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado que la entidad reconozca los ingresos de forma lineal.
- GA93. Un desembolso admisible es una transferencia de recursos realizada de conformidad con los requerimientos establecidos en un acuerdo vinculante. Un acuerdo vinculante puede requerir que una entidad utilice los recursos para un fin determinado, como el de promover los objetivos de la entidad, e incurra en gastos subvencionables para ese fin, pero no tiene una actividad especificada identificable. Por ejemplo, se puede proporcionar financiación a una universidad para que contrate a un gerente de marketing que promueva los cursos de la universidad entre los estudiantes extranjeros. El acuerdo vinculante especifica que la financiación debe destinarse a la promoción de la universidad en el extranjero y que el salario del gerente de marketing, los gastos de viaje y cualquier material promocional utilizado se clasificarían como gastos subvencionables. La exigibilidad del acuerdo vinculante permite al suministrador de recursos requerir a la entidad que utilice recursos para incurrir en los gastos subvencionables, o que se enfrente a las consecuencias señaladas en el acuerdo vinculante en caso de incumplimiento (como la devolución de los recursos, u otra forma de reparación).
- GA94. El suministrador de recursos necesita poder confirmar que las obligaciones de cumplimiento de la entidad en el acuerdo vinculante han sido satisfechas de la manera especificada. Por lo tanto, la entidad necesita conservar la documentación adecuada para demostrar que los inputs, como cualquier desembolso elegible, fueron realizados por la entidad y están directamente relacionados con el cumplimiento por parte de la entidad de los compromisos de la manera especificada.
- GA95. Una deficiencia de los métodos de inputs es que puede no haber una relación directa entre los inputs de una entidad y la satisfacción de sus obligaciones de cumplimiento. Por lo tanto, una entidad excluirá de un método de inputs los efectos de cualquier input que, de acuerdo con el objetivo de medición del progreso del párrafo 98, no represente el desempeño de la entidad en la satisfacción de sus obligaciones de cumplimiento. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos

basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la medición del progreso en las siguientes circunstancias:

- (a) Cuando un costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento. Por ejemplo, una entidad no reconocería ingresos sobre la base de costos incurridos que sean atribuibles a ineficiencias significativas en el desempeño de la entidad que no se reflejaron en la contraprestación de la transacción del acuerdo vinculante (por ejemplo, los costos de importes inesperados de materiales, mano de obra u otros recursos desperdiciados en los que se incurrió para satisfacer la obligación de cumplimiento).
- (b) Cuando un costo incurrido no es proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento. En esas circunstancias, la mejor representación del desempeño de la entidad puede ser ajustar el método de recursos para Reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación fiel del desempeño de una entidad podría ser reconocer los ingresos por un importe igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación de cumplimiento si la entidad espera al inicio del acuerdo vinculante que se satisfagan todas las condiciones siguientes:
 - (i) el bien no es distinto;
 - (ii) se espera que la parte que recibe el bien o el servicio obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el mismo;
 - (iii) el costo del bien transferido es significativo en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de cumplimiento; y
 - (iv) la entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien (pero la entidad está actuando como un principal de acuerdo con los párrafos a GA117 a GA125).

Derecho de devolución por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafo 118)

GA96. En algunos acuerdos vinculantes, una entidad transfiere el control de un producto a un suministrador de recursos y también concede al suministrador de recursos el derecho a devolver el producto por diversas razones (como la insatisfacción con el producto) y a recibir cualquier combinación de las siguientes:

- (a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
- (b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y
- (c) otro producto a cambio.

GA97. Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad Reconocer lo siguiente:

- (a) un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos);
- (b) un pasivo por reembolso; y

- (c) un activo (y el correspondiente ajuste del costo de ventas) por su derecho a recuperar productos de los suministradores de recursos al liquidar el pasivo por reembolso.
- GA98. El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto devuelto durante el periodo de devolución no se contabilizará como una obligación de cumplimiento además de la obligación de proporcionar un reembolso.
- GA99. La entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 109 a 122 (incluidos los requerimientos para limitar la medición de los párrafos 119 a 121) para determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho. En las transacciones en las que el acuerdo vinculante requiera que una entidad transfiera bienes o servicios distintos a otra parte (es decir, al comprador (suministrador de recursos) o a un tercero beneficiario), este importe excluiría los productos que se espera que sean devueltos. Para cualquier importe recibido (o por cobrar) por el que una entidad no espere tener derecho, la entidad no reconocerá los ingresos, sino que reconocerá esos importes recibidos (o por cobrar) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho por satisfacer sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante y realizará el cambio correspondiente en la contraprestación de la transacción y, por tanto, en el importe de los ingresos reconocidos.
- GA100. Una entidad actualizará la medición del pasivo por reembolso al final de cada periodo de presentación por los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. La entidad reconocerá los ajustes correspondientes como ingresos (o reducciones de ingresos).
- GA101. Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un suministrador de recursos al liquidar un pasivo por reembolso se medirá inicialmente por referencia al importe en libros anterior del producto (por ejemplo, el Inventario) menos cualquier costo esperado para recuperar esos productos (incluidas las posibles disminuciones del valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará la medición del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad presentará el activo por separado del pasivo por reembolso.
- GA102. Los intercambios por parte de los suministradores de recursos de un producto por otro del mismo tipo, calidad, estado y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devoluciones a efectos de la aplicación de esta Norma.
- GA103. Los acuerdos vinculantes en los que un suministrador de recursos puede devolver un producto defectuoso a cambio de otro que funcione se evaluarán de acuerdo con la guía sobre garantías de los párrafos -GA111 a GA116.

Contraprestación a pagar a un suministrador de recursos por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafo 111(e))

- GA104. La contraprestación por pagar a un suministrador de recursos incluye los importes en efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al suministrador de recursos (o a otras partes que compran los bienes o servicios de la entidad al suministrador de recursos). La contraprestación a pagar a un suministrador de recursos también incluye el crédito u otras partidas (por ejemplo, un cupón o vale) que puedan aplicarse contra importes adeudados a la entidad (o a otras partes que adquieran los bienes o servicios de la entidad al suministrador de recursos). La entidad contabilizará la contraprestación a pagar a un suministrador de recursos como una reducción de la

contraprestación de la transacción y, por tanto, de los ingresos, a menos que el pago al suministrador de recursos sea a cambio de un bien o servicio distinto (como se describe en los párrafos 73 a 77) que el suministrador de recursos transfiera a la entidad. Si la contraprestación por pagar a un suministrador de recursos incluye un importe variable, una entidad estimará la contraprestación de la transacción (incluyendo la evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está limitada) de conformidad con los párrafos 113 a 121

- GA105. Si la contraprestación a pagar a un suministrador de recursos es un pago por un bien o servicio distinto del suministrador de recursos, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras a proveedores. Si el importe de la contraprestación a pagar al suministrador de recursos supera el valor actual del bien o servicio distinto que la entidad recibe del suministrador de recursos, entonces la entidad contabilizará dicho exceso como una reducción de la contraprestación de la transacción. Si la entidad no puede estimar razonablemente el valor actual del bien o servicio recibido del suministrador de recursos, contabilizará toda la contraprestación a pagar al suministrador de recursos como una reducción de la contraprestación de la transacción.
- GA106. En consecuencia, si la cuenta por pagar a un suministrador de recursos se contabiliza como una reducción de la contraprestación de la transacción, la entidad reconocerá la reducción de los ingresos cuando (o a medida que) se produzca el último de los siguientes eventos:
- (a) La entidad reconoce los ingresos por la transferencia de los bienes o servicios relacionados al comprador o tercero beneficiario; y
 - (b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas tradicionales de la entidad.

Asignación de un descuento por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (párrafo 134)

- GA107. Un suministrador de recursos recibe un descuento por la compra de un paquete de bienes o servicios si la suma de los valores independientes de esos bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante supera la contraprestación comprometida en un acuerdo vinculante. Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo GA108, de que la totalidad del descuento se refiere solo a una o más, pero no a todas, las obligaciones de cumplimiento de un acuerdo vinculante, la entidad asignará un descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante. La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad asigna la contraprestación de la transacción a cada obligación de cumplimiento sobre la base de los valores independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.
- GA108. Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante si se cumplen todos los criterios siguientes:
- (a) la entidad proporciona regularmente cada bien o servicio distinto (o cada conjunto de bienes o servicios distintos) del acuerdo vinculante de forma independiente;
 - (b) la entidad también proporciona regularmente de forma independiente un paquete (o paquetes) de algunos de esos bienes o servicios distintos con un descuento sobre los valores independientes de los bienes o servicios de cada paquete; y

- (c) el descuento atribuible a cada paquete de bienes o servicios descrito en el párrafo GA108(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del acuerdo vinculante y un análisis de los bienes o servicios de cada paquete proporciona pruebas observables de la obligación de cumplimiento (u obligaciones de cumplimiento) a la que pertenece la totalidad del descuento del acuerdo vinculante.

GA109. Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante de conformidad con el párrafo GA108, una entidad deberá asignar el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el valor independiente de un bien o servicio de conformidad con el párrafo 139(c).

La determinación del valor independiente (párrafos 137 a 140)

GA110. En el sector público, la determinación de un valor independiente para una obligación de cumplimiento de acuerdo con el párrafo 137 puede plantear retos, especialmente en situaciones en las que una entidad (siendo el suministrador de recursos) proporciona bienes o servicios a terceros beneficiarios. En estas circunstancias, el valor independiente se estima en función del importe que el suministrador de recursos necesitaría pagar en términos de mercado para adquirir los beneficios económicos o el potencial de servicio de los bienes o servicios proporcionados a los terceros beneficiarios, más un margen adecuado si procede. Cuando el valor independiente de los bienes o servicios no pueda estimarse a partir de la información del mercado, la entidad estima el valor independiente utilizando el enfoque del costo esperado, como se destaca en el párrafo 139(b).

Garantías por bienes o servicios transferidos a otra parte

GA111. En los acuerdos vinculantes en los que la entidad suministra bienes o servicios distintos a otra parte, es habitual que una entidad proporcione (de conformidad con el acuerdo vinculante, la ley o las prácticas habituales de la entidad) una garantía en relación con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar significativamente entre sectores y acuerdos vinculantes. Algunas garantías proporcionan al suministrador de recursos el aseguramiento de que el producto relacionado funcionará como las partes pretendían porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al suministrador de recursos un servicio además de la incorporación del aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.

GA112. Si un suministrador de recursos tiene la opción de adquirir una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía tiene un precio o se negocia por separado), la garantía es un servicio distinto porque la entidad promete prestar el servicio al comprador o tercero beneficiario además del producto que tiene la funcionalidad descrita en el acuerdo vinculante. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 68 a 77 y asignará una parte de la contraprestación de la transacción a esa obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 133 a 143.

GA113. Si un suministrador de recursos no tiene la opción de adquirir una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, a menos que la garantía comprometida, o una parte de la garantía comprometida, proporcione al comprador o al tercero beneficiario un servicio además del aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.

GA114. Al evaluar si una garantía proporciona al comprador o al tercero beneficiario un servicio además del aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas, una entidad considerará factores como:

- (a) Si la garantía es requerida por ley - si la entidad está obligada por ley a proporcionar una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía comprometida no es una obligación de cumplimiento porque tales requerimientos existen típicamente para proteger a los suministradores de recursos del riesgo de comprar productos defectuosos.
- (b) La duración del periodo de cobertura de la garantía - cuanto más largo sea el periodo de cobertura, más probable será que la garantía comprometida sea una obligación de cumplimiento porque es más probable que proporcione un servicio además de la incorporación de la garantía de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.
- (c) La naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar— si es necesario que una entidad realice tareas específicas para garantizar de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de envío de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación de cumplimiento.

GA115. Si una garantía, o una parte de una garantía, proporciona a un comprador o a un tercero beneficiario un servicio además de la incorporación de la seguridad de que el producto cumple con las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación de cumplimiento. Por lo tanto, una entidad deberá asignar la contraprestación de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de tipo seguro junto con otra garantía de tipo servicio, pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías como una única obligación de cumplimiento.

GA116. Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación de cumplimiento. Por ejemplo, un fabricante como un laboratorio médico del gobierno podría vender productos como ecógrafos de diagnóstico a centros médicos y hospitales tanto del gobierno como privados en una jurisdicción en la que la ley responsabiliza al fabricante de cualquier daño (por ejemplo, a las propiedades personales) que pueda causar un comprador o un tercero beneficiario que utilice un producto para el fin previsto. Del mismo modo, el compromiso de una entidad de indemnizar al suministrador de recursos por los pasivos y daños derivados de reclamaciones por infracción de patentes, derechos de autor, marcas registradas o de otro tipo por parte de los productos de la entidad no da lugar a una obligación de cumplimiento. La entidad contabilizará sus obligaciones de conformidad con la NICSP 19.

Consideraciones del principal versus el agente

GA117. Cuando otra parte esté implicada en el suministro de bienes o servicios a un comprador o tercero beneficiario, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de cumplimiento para suministrar ella misma los bienes o servicios especificados (es decir, la entidad es un principal) o para disponer que esos bienes o servicios sean suministrados por la otra parte (es decir, la entidad es un agente). Una entidad determina si es un principal o un agente para cada bien o servicio especificado comprometido con el comprador o tercero beneficiario. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto distinto de bienes o servicios)

que se proporcionará al comprador o tercero beneficiario (véase los párrafos 73 a 77 y GA53 a GA56). Si un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser principal para algunos bienes o servicios especificados y agente para otros.

GA118. Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo GA117), la entidad:

- (a) Identificará los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al comprador o tercero beneficiario (que, por ejemplo, podría ser un derecho a un bien o servicio que proporcionará otra parte (véase el párrafo GA51); y
- (b) Evaluar si controla (como se describe en el párrafo 90) cada bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al comprador o tercero beneficiario.

GA119. Una entidad es principal si controla el bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera a un comprador o tercero beneficiario. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si la entidad obtiene el título legal de ese bien solo momentáneamente antes de que el título legal se transfiera a un comprador o tercero beneficiario. Una entidad que es principal puede satisfacer su obligación de cumplimiento proporcionando el bien o servicio especificado por sí misma o puede comprometerse con otra parte (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer parte o la totalidad de la obligación de cumplimiento en su nombre.

GA120. Cuando otra parte interviene en el suministro de bienes o servicios a un comprador o tercero beneficiario, una entidad que es principal obtiene el control de cualquiera de los siguientes elementos:

- (a) Un bien u otro activo de la otra parte que luego transfiere al comprador o tercero beneficiario.
- (b) Un derecho sobre un desempeño de un servicio por la otra parte, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a esa parte para que proporcione el servicio al comprador o al tercero beneficiario en nombre de la entidad.
- (c) Un bien o servicio de la otra parte que luego combina con otros bienes o servicios al proporcionar el bien o servicio especificado al comprador o tercero beneficiario. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios (véase el párrafo 76(a) proporcionados por otra parte en el bien o servicio especificado para el que el suministrador de recursos ha suscrito un acuerdo vinculante, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al comprador o tercero beneficiario. Esto se debe a que la entidad obtiene primero el control de los inputs del bien o servicio especificado (que incluye bienes o servicios de otras partes) y dirige su uso para crear el resultado combinado que es el bien o servicio especificado.

GA121. Cuando (o a medida que) una entidad que es principal satisface una obligación de cumplimiento, la entidad reconoce ingresos por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio del bien o servicio especificado transferido.

GA122. Una entidad es un agente si las obligaciones de cumplimiento de la entidad consisten en organizar el suministro del bien o servicio especificado por otra parte. Una entidad que es agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por otra parte antes de que dicho bien o servicio se transfiera al comprador o tercero beneficiario. Cuando (o a medida que) una entidad que es agente satisface una obligación de cumplimiento, la entidad reconoce ingresos por el importe de cualquier

tarifa o comisión a la que espera tener derecho a cambio de organizar que la otra parte proporcione los bienes o servicios especificados. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

GA123. Los indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al comprador o tercero beneficiario (y es, por tanto, un principal [véase el párrafo GA119]) incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

- (a) La entidad es la principal responsable de satisfacer el compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto suele incluir la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del suministrador de recursos). Si la entidad es la principal responsable de satisfacer el compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que la otra parte involucrada en proporcionar el bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.
- (b) La entidad tiene riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado se haya transferido a un comprador o tercero beneficiario o después de la transferencia del control al suministrador de recursos (por ejemplo, si el suministrador de recursos tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de obtener un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos, eso puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de, el bien o servicio antes de que se transfiera al comprador o tercero beneficiario.
- (c) La entidad tiene discrecionalidad para establecer el precio del bien o servicio especificado. Establecer el precio que el suministrador de recursos paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio. Sin embargo, en algunos casos, un agente puede tener discreción para establecer los precios. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad a la hora de fijar los precios con el fin de generar ingresos adicionales por su servicio de concertación de bienes o servicios que serán proporcionados por otras partes a compradores o terceros beneficiarios.

GA124. Los indicadores del párrafo GA123 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control en función de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del acuerdo vinculante. Además, distintos indicadores pueden proporcionar pruebas más persuasivas en distintos acuerdos vinculantes.

GA125. Si otra entidad asume las obligaciones de cumplimiento y los derechos de la entidad en el acuerdo vinculante, de forma que la entidad ya no está obligada a satisfacer la obligación de cumplimiento de transferir el bien o servicio especificado al comprador o tercero beneficiario (es decir, la entidad ya no actúa como principal), la entidad no reconocerá ingresos por esa obligación de cumplimiento. En su lugar, la entidad evaluará si debe reconocer ingresos por satisfacer una obligación de cumplimiento para obtener un acuerdo vinculante para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como agente).

Opciones del suministrador de recursos para adquirir bienes o servicios adicionales

- GA126. Las opciones del suministrador de recursos para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento se presentan de muchas formas, incluidos los incentivos de ventas, los créditos (o puntos) de premio al suministrador de recursos, las opciones de renovación en un acuerdo vinculante u otros descuentos en bienes o servicios futuros.
- GA127. Si, en un acuerdo vinculante, una entidad concede a un suministrador de recursos la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de cumplimiento en el acuerdo vinculante solo si la opción proporciona un derecho material al suministrador de recursos que no recibiría sin entrar en ese acuerdo vinculante (por ejemplo, un descuento que es incremental al rango de descuentos que se dan típicamente para esos bienes o servicios a esa clase de suministrador de recursos en esa área geográfica o mercado). Si la opción proporciona un derecho material o con importancia relativa al suministrador de recursos, el suministrador de recursos en efecto paga a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos cuando se transfieren esos bienes o servicios futuros o cuando vence la opción.
- GA128. Si un suministrador de recursos tiene la opción de adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría el valor independiente de ese bien o servicio, esa opción no proporciona al suministrador de recursos un derecho material o con importancia relativa, incluso si la opción puede ejercerse solo mediante la celebración de un acuerdo vinculante previo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta de comercialización que deberá contabilizar de acuerdo con esta norma solo cuando el suministrador de recursos ejerza la opción de adquirir los bienes o servicios adicionales.
- GA129. El párrafo 134 requiere que la entidad asigne la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento sobre la base de un valor independiente relativo. Si el valor independiente para la opción de un suministrador de recursos de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la entidad deberá estimarlo. Esa estimación reflejará el descuento que el suministrador de recursos obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:
- (a) Cualquier descuento que el suministrador de recursos pudiera obtener sin ejercer la opción; y
 - (b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.
- GA130. Si un suministrador de recursos tiene un derecho material o con importancia relativa a adquirir bienes o servicios futuros y esos bienes o servicios son similares a los bienes o servicios originales del acuerdo vinculante y se proporcionan de acuerdo con los términos del acuerdo vinculante original, entonces una entidad puede, como alternativa práctica a la estimación del valor independiente de la opción, asignar la contraprestación de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera que se proporcionen y a la correspondiente contraprestación esperada. Normalmente, ese tipo de opciones son para renovaciones de un acuerdo vinculante.

Derechos no ejercidos de los suministradores de recursos

- GA131. De acuerdo con el párrafo 163, al recibir un pago anticipado de un suministrador de recursos, una entidad reconocerá un pasivo por acuerdo vinculante por el importe del pago anticipado por su obligación de cumplimiento. Una entidad dará de baja su pasivo por acuerdos vinculantes (y

reconocerá ingresos) cuando satisfaga la obligación de cumplimiento asociada a la contraprestación recibida previamente del suministrador de recursos.

GA132. El pago anticipado no reembolsable de un suministrador de recursos a una entidad otorga al suministrador de recursos el derecho a que el receptor de los recursos satisfaga sus obligaciones (o se enfrente a las consecuencias descritas en el acuerdo vinculante). Sin embargo, los suministradores de recursos pueden no ejercer todos sus derechos en el acuerdo vinculante. Esos derechos no ejercidos suelen denominarse ganancias por derechos no ejercidos.

GA133. Si una entidad espera tener derecho a una ganancia por derechos no ejercidos en un pasivo por acuerdos vinculantes, la entidad reconocerá la ganancia por derechos no ejercidos esperada como ingresos en proporción al patrón de derechos ejercidos por el suministrador de recursos. Si una entidad no espera tener derecho a una ganancia por derechos no ejercidos, la entidad reconocerá ganancia por derechos no ejercidos esperada como ingreso cuando la probabilidad de que el suministrador de recursos ejerza sus derechos restantes sea remota. Para determinar si una entidad espera tener derecho a una ganancia por derechos no ejercidos, la entidad considerará los requerimientos de los párrafos 119 a 121 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable.

GA134. La entidad reconocerá un pasivo (y no un ingreso) por cualquier contraprestación recibida que sea atribuible a los derechos no ejercidos de un suministrador de recursos por los que se requiera que la entidad remita a otra parte, por ejemplo, a una entidad del gobierno de acuerdo con las leyes aplicables sobre propiedad no reclamada.

Tarifas iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) por una transferencia de bienes o servicios a otra parte

GA135. En algunos acuerdos vinculantes, una entidad cobra a un suministrador de recursos unas tarifas iniciales no reembolsables al inicio o cerca del inicio del acuerdo vinculante. Algunos ejemplos son las tarifas de afiliación a una asociación sanitaria, las tarifas de activación de las compañías de telecomunicaciones, las tarifas de instalación de algunos servicios y las tarifas iniciales de algunos suministros.

GA136. Para identificar las obligaciones de cumplimiento en dichos acuerdos vinculantes, una entidad deberá evaluar si la tarifa está relacionada con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aunque una tarifa inicial no reembolsable se refiera a una actividad que la entidad está obligada a realizar al inicio o cerca del inicio del acuerdo vinculante para satisfacer el acuerdo vinculante, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido al comprador o tercero beneficiario (véase el párrafo 72). En su lugar, el pago inicial es un pago por adelantado por bienes o servicios futuros y, por ello, se reconocería como ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo de reconocimiento de ingresos se extendería más allá del periodo inicial del acuerdo vinculante si la entidad concede al suministrador de recursos la opción de renovar el acuerdo vinculante y dicha opción proporciona al suministrador de recursos un derecho material tal y como se describe en el párrafo GA127.

GA137. Si las tarifas iniciales no reembolsables se refieren a un bien o servicio, la entidad evaluará si contabiliza el bien o servicio como una obligación de cumplimiento independiente de conformidad con los párrafos 68 a 77.

GA138. La entidad podrá cobrar una tarifa no reembolsable en parte como compensación por los costos incurridos en el establecimiento de un acuerdo vinculante (u otras tareas administrativas descritas en el párrafo 72). Si esas actividades de preparación no satisfacen una obligación de cumplimiento, la entidad no tendrá en cuenta esas actividades (ni los costos relacionados) al medir el progreso de conformidad con el párrafo GA95. Ello se debe a que los costos de las actividades de preparación no representan la transferencia de servicios a un comprador o tercero beneficiario. La entidad evaluará si los costos incurridos en el establecimiento de un acuerdo vinculante han dado lugar a un activo que se reconocerá de conformidad con el párrafo 152.

Aplicación de los principios a transacciones específicas

GA139. Las entidades del sector público reciben diversos tipos de transferencias. Las transferencias pueden derivarse o no de un acuerdo vinculante. Con sujeción a lo dispuesto en el párrafo GA143, una entidad reconocerá un activo con respecto a los ingresos por transferencias cuando los recursos transferidos cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios para su reconocimiento como tal.

Transferencias de capital

GA140. Esta Norma define una transferencia de capital como una transacción que surge de un acuerdo vinculante en el que un suministrador de recursos proporciona efectivo u otro activo con la especificación de que la entidad adquiera o construya un activo no financiero que será controlado por la entidad. Una transferencia de capital impone al menos una obligación de cumplimiento a la entidad.

GA141. La entidad reconocerá los ingresos a medida que satisfaga sus obligaciones de cumplimiento en su transacción de transferencia de capital aplicando los párrafos 87 a 104. La entidad determinará por separado si cualquier entrada de recursos procedente de una transferencia de capital debe reconocerse como un activo, aplicando el párrafo 80, y si su obligación de cumplimiento debe reconocerse como un pasivo, aplicando los párrafos 81 a 86. El importe en libros de cualquier pasivo de este tipo se reduce a medida que se reconocen los ingresos.

GA142. Algunas transacciones de transferencia de capital pueden incluir una obligación de cumplimiento para la operación del activo adquirido o construido, que no cumpliría la definición de transferencia de capital. La entidad determina si el acuerdo vinculante incluye una o más obligaciones de cumplimiento relacionadas con la operación del activo mediante la evaluación de si la contraprestación de la transacción está asociada con la operación del activo, una vez adquirido o construido. Cualquier obligación de cumplimiento relacionada con la operación del activo se contabilizaría de acuerdo con los requerimientos de esta norma.

Servicios en especie

GA143. Una entidad puede reconocer los servicios en especie como un ingreso y como un activo, pero no está obligada a ello.

GA144. Aunque esta Norma no requiere el reconocimiento de los servicios en especie, se recomienda encarecidamente a las entidades que revelen los servicios en especie recibidos, especialmente si forman parte integral de las operaciones de una entidad.

GA145. Los servicios en especie son servicios proporcionados por particulares a entidades del sector público sin contraprestación. Algunos servicios en especie cumplen la definición de activo porque la entidad controla un recurso del que se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio. Estos activos son, sin embargo, inmediatamente consumidos y se reconoce también una transacción de igual valor para reflejar el consumo de dichos servicios en especie. Por ejemplo, una escuela pública que recibe servicios voluntarios de asesores de profesores, cuyo valor razonable puede medirse con fiabilidad, puede reconocer un incremento en un activo y un ingreso, y una disminución en un activo y un gasto. En muchos casos, la entidad reconocerá un gasto por el consumo de los servicios en especie. Sin embargo, los servicios en especie pueden utilizarse también para construir un activo, en cuyo caso el importe reconocido con respecto a los servicios en especie se incluye en el costo del activo que se está construyendo.

GA146. Las entidades del sector público pueden ser receptoras de servicios en especie según planes voluntarios o no voluntarios operados en el interés público. Por ejemplo:

- (a) asistencia técnica de otros gobiernos u organizaciones internacionales;
- (b) personas convictas por infracciones pueden ser requeridas a realizar servicios a la comunidad para una entidad del sector público;
- (c) los hospitales públicos pueden recibir los servicios de voluntarios;
- (d) las escuelas públicas pueden recibir servicios voluntarios de padres como asesores de profesores o como miembros del consejo; y
- (e) los gobiernos locales pueden recibir los servicios de bomberos voluntarios.

GA147. Algunos servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad no tiene control suficiente sobre los servicios prestados. En otras circunstancias, la entidad puede tener control sobre los servicios en especie, pero puede no ser capaz de medirlos con fiabilidad, y así no cumplir los criterios para el reconocimiento como activo. Las entidades pueden, sin embargo, ser capaces de medir el valor razonable de ciertos servicios en especie, tales como servicios profesionales u otros servicios en especie que, de una u otra forma, están fácilmente disponibles en los mercados nacionales o internacionales. Cuando se determina el valor razonable de los tipos de servicios en especie descritos en el párrafo GA146 la entidad puede concluir que el valor de los servicios no es significativo. En muchos casos, los servicios en especie se prestan por personas con poca o ninguna formación y son fundamentalmente diferentes de los servicios que la entidad hubiera adquirido si los servicios en especie no estuvieran disponibles.

GA148. Debido a las muchas incertidumbres que rodean a los servicios en especie, incluyendo la capacidad de ejercer el control sobre los servicios y la medición de su valor razonable, esta Norma no requiere el reconocimiento de los mismos. El párrafo 175, sin embargo, recomienda revelar información sobre información cualitativa la naturaleza y tipo de servicios en especie recibidos durante el periodo sobre el que se informa. Como para todas las informaciones a revelar, las relacionadas con los servicios en especie se realizarán sólo si son significativas. Para algunas entidades del sector público, los servicios prestados por voluntarios no son significativos en importe, pero pueden serlo por su naturaleza.

GA149. Al desarrollar una política contable para tratar una clase de servicios en especie, deberían considerarse varios factores, incluyendo los efectos de dichos servicios en especie en la posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad. La medida en que una entidad depende

de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos puede influir en la política contable que desarrolle una entidad con respecto al reconocimiento de activos. Por ejemplo, una entidad que dependa de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, puede ser más probable que reconozca aquellos servicios en especie que cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios de reconocimiento. Al determinar si reconocer una clase de servicios en especie, también se consideran las prácticas de entidades similares que operan en un entorno similar.

Compromisos de donaciones

GA150. Los compromisos de donaciones son compromisos no ejecutables de transferir activos a la entidad en el futuro. Los compromisos de donaciones no cumplen la definición de activo, porque la entidad no puede controlar el acceso del proveedor de recursos a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio incorporado en la partida pignorada. Las entidades no reconocen las partidas comprometidas como activos ni como ingresos. Si la partida comprometida se transfiere posteriormente a la entidad, se reconoce como regalo o donación, de acuerdo con los párrafos GA164 a GA167. Los compromisos de donaciones pueden requerir ser reveladas como activos contingentes según los requerimientos de la NICSP 19.

Cobros de transferencias por anticipado

GA151. Cuando una entidad recibe recursos antes de que un acuerdo de transferencia sea vinculante, los recursos se reconocen como un activo cuando cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento como un activo. La entidad también reconocerá un pasivo por cobro anticipado si el acuerdo de transferencia todavía no es vinculante. Los ingresos anticipados por transferencias no difieren fundamentalmente de otros ingresos anticipados. Este pasivo (ingreso anticipado) puede reconocerse como pasivo (ingreso diferido), de acuerdo con los párrafos 81 a 86, cuando se produce el evento que hace vinculante el acuerdo de transferencia, y se extingue posteriormente cuando (o a medida que) se satisfacen todas las obligaciones de cumplimiento del acuerdo.

Préstamos en condiciones favorables

GA152. Los préstamos en condiciones favorables son préstamos recibidos por una entidad en condiciones inferiores a las del mercado. La parte del préstamo que es reembolsable, junto con cualquier pago de intereses, se contabiliza de conformidad con la NICSP 41. Una entidad considerará si cualquier diferencia entre la contraprestación de la transacción (recursos del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el momento del reconocimiento inicial (véase la NICSP 41) es un ingreso que debe contabilizarse de acuerdo con esta Norma.

GA153. Cuando una entidad determine que la diferencia entre la contraprestación de la transacción (los recursos del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el momento del reconocimiento inicial es un ingreso, la entidad reconocerá la diferencia como ingreso, excepto si existe una obligación de cumplimiento, por ejemplo, cuando los requerimientos específicos impuestos a los activos transferidos por la entidad den lugar a una obligación de cumplimiento. Cuando existe una obligación de cumplimiento, la entidad considera si da lugar a la existencia y reconocimiento de un pasivo. Cuando la entidad satisfaga la obligación de cumplimiento, se reducirá el pasivo y se reconocerá un ingreso por el mismo importe.

Medición de activos transferidos

GA154. Como requiere el párrafo 106, los activos transferidos se miden a su contraprestación de transacción en la fecha de reconocimiento. Cuando una entidad recibe una contraprestación en una forma distinta al efectivo, la contraprestación no monetaria se mide inicialmente a su valor actual de acuerdo con las NICSP pertinentes;

- (a) los activos como los inventarios, las propiedades de inversión y los activos intangibles adquiridos a través de transacciones de ingresos deben medirse inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición;
- (b) las propiedades, planta y equipo adquiridos mediante transacciones de ingresos deben medirse a su costo atribuido en la fecha de adquisición. El objetivo principal para el que una entidad posee propiedades, planta y equipo determina la base de medición del valor actual utilizada para determinar el costo atribuido (donde dichos activos mantenidos por su capacidad operativa se miden a su valor operativo actual, y los activos mantenidos por su capacidad financiera se miden a su valor razonable); y
- (c) Los instrumentos financieros, incluidos el efectivo y las transferencias por cobrar que satisfagan la definición de instrumento financiero, deben medirse a la contraprestación de la transacción en la fecha de adquisición de conformidad con el párrafo 109 y la política contable apropiada.

Condonación de deudas y asunción de pasivos

GA155. A veces los prestamistas renunciarán a su derecho a cobrar una deuda incurrida por una entidad del sector público, cancelando efectivamente la deuda. Por ejemplo, un gobierno nacional puede cancelar un préstamo incurrido por un gobierno local. En circunstancias en las que un acreedor condona un pasivo, el gobierno local disminuye el importe en libros del pasivo existente y reconoce un aumento de los activos netos.

GA156. Las entidades reconocerán ingresos relativos a condonación de deudas cuando la antigua deuda ya no cumpla la definición de pasivo o ya no satisfaga los criterios para su reconocimiento como un pasivo, y siempre que tal condonación de deudas no satisfaga la definición de contribuciones de los propietarios.

GA157. Cuando una entidad controladora condona la deuda contraída por una entidad controlada en su totalidad, o asume sus pasivos, la transacción puede ser una aportación de los propietarios, tal como se describe en los párrafos GA7 a GA9.

GA158. Los ingresos procedentes de condonaciones de deudas se miden por el importe en libros de la deuda condonada.

Multas

GA159. Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, procedentes de un individuo u otra entidad, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de que el individuo u otra entidad ha infringido los requerimientos de las leyes o regulaciones. En algunas jurisdicciones, los agentes de la ley pueden imponer multas a los individuos que consideran que han infringido la ley. En estos casos, el individuo normalmente tendrá la opción de pagar la multa o de recurrir a los

tribunales para ejercer su defensa. Cuando el demandado llega a un acuerdo con el fiscal que incluye el pago de una penalización en lugar de llevar el caso a los tribunales, el pago se reconoce como una multa.

GA160. Las multas normalmente requieren que una entidad transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno y no imponen ninguna obligación a éste que pueda ser reconocida como un pasivo. Como tales, las multas se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface los criterios para su reconocimiento como un activo establecido en el párrafo 18. Como se destaca en el párrafo 5, cuando una entidad recauda multas en calidad de agente, la multa no será ingreso de la entidad recaudadora. Los activos que surgen de multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.

Legados

GA161. Un legado es una transferencia de recursos realizada conforme a las disposiciones del testamento de una persona fallecida. El evento pasado que da lugar al control de los recursos que incorporan los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de un legado se produce cuando la entidad tiene un derecho exigible, por ejemplo, a la muerte del testador, o a la concesión de la legalización testamentaria, según las leyes o regulaciones de la jurisdicción.

GA162. Los legados que satisfacen la definición de activo se reconocen como activos e ingresos cuando es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio fluyan hacia la entidad, y la contraprestación de la transacción de los activos puede medirse de forma fiable. La determinación de la probabilidad de la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio futuros puede ser problemática si transcurre un periodo de tiempo entre la defunción del testador y la recepción de cualquier activo por parte de la entidad. La entidad necesitará determinar si el patrimonio de la persona fallecida es suficiente para cumplir con todas las demandas que recaigan sobre él y para satisfacer todos los legados. Si el testamento se impugna, esto también afectará a la probabilidad de que fluyan activos a la entidad.

GA163. La determinación de la contraprestación de la transacción de los activos legados se realiza de la misma manera que en el caso de las donaciones, tal y como se describe en el párrafo GA166. En las jurisdicciones en las que las herencias de fallecidos están sujetas a tributación, la autoridad fiscal puede haber determinado ya la contraprestación de la transacción del activo legado a la entidad, y este importe puede estar disponible para la entidad. Los legados se miden por la contraprestación de la transacción de los recursos recibidos o por cobrar.

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie

GA164. Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes en especie y servicios en especie que una entidad realiza a otra, normalmente libres de requerimientos. El suministrador de recursos puede ser una entidad o un particular. Para los regalos y donaciones de efectivo u otros activos monetarios y bienes en especie, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros es, normalmente, la recepción del regalo o donación. La realización del regalo o donación y la transferencia de la titularidad legal suelen ser simultáneas; en tales circunstancias, no existen dudas sobre los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que fluye hacia la entidad.

GA165. Los bienes en especie son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción que no requiere una transferencia de bienes o servicios distintos a una parte externa, pero que pueden estar sujetos a ciertas obligaciones. La ayuda externa proporcionada por organizaciones multilaterales o bilaterales de desarrollo a menudo incluye un componente de bienes en especie.

GA166. El reconocimiento de los regalos o donaciones de servicios en especie se aborda en los párrafos GA143 GA149. Los regalos y donaciones distintos de los servicios en especie y los bienes en especie se reconocen como activos de acuerdo con los párrafos 18 a 25, y el reconocimiento de los ingresos depende de si surgen de una transacción con un acuerdo vinculante.

GA167. En el reconocimiento inicial, los regalos y donaciones (incluidos los bienes en especie) se miden por su contraprestación en la transacción en la fecha de adquisición, de acuerdo con el párrafo 30.

Licencias

GA168. Una licencia establece los derechos de un suministrador de recursos sobre las propiedades intelectuales de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no están limitadas a, licencias de cualquiera de los siguientes:

- (a) Software y tecnología;
- (b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;
- (c) Franquicias y
- (d) Patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

GA169. Además del compromiso de conceder una licencia (o licencias) a un suministrador de recursos, una entidad también puede comprometerse a transferir otros bienes o servicios al comprador o tercero beneficiario. Los compromisos pueden figurar explícitamente en el acuerdo vinculante o estar implícitos en las prácticas habituales de una entidad, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas (véase el párrafo 71). Al igual que con otros tipos de acuerdos vinculantes, cuando un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos incluye el compromiso de conceder una licencia (o licencias) Además de otros bienes o servicios comprometidos, una entidad aplica los párrafos 68 a 72 para identificar cada una de las obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante.

GA170. Si el compromiso de conceder una licencia no se distingue de otros bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 73 a 77, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios prometidos conjuntamente como una única obligación de cumplimiento. Algunos ejemplos de licencias que no se distinguen de otros bienes o servicios comprometidos por el acuerdo vinculante son los siguientes:

- (a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y
- (b) una licencia de la que el comprador o tercero beneficiario puede generar beneficios económicos o potencial de servicio solo en conjunción con un servicio relacionado (como un servicio en línea proporcionado por la entidad que permite, mediante la concesión de una licencia, que el comprador o tercero beneficiario acceda al contenido).

GA171. Si la licencia no es distinta, una entidad aplicará los párrafos 87 a 97 para determinar si la obligación de cumplimiento (que incluye la licencia prometida) es una obligación de cumplimiento que se satisface a lo largo del tiempo o se satisface en un momento dado.

GA172. Si el compromiso de conceder la licencia es distinto de los otros bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante y, por lo tanto, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de cumplimiento separada, una entidad determinará si la licencia se transfiere a un comprador o tercero beneficiario ya sea en un momento dado o a lo largo del tiempo. Al hacer esta determinación, una entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia a un comprador o a un tercero beneficiario es proporcionar al suministrador de recursos o bien:

- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia; o
- (b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia.

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

GA173. La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

- (a) el acuerdo vinculante requiere, o el suministrador de recursos espera razonablemente, que la entidad emprenda actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual sobre la que el suministrador de recursos tiene derechos (véase párrafos GA174 y GA175);
- (b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al comprador o al tercero beneficiario a cualquier efecto positivo o negativo de las actividades de la entidad identificadas en el párrafo GA173(a); y
- (c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o un servicio al comprador o al tercero beneficiario a medida que se producen esas actividades (véase el párrafo 72).

GA174. Entre los factores que pueden indicar que un suministrador de recursos podría esperar razonablemente que una entidad lleve a cabo actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual se incluyen las prácticas habituales de la entidad, las políticas publicadas o las declaraciones específicas. Aunque no es determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, un canon basado en las ventas) entre la entidad y el suministrador de recursos relacionado con la propiedad intelectual sobre la que el suministrador de recursos tiene derechos también puede indicar que el suministrador de recursos podría esperar razonablemente que la entidad llevará a cabo dichas actividades.

GA175. Las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad intelectual sobre la que tiene derechos el suministrador de recursos cuando:

- (a) se espera que esas actividades cambien significativamente la forma (por ejemplo, el diseño o el contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de desempeñar una función o tarea) de las propiedades intelectuales; o

- (b) La capacidad del suministrador de recursos para obtener beneficios económicos o potencial de servicio de las propiedades intelectuales se deriva sustancialmente de esas actividades o depende de ellas. Por ejemplo, los beneficios económicos o el potencial de servicio de una marca se derivan a menudo de, o dependen de, las actividades en curso de la entidad que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual.

GA176. Por consiguiente, si la propiedad intelectual sobre la que tiene derechos el suministrador de recursos tiene una funcionalidad autónoma significativa, una parte sustancial de los beneficios económicos o del potencial de servicio de esa propiedad intelectual se deriva de esa funcionalidad. En consecuencia, la capacidad del comprador o del tercero beneficiario para obtener beneficios económicos o potencial de servicio de esa propiedad intelectual no se vería afectada significativamente por las actividades de la entidad, a menos que dichas actividades cambien significativamente su forma o funcionalidad. Entre los tipos de propiedad intelectual que suelen tener una funcionalidad autónoma significativa se incluyen los programas informáticos, los compuestos biológicos o las fórmulas de medicamentos, y los contenidos multimedia terminados (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones musicales).

GA177. Si se cumplen los criterios del párrafo GA173, la entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo porque el comprador o tercero beneficiario recibirá y consumirá simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio derivados del desempeño de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que se produzca el desempeño (véase el párrafo). La entidad aplicará los párrafos 98 a 104 para seleccionar un método apropiado para medir su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento de proporcionar acceso.

GA178. Si no se cumplen los criterios del párrafo GA173, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal y como existe esa propiedad intelectual (en términos de forma y funcionalidad) en el momento en que se concede la licencia al suministrador de recursos. Esto significa que el suministrador de recursos puede dirigir el uso de la licencia y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de la misma en el momento en que se transfiere la licencia. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual a medida que se satisface la obligación de cumplimiento en un momento concreto. Una entidad aplicará el párrafo 97 para determinar el momento en que la licencia se transfiere al comprador o al tercero beneficiario. Sin embargo, no podrán reconocerse ingresos por una licencia que proporcione un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad antes del comienzo del periodo durante el cual el comprador o tercero beneficiario pueda utilizar y obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio de la licencia. Por ejemplo, si un periodo de licencia de software comienza antes de que una entidad proporcione (o ponga a disposición de otro modo) al comprador o tercero beneficiario un código que permita al comprador o tercero beneficiario utilizar inmediatamente el software, la entidad no reconocerá ingresos antes de que se haya proporcionado (o puesto a disposición de otro modo) dicho código.

GA179. Una entidad no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:

- (a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso—esas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de cumplimiento en un momento determinado o a lo largo del tiempo.
- (b) Las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida sobre la propiedad intelectual y de que defenderá esa patente de usos no autorizados -el compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación de cumplimiento porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y proporciona un aseguramiento al suministrador de recursos de que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia comprometida en el acuerdo vinculante.

Regalías basadas en las ventas o en el uso

GA180. No obstante, los requerimientos de los párrafos 119 a 121, una entidad reconocerá los ingresos por un canon basado en las ventas o en el uso comprometido a cambio de una licencia de propiedad intelectual solo cuando (o a medida que) se produzca el último de los siguientes eventos:

- (a) tenga lugar la venta o uso posterior; y
- (b) la obligación de cumplimiento a la que se ha asignado una parte o la totalidad del canon basado en las ventas o en el uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

GA181. La exigencia de un canon basado en las ventas o en el uso del párrafo se aplica cuando el canon se refiere solo a una licencia de propiedad intelectual o cuando una licencia de propiedad intelectual es la partida predominante a la que se refiere el canon (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser la partida predominante a la que se refiere el canon cuando la entidad tiene una expectativa razonable de que el suministrador de recursos atribuiría un valor significativamente mayor a la licencia que a los demás bienes o servicios a los que se refiere el canon).

GA182. Cuando se cumpla el requerimiento del párrafo GA181, los ingresos de un canon basado en las ventas o en el uso se reconocerán en su totalidad de acuerdo con el párrafo GA180. Cuando no se cumpla el requerimiento del párrafo GA181, los requerimientos sobre contraprestación variable de los párrafos 113 a 122 se aplicarán al canon basado en ventas o en el uso.

Acuerdos de recompra

GA183. Al evaluar si una entidad transfiere el control de un activo al comprador o a un tercero beneficiario identificado, la entidad considerará cualquier acuerdo de recompra del activo.

GA184. Un acuerdo de recompra es un acuerdo vinculante en el que una entidad proporciona un activo y también se compromete o tiene la opción (ya sea en el mismo acuerdo vinculante o en otro acuerdo vinculante) de recomprar el activo. El activo recomprado puede ser el activo que se proporcionó originalmente al suministrador de recursos, un activo que sea sustancialmente igual a ese activo u otro activo del que el activo que se proporcionó originalmente sea un componente.

GA185. Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- (a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (a término);
- (b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra); y

- (c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del suministrador de recursos (una opción de venta).

Un contrato a Término o una Opción de Compra

GA186. Si una entidad tiene la obligación o el derecho de recomprar el activo (una opción a plazo o una opción de compra), un suministrador de recursos no obtiene el control del activo porque el suministrador de recursos está limitado en su capacidad para dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del activo, aunque el comprador o el tercero beneficiario pueda tener la posesión física del activo. En consecuencia, la entidad contabilizará el acuerdo vinculante como uno de los siguientes:

- (a) un arrendamiento de acuerdo con la NICSP 43, *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe inferior al precio original del activo; o
- (b) un arrendamiento financiero de acuerdo con el párrafo GA188 si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio original.

GA187. Al comparar el precio de recompra con el precio, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

GA188. Si el acuerdo de recompra es un acuerdo de financiación, la entidad seguirá reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del suministrador de recursos. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación recibida del suministrador de recursos y el importe de la contraprestación a pagar al suministrador de recursos como intereses y, en su caso, como costos de procesamiento o tenencia (por ejemplo, seguros).

GA189. Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y Reconocer el ingreso de actividades ordinarias.

Una Opción de Venta

GA190. Si una entidad tiene la obligación de recomprar el activo a petición del suministrador de recursos (una opción de venta) a un precio inferior al precio original del activo, la entidad considerará al inicio del acuerdo vinculante si el suministrador de recursos tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio de ese derecho por parte del suministrador de recursos da lugar a que éste pague efectivamente a la entidad una contraprestación por el derecho de uso de un activo determinado durante un periodo de tiempo. Por lo tanto, si el suministrador de recursos tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento de conformidad con la NICSP 43.

GA191. Para determinar si un suministrador de recursos tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho, la entidad considerará varios factores, incluida la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el importe de tiempo hasta que expire el derecho. Por ejemplo, si se espera que el precio de recompra supere significativamente el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el suministrador de recursos tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.

GA192. Si el suministrador de recursos no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio inferior al precio original del activo, la entidad contabilizará el acuerdo como

si se tratara de la venta de un producto con derecho a devolución, tal y como se describe en los párrafos GA96 a GA103.

GA193. Si el precio de recompra del activo es igual o superior al precio original y es superior al valor de mercado esperado del activo, el acuerdo vinculante es en efecto un acuerdo de financiación y, por lo tanto, se contabilizará como se describe en el párrafo GA188.

GA194. Si el precio de recompra del activo es igual o superior al precio original y es inferior o igual al valor de mercado esperado del activo, y el suministrador de recursos no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho, entonces la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con derecho a devolución, tal y como se describe en los párrafos GA96 a GA103.

GA195. Al comparar el precio de recompra con el precio, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

GA196. Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y Reconocer el ingreso de actividades ordinarias.

Acuerdos de Depósito

GA197. Cuando una entidad entrega un producto a otra parte (como un comerciante o un distribuidor) para su venta a los compradores finales, la entidad evaluará si esa otra parte ha obtenido el control del producto en ese momento. Un producto que se ha entregado a un tercero puede conservarse como un acuerdo de depósito si ese tercero no ha obtenido el control del producto. En consecuencia, una entidad no reconocerá ingresos en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.

GA198. Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- (a) La entidad controla el producto hasta que se produce un evento especificado, como la venta del producto a un suministrador de recursos del distribuidor o hasta que expira un periodo especificado;
- (b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro intermediario); y
- (c) el intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede se le puede requerir pagar un depósito).

Acuerdo de entrega posterior a la facturación

GA199. Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un acuerdo vinculante en virtud del cual una entidad factura a un suministrador de recursos por un producto, pero la entidad retiene la posesión física del producto hasta que se transfiere al comprador o a un tercero beneficiario en un momento futuro. Por ejemplo, un comprador puede solicitar a una entidad que celebre un acuerdo vinculante de este tipo debido a la falta de espacio disponible para el producto por parte del suministrador de recursos o debido a retrasos en los calendarios de producción del suministrador de recursos.

GA200. La entidad determinará cuándo ha satisfecho sus obligaciones de cumplimiento para transferir un producto evaluando cuándo un suministrador de recursos obtiene el control de ese producto (véase

el párrafo 97). En el caso de algunos acuerdos vinculantes, el control se transfiere cuando el producto se entrega en las instalaciones del comprador o del tercero beneficiario o cuando se envía el producto, dependiendo de las condiciones del acuerdo vinculante (incluidas las condiciones de entrega y envío). Sin embargo, en algunos acuerdos vinculantes, un suministrador de recursos puede obtener el control de un producto, aunque dicho producto permanezca en posesión física de una entidad. En ese caso, el suministrador de recursos tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del producto, aunque haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física del mismo. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al suministrador de recursos sobre el activo del suministrador de recursos.

GA201. Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 97 para que un suministrador de recursos haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

- (a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal (por ejemplo, suministradores de recursos ha solicitado el acuerdo);
- (b) el producto debe identificarse por separado como perteneciente al suministrador de recursos;
- (c) el producto debe estar actualmente listo para su transferencia física al comprador o tercero beneficiario; y
- (d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o de dirigirlo a otro suministrador de recursos.

GA202. Si una entidad reconoce ingreso por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de cumplimiento pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 68 a 77 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 133 a 143

Información a revelar (párrafos 167 a 193)

GA203. Una entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado información de acuerdo con otra Norma.

GA204. Al revelar la información requerida por esta Norma, una entidad considerará los requerimientos de los párrafos 45 a 47 de la NICSP 1, que proporcionan guías sobre materialidad o importancia relativa y agregación. No es necesario requerir revelar información específica en esta norma si la información no es material o no tiene importancia relativa.

Información a revelar sobre ingresos desagregados (párrafos 179 y 180)

GA205. El párrafo requiere que una entidad desagregue los ingresos procedentes de acuerdos vinculantes en categorías que representen cómo la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. En consecuencia, el grado de desagregación de los ingresos de una entidad a efectos de esta información a revelar dependerá de los hechos y circunstancias relacionados con los acuerdos vinculantes de la entidad. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de un tipo de categoría para cumplir el objetivo del párrafo 179 de desagregar los ingresos. Otras entidades pueden cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

GA206. Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) que se utilizará para desagregar los ingresos, una entidad considerará cómo se ha presentado la información sobre los ingresos de la entidad para otros fines, incluidos todos los siguientes:

- (a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, en comunicados de prensa, informes anuales o presentaciones a las partes interesadas);
- (b) información revisada regularmente para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos; y
- (c) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en los párrafos GA206(a) y (b) y que utiliza la entidad o usuarios de los estados financieros de la entidad para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

GA207. Ejemplos que puede ser apropiado incluir, pero que no se limitan a los siguientes:

- (a) tipo de obligaciones de cumplimiento;
- (b) región geográfica (por ejemplo, país o región);
- (c) mercado o tipo de comprador suministrador de recursos (por ejemplo, suministradores de recursos gubernamentales y no gubernamentales);
- (d) tipo de acuerdo vinculante (por ejemplo, acuerdos vinculantes de precio fijo y de tiempo y materiales);
- (e) duración del acuerdo vinculante (por ejemplo, acuerdos vinculantes a corto y largo plazo);
- (f) momento de la transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos transferidos a compradores o terceros beneficiarios en un momento dado e ingresos transferidos a lo largo del tiempo);
- (g) canales de venta (por ejemplo, bienes proporcionados directamente a los compradores o terceros beneficiarios y bienes proporcionados a través de intermediarios); e
- (h) ingresos procedentes del suministro de bienes o servicios a terceros beneficiarios.

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se modifican los párrafos 50, 88, 94 y 135 y se añade el párrafo 153Q. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Consideraciones generales

...

Compensación

50. ~~NICSP 9, *Ingresos Procedentes de Operaciones con Contraprestación*, NICSP 47, *Ingresos*, define los ingresos y requiere los ingresos se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por cobrar, teniendo en cuenta el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho en la operación. El importe de los ingresos reconocidos refleja los descuentos comerciales y las rebajas por volumen autorizados por la entidad. ~~Una entidad realiza,~~ En el curso de sus actividades ordinarias, una entidad realiza otras transacciones que no generan ingresos pero que son accesorias a las principales actividades generadoras de ingresos. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje el fondo de la transacción. Por ejemplo:~~

- (a) Las pérdidas y ganancias por la enajenación de activos no corrientes, incluidas las inversiones y los activos de explotación, se presentan deduciendo del importe de la contraprestación por la enajenación el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y
- (b) ...

...

Estructura y contenido

...

Información a presentar en el estado de situación financiera

88. **Como mínimo, en el estado de situación financiera se incluirán líneas de partida con los importes que correspondan a:**

...

(g) ~~cuentas por cobrar provenientes de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias); [Eliminado]~~

(h) ~~cuentas por cobrar provenientes de transacciones con contraprestación;~~

...

(k) ~~cuentas por pagar provenientes de transacciones con contraprestación;~~

...

...

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

...

94. El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NICSP, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. Los factores establecidos en el párrafo 91 se utilizarán también para decidir sobre los criterios de subclasificación. La información a revelar varía para cada partida, por ejemplo.

...

(b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar en concepto de: impuestos y otras transacciones de ingresos sin contraprestación, cuentas por cobrar de partes vinculadas, los pagos anticipados y otros importes;

...

...

Información a revelar sobre políticas contables

...

135. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. Por ejemplo, de las entidades del sector público debería esperarse que revelen su política contable de reconocimiento de impuestos, donaciones y otras formas de ingresos sin contraprestación. Cuando una entidad tenga un número significativo de negocios en el extranjero o transacciones en moneda extranjera, debería esperarse que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio. Cuando se produzca una combinación de negocios, se revelarán las políticas utilizadas para la medición de la plusvalía y de las participaciones no controladoras.

...

Fecha de vigencia

...

153Q Los párrafos 50, 88, 94, 31 y 135 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 1, pero no es parte de la misma.

Estructura ilustrativa de los estados financieros

...

Entidad del sector público - Estado de políticas contables (extracto)

Entidad que Informa

...

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por función)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Tarifas, multas, sanciones y licencias <u>Otras contribuciones y gravámenes obligatorios</u>	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades del gobierno <u>sin un acuerdo vinculante</u>	X	X
<u>Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante</u>	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	<u>X</u>	<u>X</u>
...

...

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Tarifas, multas, sanciones y licencias <u>Otras contribuciones y gravámenes obligatorios</u>	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades del gobierno <u>sin un acuerdo vinculante</u>	X	X
<u>Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante</u>	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	<u>X</u>	<u>X</u>
...

...

Modificaciones a la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*

Se modifican los párrafos 21 y 22 y se añade el párrafo 63K. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Actividades de operación

21. El importe de los flujos netos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave del grado en que las operaciones de la entidad se hallan financiadas, por ejemplo:

- (a) ~~por medio de~~ impuestos (directa e indirectamente); e
- (b) ~~por los receptores de los bienes y servicios suministrados por la entidad;~~ [Eliminado]
- (c) otras contribuciones y gravámenes obligatorios;
- (d) transferencias; o
- (e) Suministro de bienes o servicios a otra entidad en un acuerdo vinculante.

...

22. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de generación de efectivo de la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

....

- (c) cobros en efectivo procedentes de subvenciones, ~~e~~ transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público;

...

Fecha de vigencia

...

63K Los párrafos 21 y 22 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Notas al Estado de Flujos de Efectivo

...

(b) *Propiedades, Planta y Equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron adquiridos mediante ~~subvenciones~~ transferencias de a capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de los anteriores elementos.

...

Estado de flujos de efectivo por el método indirecto [párrafo 27(a)]

...

(b) *Propiedades, Planta y Equipo*

Durante el periodo, la entidad económica adquirió propiedades, planta y equipo por un costo global de X, de los cuales un importe de X fueron adquiridos mediante ~~subvenciones~~ transferencias de a capital del gobierno central. Se hicieron pagos por importe de X por la compra de los anteriores elementos.

Modificaciones a la NICSP 4,-Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

Se modifica el párrafo 11 y se añade el párrafo 71I. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Moneda funcional

11. El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta principalmente genera y emplea el efectivo. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

(a) La moneda:

(i) en que se produzcan los ingresos, tales como impuestos, ~~subvenciones~~, transferencias y multas;

...

...

Fecha de vigencia

...

71I El párrafo 11 fue modificado por la NICSP 47, Ingresos emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Ejemplo 2—Múltiples cobros de Ingresos por Reconocidos en un único momento del tiempo

...

E17. Al aplicar el párrafo 28 de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, de la NICSP 47, *Ingresos*, la entidad B reconoce los ingresos el 1 de septiembre de 20X2, fecha en la que transfiere la mercancía al cliente, satisfaciendo así sus obligaciones de cumplimiento del contrato.

...

Modificaciones a la NICSP 5 *Costos por Préstamos*

Se modifica el párrafo 26 y se añade el párrafo 42G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

26. Sólo se pueden capitalizar aquellos costos por préstamos que son aplicables a los préstamos de la entidad. Cuando una entidad controladora toma fondos prestados que se trasladan a una entidad controlada, sin asignarle costos por préstamos, o asignándole solo parte de éstos, la entidad controlada puede capitalizar únicamente aquellos costos por préstamos en que ella misma haya incurrido. Cuando una entidad controlada recibe una aportación de capital libre de intereses o una transferencia ~~subvención~~ de capital, no incurre en costos por préstamos y, por consiguiente, no capitalizará costos de este tipo.

...

Fecha de vigencia

...

42G. El párrafo 26 fue modificado por la NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*

Se modifica el párrafo 11 y se añade el párrafo 41G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Definiciones

...

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

...

~~Transacciones con contraprestación son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.~~

...

~~Transacciones sin contraprestación son transacciones que no son transacciones con contraprestación. En una transacción sin contraprestación, una entidad, o bien recibe valor de otra entidad sin entregar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o bien entrega valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.~~

...

...

Fecha de vigencia

...

41G El párrafo 11 fue modificado por la NICSP 47, *Ingresos* emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 12 *Inventarios*

Se modifican los párrafos 2, 9, 11, 39 y 48, se añade 51I y se elimina el párrafo 28. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

2. Una entidad que prepare y presente estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los inventarios excepto:

- (a) ~~las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*);~~
[Eliminado]

...

...

Definiciones

...

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

...

Transacciones con contraprestación son transacciones en las cuales una entidad recibe activos o servicios, o cancela pasivos, y entrega a cambio un valor aproximadamente igual (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de los activos) directamente a otra entidad.

...

Las transacciones sin contraprestación son transacciones que no son de intercambio, en las que una entidad recibe valor de otra entidad sin dar directamente un valor aproximadamente igual a cambio, o da valor a otra entidad sin recibir directamente un valor aproximadamente igual a cambio.

...

...

Inventarios

...

11. Los inventarios también incluyen los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad mantenidas para revender, o los terrenos y otras propiedades mantenidos para la venta. Los inventarios también comprenden los bienes producidos terminados, o trabajo en curso producido por la entidad. Los inventarios también incluyen (a) materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y (b) bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación simbólica, por ejemplo, los libros de texto fabricados por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas. En muchas entidades del sector público los inventarios guardarán más relación con la prestación de servicios que con los bienes comprados y mantenidos para su reventa o con los producidos para la venta. ~~En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 28 de la, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya Reconocer el ingreso de operación correspondiente. (puede encontrarse guía sobre el reconocimiento de ingresos en la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación). Los costos incurridos para cumplir un acuerdo vinculante que no da lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizan de acuerdo con la NICSP 47, Ingresos.~~

...

~~Costo de los inventarios para un suministrador de servicios~~[Eliminado]

28. En la medida en que un proveedor de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción, ~~[excepto en los casos recogidos en el párrafo 2(d)]. Estos costos se~~

~~componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. No se incluyen los costos de mano de obra que no intervienen en la prestación del servicio. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, se reconocen como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un proveedor de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el proveedor de servicios. [Eliminado]~~

...

Valor realizable neto

...

39. La rebaja en los inventarios hasta alcanzar el valor realizable neto se suele calcular para cada tipo de partida. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de partidas de inventario que tienen propósitos o usos finales similares y que no pueden ser, por razones prácticas, evaluadas separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar rebajas basadas en clasificaciones de inventarios, por ejemplo, productos terminados, o sobre todos los inventarios de una operación o segmento geográfico determinado. ~~Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, costos en relación con cada servicio para el que se carga un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.~~

...

Información a revelar

...

48. La información acerca de los importes en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. ~~Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.~~

...

Fecha de vigencia

...

- 51. Los párrafos 2, 9, 11, 39 y 48 se modificaron y el párrafo 28 se eliminó mediante la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.**

...

Modificaciones a la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 13, 78 y 81 y se añade, el párrafo 101L. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

...

13. Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

...

~~(b) Las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceros. Por ejemplo, un departamento de propiedades y servicios puede realizar contratos de construcción con entidades ajenas a su administración (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*). [Eliminado]~~

...

...

Disposiciones

...

78. La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. ~~Para determinar~~ La fecha en que se ha dispuesto de una propiedad de inversión una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9 para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. es la fecha en que el receptor obtiene el control de la propiedad de inversión de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 47 Ingresos. La NICSP 43 será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

...

81. El importe de la contraprestación a cobrar en el momento de la disposición que debe incluirse en el resultado (ahorro o desahorro) derivado de la baja en cuentas de una propiedad de inversión se reconoce inicialmente por su valor razonable. En particular, si el pago por una propiedad de inversión se difiere, la contraprestación recibida será reconocida inicialmente al equivalente de su precio de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar, determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación de la contraprestación de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en resultado positivo (ahorro) del periodo o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NICSP 47.

...

Fecha de vigencia

...

101L Los párrafos 13, 78 y 81 fueron modificados por la NICSP 47, Ingresos, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 83A, 84 y 87 y se añade , el párrafo 107T. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Baja en cuentas

...

83A. Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades ~~ordinarias~~, proporciona elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, deberá transferir esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe de la contraprestación de los recursos procedente de la disposición de dichos activos se reconocerá como ingreso de conformidad con la ~~NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47, Ingresos.

84. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). ~~Para determinar~~ La fecha en que se ha dispuesto de una partida una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes. de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño de la NICSP 47. La NICSP 43 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

...

87. El importe de la contraprestación ~~a cobrar a incluir en la resultado (ahorro o desahorro) del periodo que surge de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo es, se reconoce inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago por recibir por el elemento, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar, determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación de la contraprestación de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en resultado (ahorro o desahorro) del periodo o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NICSP 47.~~

...

Fecha de vigencia

...

107T Los párrafos 83A, 84 y 87 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*

Se modifican los párrafos 27 y 39 y se añade, el párrafo 76H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento

27. En esta Norma se utilizan, además, los siguientes términos, con los significados que a continuación se especifican:

...

Los ingresos de un segmento son los ingresos presentados en el estado del rendimiento financiero de la entidad que son directamente atribuibles a un segmento, y la parte pertinente de los ingresos de la entidad que puede asignarse sobre una base razonable a un segmento, ya procedan de créditos presupuestarios o similares, subvenciones, transferencias, multas, tarifas o ventas a clientes externos, del suministro de bienes o servicios a otras partes o de transacciones con otros segmentos de la misma entidad. Los ingresos del segmento no comprenden:

...

Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento

...

39. Algunas guías para la asignación de costos pueden encontrarse en otras NICSP y pueden ser útiles para atribuir y asignar los costos a los segmentos. Por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, proporciona guías para la atribución y distribución de costos a los inventarios, ~~y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, para la atribución y distribución de costos a los contratos de este tipo.~~ Estas guías pueden resultar de utilidad al proceder a la atribución y distribución de costos entre los segmentos de una entidad.

...

Fecha de vigencia

...

76H Los párrafos 27 y 39 fueron modificados por la NICSP 47, *Ingresos*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificación a la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifican los párrafos 13, 15 y 107 y se añade , el párrafo 111O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

Otras exclusiones del alcance de la Norma

...

13. Cuando otra NICSP se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones son abordadas también en las Normas sobre:

- (a) ~~contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*); y [Eliminado]~~
- (b) ~~...~~
- (c) Ingresos procedentes de acuerdos vinculantes (véase la NICSP 47, *Ingresos*). Sin embargo, como la NICSP 47 no contiene requerimientos específicos para tratar los acuerdos vinculantes que son, o se han convertido en onerosos, esta norma se aplica a tales casos.

...

15. Algunos importes tratados como provisiones pueden estar relacionados con el reconocimiento de ingresos, por ejemplo, cuando la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de una cuota. Esta Norma no se ocupa del reconocimiento de ingresos. ~~NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*~~ La NICSP 47 identifica las circunstancias en las que se reconocen los ingresos de transacciones con contraprestación que surgen de acuerdos vinculantes que incluyen obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios comprometidos al comprador o a un tercero beneficiario, y proporciona una guía práctica sobre la aplicación de los criterios de reconocimiento. La presente Norma no altera los requerimientos de la ~~NICSP 9~~ NICSP 47.

...

Información a revelar

...

107. El requerimiento de información del párrafo 105 abarca los activos contingentes de las transacciones de una entidad. El que un activo contingente exista o no en relación con ingresos por impuestos queda sometido a la interpretación de lo que constituye un hecho imponible. La determinación del hecho imponible de los ingresos tributarios y sus posibles implicaciones con respecto a la información a revelar sobre los activos contingentes relacionados con los ingresos tributarios ~~se tratarán como parte de un proyecto independiente sobre los ingresos no tributarios~~ se abordan en la NICSP 47.

...

Fecha de vigencia

...

- 1110** Los párrafos 13, 15 y 107 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 21 Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo

Se modifican los párrafos 2 y 8 y se añade el párrafo 82N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

2. Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, excepto por:
- ...
- (b) ~~activos derivados de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*);~~ Los activos por acuerdos vinculantes y los activos derivados de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante que se reconocen de conformidad con la NICSP 47, *Ingresos*;
- ...
8. Esta Norma no se aplica a los inventarios, ~~ni a los activos procedentes de contratos de construcción~~ activos procedentes de acuerdos vinculantes, ni a los activos procedentes de los

costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante, porque las NICSP existentes aplicables a estos activos contienen requerimientos para reconocer y medir estos activos.

...

Fecha de vigencia

...

82N Los párrafos 2 y 8 fueron modificados por la NICSP 47, Ingresos emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 24 *Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*

...

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 24, pero no son parte de la misma.

...

Enfoque de la columna adicional

Para el Gobierno YY para el año que termina el 31 de diciembre de 200X

Tanto el presupuesto anual como los estados financieros adoptan la base de acumulación (o devengo) (Ilustrado únicamente para el Estado de rendimiento financiero. Para otros estados financieros se adoptaría una presentación similar.)

Realizado 20XX-1	(en unidades monetarias)	Realizado 20XX	Presupuesto Final 20XX	Presupuesto Inicial 20XX	Diferencia: Presupuesto Inicial y Realizado
	Ingresos				
X	Impuestos	X	X	X	X
X	Tarifas, multas, sanciones y licencias <u>Otras contribuciones y gravámenes obligatorios</u>	X	X	X	X
X	Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X	X	X
X	Transferencias de otros gobiernos sin un acuerdo vinculante	X	X	X	X
X	<u>Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante</u>	X	X	X	X
	...				

...

Modificaciones a la NICSP 26 Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo

Se modifican los párrafos 2, 8 y 29 y se añade el párrafo 126P. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

2. Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:

...

- (b) ~~Activos procedentes de contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*)~~ Activos procedentes de acuerdos vinculantes y activos procedentes de los costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante que se reconocen de conformidad con la NICSP 47, *Ingresos*;

...

...

8. Esta Norma no se aplica a los inventarios, ~~ni a los activos generadores de efectivo procedentes de contratos de construcción~~ activos por acuerdos vinculantes y activos procedentes de costos para obtener o cumplir un acuerdo vinculante, porque las normas existentes aplicables a estos activos contienen requerimientos para reconocer y medir dichos activos. Esta Norma no se aplica a los activos por impuestos diferidos, a los activos relacionados con beneficios a los empleados, o a los costos de adquisición diferidos y los activos intangibles que surgen de los derechos contractuales de una aseguradora en los contratos de seguros. El deterioro de valor de estos activos se trata en la normativa contable nacional e internacional aplicable. Además, esta Norma no se aplica a activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se miden a valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 27 que trata de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola contiene requerimientos de medición.

...

29. Como ilustración de lo indicado en el párrafo 28, si las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el periodo, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

- (a) ...

- (b) Cuando resulte probable que la tasa de descuento, utilizada al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectada por el incremento en esas tasas de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:

- (i) es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos de efectivo futuros se vean aumentados [por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede

ajustar sus ingresos (principalmente ingresos con derivados de transacciones con acuerdos vinculantes ~~contraprestación~~) para compensar cualquier incremento en las tasas de mercado]; o

- (ii) es improbable que la disminución del importe recuperable dé lugar a una pérdida por deterioro de valor que sea significativa.

...

Fecha de vigencia

...

126P Los párrafos 2, 8 y 29 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 27 Agricultura

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 27, pero no son parte de la misma.

...

Subvenciones del gobierno

FC5. La NIC 41 especifica los requerimientos y guías para la contabilización de las subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos que difieren de los requerimientos de la NIC 20, *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*. La NICSP 27 no incluye requerimientos ni guías para subvenciones del gobierno, porque, en el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* ~~proporciona~~ proporcionaba requerimientos y guías relativas a subvenciones del gobierno en transacciones sin contraprestación. El IPSASB no consideró que la contabilización de subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos deba variar de los requerimientos de la NICSP 23.

Activos biológicos y activos agrícolas adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

FC6. Una entidad puede adquirir un activo biológico o un producto agrícola en una transacción sin contraprestación. De acuerdo con esta Norma, estos activos serían medidos al valor razonable menos los costos de venta. En el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23 prescribía que los activos adquiridos mediante una transacción sin contraprestación debían medirse inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición. Como resultado de los distintos requerimientos de medición, el IPSASB consideró los fundamentos de medición apropiados para activos biológicos adquiridos en una transacción sin contraprestación.

FC7. Cuando el IPSASB debatió varios enfoques para medir los activos biológicos y los productos agrícolas adquiridos mediante una transacción sin contraprestación.-En particular, consideró los siguientes tres enfoques:

(a) ...

...

FC9. Al analizar el enfoque 3, el IPSASB consideró los requerimientos de la NICSP 23 en relación con la medición de otros tipos de activos. En el momento en que se elaboró esta Norma, la NICSP 23.13 señalaba que: "...Si se requiere a la entidad que informa que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad, estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se incluyen en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la NICSP 17". Esto implicaba que para otros activos, la entidad considera ~~consideraba~~ los requerimientos de medición de otras NICSP, así como la NICSP 23 en la medición inicial de activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.

FC10. Un atributo adicional relevante para la medición de activos biológicos son los costos de venta. En consecuencia, el IPSASB concluyó que de acuerdo con el enfoque 3, una entidad ~~considera~~ consideraba los requerimientos de la NICSP 23 y de esta Norma al medir los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en transacciones sin contraprestación a valor razonable menos los costos de venta en el momento de su reconocimiento inicial. El IPSASB señaló que éste produce el mismo desenlace que el enfoque 2.

...

Comparación con la NIC 41

La NICSP 27, *Agricultura* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 41, *Agricultura* (2001), modificada hasta el 31 de diciembre de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 27 y la NIC 41 son las siguientes:

- ...
- La NIC 41 incluye los requerimientos para subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 27 no incluye requerimientos y guías para las subvenciones gubernamentales, porque la ~~NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)~~ La NICSP 47, Ingresos proporciona requerimientos y guías relacionadas con las subvenciones gubernamentales ~~en transacciones sin contraprestación.~~
- ...

...

Modificación a la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se modifican los párrafos GA21, GA22 y GA46 y se añade el párrafo 60J. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Fecha de vigencia

...

60J Los párrafos GA21, GA22 y GA46 fueron modificados por la NICSP 47, Ingresos, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

Alcance

...

GA21. En el sector público, es posible que los acuerdos contractuales y no contractuales sean por naturaleza sin contraprestación. Los activos y pasivos que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación se contabilizarán de acuerdo con la ~~NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)~~ NICSP 47 Ingresos. Si los ingresos de transacciones sin contraprestación son contractuales, una entidad evaluará si los activos y pasivos que surjan de tales transacciones son activos financieros o pasivos financieros aplicando los párrafos 10 y GA10 a GA18 de esta Norma. Una entidad utilizará la guía en esta Norma y en la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 al evaluar si una transacción de ingreso sin contraprestación da lugar a un pasivo o un instrumento de patrimonio (aportación de los propietarios).

GA22. Una entidad considerará particularmente los requerimientos de clasificación de esta Norma al determinar si una entrada de recursos como parte de una transacción de ingresos sin contraprestación es en esencia un pasivo o un instrumento de patrimonio.

...

GA46. Excepto por lo requerido por la NICSP 47 un ~~Un~~ contrato que supone la recepción o entrega de activos físicos no dará lugar a un activo financiero para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra, a menos que los correspondientes pagos se hayan diferido hasta después de la fecha en que los activos tangibles hayan sido transferidos. Tal es el caso de la compra o venta de bienes a crédito.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 28, pero no son parte de la misma.

...

Definiciones

...

Transacciones con ingresos contractuales sin contraprestación

- FC17. Cuando se desarrolló esta Norma, la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* ~~establece~~ establecía el reconocimiento inicial, la medición inicial y la información a revelar de activos y pasivos que proceden de ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPSASB consideró la interacción entre esta Norma y la NICSP 23.
- FC18. Al considerar si los activos y pasivos que proceden de ingresos de transacciones sin contraprestación eran activos financieros y pasivos financieros, el IPSASB identificó que debían cumplirse los siguientes requerimientos básicos:
- ...
- FC19. El IPSASB concluyó que los activos que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación podrían cumplir estos requerimientos. En particular, destacó que la naturaleza de los acuerdos con donantes puede ser contractual en esencia, y pueden liquidarse transfiriendo efectivo u otro activo financiero del donante al receptor. En estos casos, los activos que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación eran activos financieros.
- FC20. Por ello, cuando se desarrolló esta Norma, la ~~El~~ IPSASB estuvo de acuerdo en que una entidad debe aplicar los requerimientos de la NICSP 23 conjuntamente con la NICSP 28 para los activos financieros que surgen de los ingresos de transacciones sin contraprestación. En particular, una entidad considerará los principios de la NICSP 28 al tratar si una entrada de recursos por ingresos de una transacción sin contraprestación da lugar a un pasivo o a una transacción resultados que pone de manifiesto una participación residual en los activos netos de la entidad, es decir, un instrumento de patrimonio.
- FC21. El IPSASB consideró si los pasivos que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación eran pasivos financieros. Los pasivos se reconocían en la NICSP 23 cuando una entidad recibía una entrada de recursos que está sujeta a condiciones específicas. Las condiciones sobre una transferencia de recursos son impuestas a una entidad por un cedente y requerían que los recursos fueran utilizados de una determinada manera, a menudo para proporcionar bienes y o servicios a terceros, o sean devueltos al cedente. Esto dió lugar a una obligación que cumplir en los términos del acuerdo. En el momento del reconocimiento inicial, una entidad reconocía los recursos como un activo y, cuando estén sujetos a condiciones, reconocía el pasivo correspondiente.
- FC22. Cuando se desarrolló esta Norma el IPSASB consideró si el pasivo reconocido inicialmente es por naturaleza un pasivo financiero u otro pasivo, por ejemplo, una provisión. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, en el momento en que se reconoce el activo, el pasivo no es generalmente un pasivo financiero ya que la obligación de la entidad es cumplir los términos y condiciones del acuerdo utilizando los recursos como se pensaba, normalmente suministrando bienes y o servicios a terceros durante un periodo de tiempo. Si después del momento del reconocimiento inicial, la entidad no puede cumplir los términos del contrato y se le requiere que devuelva los recursos al transferidor, una entidad evaluaría en este momento si el pasivo es un pasivo financiero considerando los requerimientos establecidos en el párrafo FC18 y las definiciones de un instrumento financiero y un pasivo financiero. En circunstancias inusuales, de las condiciones impuestas en una transferencia de recursos como parte de los ingresos de una transacción sin contraprestación puede surgir un pasivo financiero. El IPSASB puede considerar tal escenario como parte de un proyecto futuro.
- FC23. Al desarrollar esta Norma el IPSASB también destacó que pueden surgir otros pasivos de los

ingresos de transacciones sin contraprestación después del momento del reconocimiento inicial. Por ejemplo, una entidad puede recibir recursos por un acuerdo que requería que se devuelvan los recursos solo después de que ocurra o no un suceso futuro. Una entidad evaluará si otros pasivos que surgen de ingresos de transacciones sin contraprestación son pasivos financieros considerando si se han satisfecho los requerimientos en el párrafo FC18 y las definiciones de instrumento financiero y pasivo financiero.

...

Modificaciones a la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 29, pero no son parte de la misma.

...

Alcance

FC5. Los activos y pasivos pueden surgir de transacciones con ingresos sin contraprestación contractuales. El reconocimiento y medición inicial de los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación se trataban en la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. La NICSP 23 no proporcionaba requerimientos y guías para la medición posterior o baja en cuentas de dichos activos y pasivos. El IPSASB consideró la interrelación entre esta Norma y la NICSP 23 para los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación que cumplen la definición de activos financieros y pasivos financieros.

FC6. Cuando se estaba desarrollando esta Norma, el IPSASB acordó que cuando un activo adquirido en una transacción sin contraprestación era un activo financiero, la entidad:

- reconocía inicialmente el activo utilizando la NICSP 23; y
- Inicialmente medía el activo utilizando la NICSP 23, pero utilizará los requerimientos de esta Norma para determinar el tratamiento apropiado para cualquier costo de transacción en el que se incurra para adquirir el activo.

Como la NICSP 23 no establecía requerimientos para la medición posterior o baja en cuentas para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, se aplica esta Norma a dichos activos si son activos financieros.

...

Medición inicial

FC9. El IPSASB reconoció que existía una interrelación entre la NICSP 23 y esta Norma para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación que cumplen la definición de activo financiero. La NICSP 23 ~~requiere~~ requería medir inicialmente al valor razonable los activos adquiridos en transacciones con ingresos sin contraprestación. Esta Norma ~~requiere~~ requería medir inicialmente los activos financieros al valor razonable, más los costos de transacción, siempre que los activos posteriormente no se midan al valor razonable con cambios en resultados

(ahorro o desahorro). Los dos procedimientos de medición son ampliamente coherentes, excepto por el tratamiento de los costos de la transacción.

- FC10. En ese momento, el IPSASB concluyó que hubiese sido inapropiado que los activos financieros que surgen de transacciones sin contraprestación fuesen medidos de forma diferente a los que surgen de transacciones con contraprestación. En consecuencia, el IPSASB acordó que los activos adquiridos en transacciones sin contraprestación debían ser medidos inicialmente al valor razonable utilizando los criterios de la NICSP 23, pero que debe considerarse esta Norma cuando se incurra en costos de transacción para adquirir el activo.

...

Garantías financieras emitidas a través de transacciones sin contraprestación

...

- FC17. El IPSASB consideró si cuando se realiza un contrato de garantía financiera con contraprestación debe considerarse como valor razonable el importe de dicha contraprestación. La Guía de aplicación de la NIC 39 establece que “el valor razonable de un instrumento financiero, en el momento de reconocimiento inicial, es normalmente el precio de la transacción”. En el sector público el IPSASB consideró que en muchos casos el precio de la transacción (contraprestación) relacionado con un contrato de garantía financiera no reflejaría el valor razonable y que el reconocimiento de dicho importe sería un reflejo inexacto y engañoso de la exposición del emisor al riesgo financiero. El IPSASB concluyó que cuando una garantía financiera tiene contraprestación, una entidad debe determinar si la contraprestación surge de una transacción con contraprestación y por tanto representa su valor razonable. Si la contraprestación representa el valor razonable, el IPSASB concluyó que las entidades deben reconocer la garantía financiera por el importe de la contraprestación y las mediciones posteriores deben ser por el importe mayor entre el importe determinado de acuerdo con la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* y el importe inicialmente reconocido, menos, cuando corresponda, el importe de ingresos la amortización acumulado reconocido de acuerdo con la NICSP 47 Ingresos ~~NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~. Cuando el precio contraprestación de la transacción no es su valor razonable, debe requerirse a la entidad en el reconocimiento inicial determinar la medición de la misma forma que si no se hubiese pagado contraprestación.

...

Modificación a la NICSP 30 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Se modifican los párrafos 5A, 42A, 42H, 42M y 42N, y se añade el párrafo 52N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

- 5A. Los requerimientos de información a revelar sobre el riesgo crediticio de los párrafos 42A a 42N se aplica a los derechos de cuentas por cobrar que proceden de transacciones ~~con~~ contraprestación de ingresos que están dentro del alcance de la NICSP 9 y a las transacciones

~~sin contraprestación que están dentro del alcance de la NICSP 23~~ dentro del alcance de la NICSP 47 Ingresos que dan lugar a instrumentos financieros a efecto de reconocer ganancias o pérdidas por deterioros de valor de acuerdo con el párrafo 3 de la NICSP 41. Las referencias en estos párrafos a activos financieros o pasivos financieros incluirán esos derechos a menos que se especifique otra cosa.

...

Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de los instrumentos financieros

...

Información cuantitativa

...

Riesgo crediticio.

Alcance y objetivos

42A. Una entidad aplicará los requerimientos de revelar información de los párrafos 42F a 42N a los instrumentos financieros a los que se apliquen los requerimientos de deterioro de valor de la NICSP 41. Sin embargo:

- (a) Para cuentas por cobrar que proceden de transacciones con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 y transacciones ~~con contraprestación de ingresos que están dentro del alcance de la NICSP 9~~ y a las transacciones ~~sin contraprestación que están dentro del alcance de la NICSP 23 dentro del alcance de la NICSP 47 Ingresos~~ y cuentas por cobrar de arrendamientos se aplica el párrafo 42J(a) a las cuentas por cobrar y cuentas por cobrar por arrendamientos en las que se reconocen las pérdidas crediticias esperadas durante su tiempo de vida, de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41, si dichos activos financieros se modifican cuando tienen más de 30 días de mora; y
- (b) no se aplica el párrafo 42K(b) a las cuentas por cobrar por arrendamientos.

...

Información cuantitativa y cualitativa sobre los importes que surgen de las pérdidas crediticias esperadas

42H. Para explicar los cambios en las correcciones de valor por pérdidas y las razones para dichos cambios, una entidad proporcionará, por clase de instrumento financiero, una conciliación entre el saldo inicial y el final de la corrección de valor por pérdidas, en una tabla, mostrando por separado los cambios durante el periodo para:

...

- (b) las correcciones de valor por pérdidas medidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:

...

- (iii) Cuentas por cobrar que proceden de transacciones de ingresos ~~con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9~~ y transacciones ~~sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 23~~ NICSP 47 o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41.

...
...

Exposición al riesgo crediticio

42M. Para permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar la exposición al riesgo crediticio de una entidad y comprender sus concentraciones de riesgo crediticio significativas, una entidad revelará, por grados en la calificación de riesgo crediticio, el importe en libros bruto de los activos financieros y la exposición al riesgo crediticio sobre compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera. Esta información se proporcionará de forma separada por instrumentos financieros:

...

(b) para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo:

...

(iii) Cuentas por cobrar que proceden de transacciones de ingresos con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 y transacciones sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 87 de la NICSP 41.

...

42N Para cuentas por cobrar que proceden de transacciones de ingresos con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 y transacciones sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 y cuentas por cobrar de arrendamientos se aplica el párrafo 87 de la NICSP 41, la información proporcionada de acuerdo con el párrafo 42M puede basarse en una matriz de provisiones (véase el párrafo GA199 de la NICSP 41).

...

Fecha de vigencia

...

52N Los párrafos 5A, 42A, 42H, 42M, 31 y 42N fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Modificaciones a la NICSP 31 *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 6, 26, 113, 115 , y GA6 y se añade , el párrafo 132O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

...

6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a) activos intangibles mantenidos por una entidad para venderlos en el curso habitual de las operaciones (véase ~~la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, y la NICSP 12, *Inventarios*~~);

...

(e) ...; y

(f) ...; y

(g) Activos procedentes de acuerdos vinculantes que se reconocen de conformidad con la NICSP 47, *Ingresos*.

...

Reconocimiento y medición

26. El reconocimiento de una partida como activo intangible requiere que la entidad demuestre que el elemento en cuestión cumple:

...

Este requerimiento se aplicará a los costos medidos en el momento del reconocimiento (el costo incurrido en una transacción con contraprestación para adquirir o de generar internamente un activo intangible, o el valor razonable de un activo intangible adquirido a través de una transacción sin contraprestación) y a aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

...

Retiros y disposiciones

...

113. La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante una venta, llevando a cabo un contrato de arrendamiento financiero, o a través de una transacción sin contraprestación). ~~Para determinar la fecha en que se ha dispuesto de una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 9 NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias* para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ un activo intangible es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de cumplimiento en un acuerdo vinculante en la NICSP 47. La NICSP 43 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

...

115. El importe de la contraprestación ~~a cobrar~~ a incluir en el resultado (ahorro o desahorro) que surge de la baja en cuentas de un activo intangible ~~es se Reconocer inicialmente por su valor razonable.~~

~~Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar, determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en la contraprestación de la transacción de la NICSP 47.~~

...

Fecha de vigencia

...

1320 Los párrafos 6, 26, 113, 115 y GA6 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

GA6. La NICSP 31 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario de las operaciones (véase la NICSP 11 y la NICSP 12 y NICSP 47) ni a los arrendamientos que están dentro del alcance de la NICSP 43. Consecuentemente, esta Guía de Aplicación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas de cómputo de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad o que se contabilice con arreglo a las NICSP 43.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 31, pero no son parte de la misma.

...

Alcance

...

FC5. Cuando se desarrolló esta Norma, la NIC 38 contiene contenía los requerimientos sobre los intercambios de activos cuando la transacción de intercambio carezca de carácter comercial. El IPSASB consideró si estas guías eran necesarias y concluyó que no eran necesarias ya que este tema está tratado en la NICSP 23.

...

Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

FC8. Cuando se desarrolló esta Norma, la NICSP 23 establecía el reconocimiento inicial, la medición inicial y la información a revelar de los activos y obligaciones que surgen de transacciones sin contraprestación. Esta Norma aborda la situación en que un activo intangible es adquirido a través de una transacción sin contraprestación. El IPSASB acordó que, para los activos intangibles surgidos de estas transacciones, una entidad aplicará los requerimientos de la NICSP 23 conjuntamente con esta Norma para la medición inicial del activo intangible y, en consecuencia, considerará los costos directamente atribuibles especificados en esta Norma.

...

Modificaciones a la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Se modifican los párrafos 30, GA56 y GA64 y se añade , el párrafo 36G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Otros ingresos (véanse los párrafos GA55 a GA64)

30. La concedente contabilizará ingresos de un acuerdo de concesión de servicios, distintos de los especificados en los párrafos 24 a 26, de acuerdo con la ~~NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*~~ NICSP 47 *Ingresos*.

...

Fecha de vigencia

...

36G Los párrafos 30, GA56 y GA64 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 32.

...

Otros ingresos (véase el párrafo 30)

...

GA56. Cuando el operador efectúa un pago por adelantado, una corriente de pagos, u otra contraprestación a la concedente por el derecho al uso del activo de la concesión de servicios durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios, la concedente contabilizará estos pagos de acuerdo con la ~~NICSP 9, *NICSP 47 Ingresos*~~. El calendario de reconocimiento de los ingresos se determina mediante los términos y condiciones del acuerdo de concesión de servicios que especifica la obligación de la concedente de proporcionar al operador acceso al activo de concesión de servicios.

...

GA64. Cuando el operador paga un alquiler nominal por el acceso de un activo generador de ingresos, el ingreso por alquiler se reconocerá de acuerdo con la ~~NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*~~ NICSP 47 *Ingresos*.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 32, pero no son parte de la misma.

...

Alcance

...

FC5. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB también concluyó que eran necesarias guías sobre la aplicación de los principios generales de reconocimiento de ingresos de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* para los acuerdos de concesión de servicios debido a las características únicas de algunos acuerdos de concesión de servicios (por ejemplo, las cláusulas de reparto de ingresos).

...

Reconocimiento de un pasivo

...

FC21. El IPSASB estuvo de acuerdo en que se requería una aclaración sobre este tema. Cuando se desarrolló esta Norma, el IPSASB señaló que usar el término “obligación de rendimiento” podría dar lugar a confusión porque se usa en la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* en relación con transacciones sin contraprestación. El IPSASB señaló que un acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación en lugar de una transacción sin contraprestación y, por tanto, sería preferible no usar el término obligación de rendimiento en relación con transacciones con contraprestación.

...

Modelo de concesión de un derecho al operador

FC29. Al responder a los temas planteados por algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43, el IPSASB reconsideró la naturaleza de la contraprestación dada por la concedente por el activo de concesión de servicios cuando el operador recupera el precio del activo con los ingresos obtenidos de terceros del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. El IPSASB destacó que en esta situación, la contraprestación en efectivo por el activo de concesión de servicios no se está cumpliendo por parte de la concedente sino por los usuarios del activo de concesión de servicios u otro activo generador de ingresos. La esencia económica de este acuerdo proporciona un incremento en los activos netos para la concedente, y por tanto se devengan (acumulan) ingresos que deben reconocerse. Como el acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación, el ~~Consejo~~ el IPSASB se refirió a la NICSP 9 cuando consideró la naturaleza de los ingresos y el calendario de reconocimiento de los mismos.

...

- FC31. El IPSASB, por tanto, consideró si el crédito debía contabilizarse como un pasivo, como un incremento directo en activos netos/patrimonio, o como un ingreso.
- FC32. El IPSASB había acordado que, en esta circunstancia, la concedente no tiene un pasivo porque el acuerdo de concesión de servicios es un intercambio de activos, obteniendo la concedente el activo de concesión de servicios a cambio de una transferencia de derechos al operador para obtener ingresos por el uso de terceros del activo durante el periodo del acuerdo de concesión de servicios.
- FC33. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma ED 43 indicaron que el crédito debía tratarse como activos netos/patrimonio, en congruencia con la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* que define los activos netos/patrimonio como la participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. La NICSP 1 prevé cuatro componentes de los activos netos/patrimonio. Estos componentes incluyen:
- ...
- FC34. El IPSASB concluyó que el crédito no representaba un incremento directo de los activos netos/patrimonio de la concedente porque no es uno de los componentes de los activos netos/patrimonio identificados en el párrafo FC33 por las razones señaladas a continuación:
- ...
- FC35. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB había acordado que el crédito representa ingresos. Como un acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación, el IPSASB se refirió a la NICSP 9 cuando consideró la naturaleza del ingreso y el calendario de reconocimiento de ese ingreso. De acuerdo con la NICSP 9, cuando se venden bienes o se prestan servicios recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos porque da lugar a un incremento en los activos netos de la concedente. En esta situación, la concedente ha recibido el activo de concesión de servicios a cambio de garantizar un derecho (licencia) al operador para obtener ingresos por el uso de terceros del servicio público que proporciona en nombre de la concedente. El activo de concesión de servicios reconocido por la concedente y el derecho (activo intangible) reconocido por el operador son diferentes. No obstante, hasta que se hayan satisfecho los criterios para el reconocimiento de ingresos, el crédito se reconoce como un pasivo.
- FC36. Cuando se emitió esta Norma, el IPSASB señaló que, en esta situación, no hay una entrada de efectivo que sea igual al ingreso reconocido. Este resultado era congruente con la NICSP 9 en la que una entidad proporciona bienes o servicios a cambio de otro activo diferente que es posteriormente usado para generar ingresos de efectivo.
- FC37. Cuando se emitió esta Norma, los ingresos se medían por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o equivalentes al efectivo transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo o equivalentes al efectivo transferidos en la operación.
- FC38. Cuando se emitió esta Norma, la NICSP 9 identifica tres tipos de transacciones que dan lugar a ingresos: la prestación de servicios, la venta de bienes (u otros activos) y los ingresos que surgen del uso por terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos. Al

considerar la naturaleza del ingreso, el IPSASB consideró estos tipos de transacciones por separado.

FC39. El IPSASB consideró los enfoques para el reconocimiento de ingresos establecidos en la NICSP 9 en relación con el modelo de “concesión de un derecho al operador” y concluyó que ninguno de estos escenarios cumple completamente las circunstancias de este modelo. No obstante, el IPSASB destacó que, en lugar de reconocerlo inmediatamente, el calendario de reconocimiento de ingresos en cada uno de ellos se extiende a lo largo del plazo del acuerdo. El IPSASB determinó que, por analogía, este patrón de reconocimiento de ingresos también era apropiado para reconocer los ingresos que surgen del pasivo relacionado con este modelo. Como resultado, hasta que se hayan satisfecho los criterios para el reconocimiento de ingresos, el crédito se reconocerá como un pasivo.

...

Guía de implementación

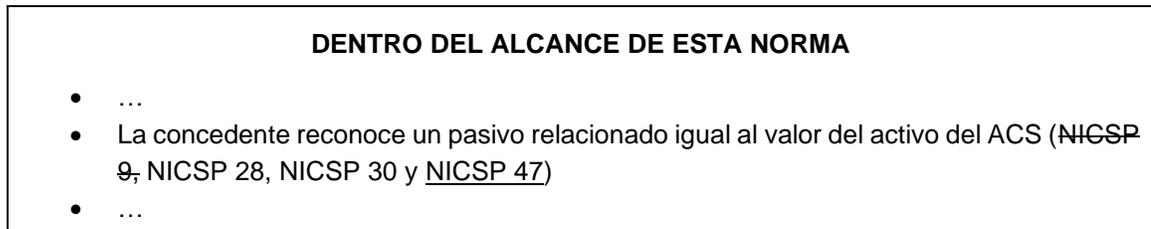
Esta guía acompaña a la NICSP 32, pero no es parte de la misma.

...

Marco contable de los acuerdos de concesión de servicios

GI2 El siguiente diagrama resume la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicios establecida por la NICSP 32.

...



...

GI4. El texto sombreado muestra acuerdos dentro del alcance de la NICSP 32.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el operador arrienda el activo a la concedente)	Contrato de servicio y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas, gestión de instalaciones)	Rehabilitar-operar-transferir	Construir-operar-transferir	Construir-poseer-operar	100% Desinversión/Privatización/Corporación
Propiedad del activo	Concedente			Operador		
Inversión de capital	Concedente		Operador			
Riesgo de demanda	Compartido	Concedente	Concedente y/o Operador		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años		Indefinida (o puede limitarse por acuerdo vinculante o licencia)	
Participación residual	Concedente			Operador		
NICSP relevantes	NICSP 43	NICSP 1	Esta NICSP/NICSP 17/ NICSP 31		NICSP17/NICSP 31 (baja en cuentas) NICSP9 NICSP 47 (reconocimiento de ingresos)	

...

Modificaciones de la NICSP 33—Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o Devengo) (NICSP)

Se modifican los párrafos 32, 41, y 42 y 43 y su correspondiente encabezamiento, y se añade el párrafo 154N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Presentación razonable y cumplimiento de las NICSP

...

32. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza los tres años del periodo de dispensa transitorio para el reconocimiento y medición de las multas de tráfico porque la información disponible sobre el valor de las multas emitidas, multas dadas de baja, los compromisos alcanzados con los infractores, etc. es insuficiente. El periodo de exención no se aplica a ninguna otra clase de ingresos ~~sin contraprestación~~. Los ingresos recibidos de multas no son significativos en relación con los estados financieros en su conjunto. La entidad concluye que, adoptando las exenciones y disposiciones transitorias, la presentación razonable y la conformidad con las NICSP no se verán afectadas. Como resultado, la entidad que adopta por primera vez las NICSP será todavía capaz de lograr la presentación razonable y afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) en la fecha de adopción o durante el periodo de transición.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento de las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.

Reconocimiento o medición de activos o pasivos

...

41. ~~**En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38, que permiten un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir activos financieros, no se requiere que reconozca o mida los ingresos relacionados en los términos de la NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación, u otras cuentas por cobrar liquidadas en efectivo u otro activo financiero en los términos de la NICSP 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) NICSP 47-Ingresos.**~~

Reconocimiento o medición de ingresos sin contraprestación

42. **No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de los ingresos sin contraprestación para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar su política contable con respecto a los ingresos de transacciones sin contraprestación para cada clase de ingreso.**
43. La disposición transitoria del párrafo 42 pretende dar a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los ingresos de transacciones sin contraprestación de acuerdo con la ~~NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) NICSP 47 Ingresos~~ durante el periodo de transición. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de los ingresos sin contraprestación que no cumplen con las disposiciones de la ~~NICSP 23~~ NICSP 47. La disposición transitoria del párrafo 42 permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 progresivamente a diferentes clases de ingresos de transacciones sin contraprestación. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede ser capaz de reconocer y medir los impuestos a las propiedades y algunas otras clases de ingresos procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 desde la fecha de adopción de las NICSP, pero puede requerir tres años para desarrollar plenamente un modelo fiable para reorganizar y medir los ingresos procedentes del impuesto a las ganancias y los ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes.

...

Fecha de vigencia

...

154N Los párrafos 32, 41, 42 y 43 y relacionada fueron modificados por la NICSP 47 emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 33, pero no son parte de la misma.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

Exenciones transitorias relacionadas con el reconocimiento y medición de ingresos ~~sin contraprestación~~

NICSP 23- Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias) y NICSP 47 Ingresos

FC64. Cuando se desarrolló esta Norma, las disposiciones transitorias existentes en la NICSP 23 permitían que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de ingresos por impuestos por un periodo de cinco años. La NICSP 23 también ~~permitía~~ permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de ingresos por transacciones sin contraprestación, distintos de los ingresos por impuestos, por un periodo de tres años. También ~~requiere~~ requerirá que los cambios en las políticas contables solo deben hacerse para ajustarse mejor a la NICSP 23.

FC65. El IPSASB concluyó que será un reto para muchas entidades del sector público implementar la NICSP 23, puesto que pueden requerirse sistemas nuevos o se puede necesitar la actualización de los existentes. Debido a estos retos prácticos, el IPSASB estuvo de acuerdo en que debe proporcionarse un periodo de dispensa transitorio. El IPSASB, sin embargo, reconoció que una entidad que adopta por primera vez las NICSP debe construir modelos para ayudar en la transición a la contabilidad de acumulación (o devengo) antes de la adopción de la base de acumulación (o devengo). En línea con el periodo de exención de tres años proporcionado para el reconocimiento de activos o pasivos en otras NICSP, y en línea con el periodo de dispensa transitorio de tres años proporcionado para otros ingresos sin contraprestación de la NICSP 23, cuando se desarrolló esta Norma, se estuvo de acuerdo en que debe concederse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de dispensa de tres años para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPSASB estuvo de acuerdo en que un periodo transitorio de tres años es manejable, y reduce el periodo a lo largo del cual una entidad no puede afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo). Durante el periodo de transición, se permitirá que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique políticas contables para el reconocimiento de transacciones con ingresos sin contraprestación que no cumplan con las disposiciones de la NICSP 23.

FC65A La NICSP 47, Ingresos, fue emitida en mayo de 2023 y sustituyó a la NICSP 9, la NICSP 11, Contratos de Construcción, y la NICSP 23, y requiere que una entidad identifique y contabilice los ingresos basándose en si surgen de un acuerdo vinculante en lugar de por su clasificación como intercambio o no intercambio. En su desarrollo, el IPSASB destacó que la implementación de la NICSP 47 supondrá retos similares para las entidades del sector público. La contabilización de los ingresos sin acuerdos vinculantes, que abarcará la mayoría de las transacciones sin contraprestación anteriormente incluidas en el alcance de la NICSP 23, seguirá planteando retos prácticos. La contabilización de los ingresos procedentes de acuerdos vinculantes (que pueden incluir tanto ingresos de intercambio como de no intercambio) también puede requerir modelos complejos y nuevos sistemas, procesos o controles internos. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que la exención de transición de 3 años también debería estar disponible para los ingresos contabilizados de acuerdo con la NICSP 47, con el fin de proporcionar una exención de transición a las entidades que adoptan por primera vez las NICSP.

...

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 33, pero no es parte de la misma.

...

NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación IPSAS 47, Ordinarias

GI45. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP ha recibido importes que todavía no cumplen los requisitos para reconocerse como ingresos según la ~~NICSP 9~~ NICSP 47 (por ejemplo, los importes de una ~~venta~~ transacción que no cumple los requisitos para su reconocimiento como ingreso), la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá los importes recibidos como un pasivo en su estado de situación financiera de apertura y medirá ese pasivo por el importe recibido. Ésta dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso en su estado de rendimiento financiero cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de la ~~IPSAS 9~~ NICSP 47.

...

Resumen de las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en la NICSP 33 Adopción por primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o devengo)

GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en otras NICSP de base de acumulación (o devengo).

NICSP	Exención transitoria proporcionada							
	N O	SI						
		Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento y/o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
...
NICSP 9, Ingresos de Transacciones con	✓				En la medida en que se adoptó el período de			

INGRESOS

Contraprestación					dispensa de 3 años para activo o pasivos			
...
NICSP 11, Contratos de Construcción	√							
...
NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación			↓ Todos los ingresos sin contraprestación no reconocidos según la base contable anterior	↓ Todos los ingresos sin contraprestación reconocidos según la base contable anterior	↓ En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos			
NICSP 47, Ingresos			↓ Todos los ingresos no reconocidos según la base contable anterior	↓ Todos los ingresos reconocidos según la base contable anterior	↓ En la medida en que se adoptó el periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos			

Apéndice

Se requiere la diferenciación entre exenciones y disposiciones de transición que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique o puede optar por aplicar en la fecha de adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo)

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse	
		No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
...
NICSP 9 • Dispensa para el reconocimiento o medición de los ingresos relacionados con la adopción del periodo de dispensa de tres años para reconocer o medir instrumentos financieros			√
...
NICSP 47 • <u>Dispensa para el reconocimiento o medición de los ingresos relacionados con la adopción del periodo de dispensa de tres - años para reconocer o medir activos o pasivos</u>			√

...

Modificaciones a la NICSP 35 Estados *Financieros Consolidados*

Se modifica el párrafo AG13 y se añade el párrafo 79F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Fecha de vigencia

...

79F El párrafo GA13 fue modificado por la NICSP 47, *Ingresos*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

Evaluación del control

...

Poder

...

Actividades relevantes y dirección de las actividades relevantes

GA13. Para numerosas entidades, los beneficios que generan se ven afectados por una serie de actividades de operación y financieras. Cualquier actividad que ayude a lograr o favorecer los objetivos de una entidad controlada puede afectar los beneficios para la entidad controladora. Ejemplos de actividades que, dependiendo de las circunstancias, pueden ser relevantes, incluyen, pero no se limitan a:

...

(c) recaudar ingresos ~~mediante transacciones sin contraprestación;~~

...

...

Modificaciones a la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*

Se modifican los párrafos 34, 79, 115, GA85 y GA86 y se añade , el párrafo 126H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Contabilización de las fusiones

...

Reconocimiento y medición de los activos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en las operaciones que se combinan

...

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

...

34. La entidad resultante reconocerá y medirá las partidas tributarias restantes incluidas en una fusión o que surjan de ésta de acuerdo con la norma internacional o nacional de contabilidad correspondientes que trate de los impuestos a las ganancias. La entidad resultante reconocerá y medirá el ingreso remanente de la tributación incluido en la fusión o que surja de ésta de acuerdo con el la ~~NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*~~ NICSP 47 *Ingresos*.

...

El método contable de la adquisición

...

Reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en operación adquirida

...

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

...

79. La adquirente reconocerá y medirá las partidas tributarias restantes incluidas en una adquisición o que surjan de ésta de acuerdo con la normativa internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trate de los impuestos a las ganancias. La entidad adquirente reconocerá y medirá el ingreso restante de la tributación incluido en la adquisición o que surja de está de acuerdo con el la ~~NICSP 23~~ NICSP 47.

...

Medición y contabilización posterior

...

Pasivos contingentes

115. Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una adquisición al mayor de:
- (a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NICSP 19; y
 - (b) el importe reconocido inicialmente menos, cuando sea aplicable, ~~la amortización al importe de ingresos~~ acumulados reconocidos de acuerdo con la ~~NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*~~ NICSP 47

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*.

...

Fecha de vigencia

...

126H. Los párrafos 34, 79, 115, GA58 y GA86 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

Contabilización de las fusiones

...

Condonación de importes de impuestos debido en una fusión (si está incluida en los términos de la fusión) (véanse los párrafos 33 y 34)

...

GA58. Si, como resultado de la fusión, la entidad resultante pasa a ser la autoridad fiscal, dará de baja en cuentas los impuestos por cobrar relacionados con las deudas tributarias de la operación que se combina que han sido condonados de acuerdo con la ~~NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*~~ NICSP 47 *Ingresos*.

...

Contabilización de las adquisiciones

...

Condonación de importes de impuestos debido en una fusión (si está incluida en los términos de la fusión) (véanse los párrafos 78 y 79)

...

GA86. Si la adquirente es en sí misma una autoridad fiscal, dará de baja en cuentas cualquier impuesto por cobrar relacionado con las deudas tributarias de la operación adquirida que haya sido condonado de acuerdo con la ~~IPSAS 23~~ NICSP 47.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Contabilización de las fusiones

...

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan– Transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 22 y GA51 y GA52 de la NICSP 40.

...

EI163. El 30 de junio de 20X9, se forma la Entidad Resultante (ER) por fusión de dos agencias gubernamentales, la Operación que se combina A (OCA) y la Operación que se combina B (OCB). El 1 de enero de 20X9, OCA ~~había proporcionado~~ realiza un acuerdo vinculante con OCB para proporcionar a OCB una transferencia de subvención de 700 u.m. para ser utilizada en la provisión de un número acordado de cursos de formación (es decir, la obligación de cumplimiento).

EI164. La ~~subvención transferencia estaba sujeta a la condición de que debe devolverse~~ en proporción al número de cursos de formación no impartidos. En la fecha Inmediatamente antes de la fusión, OCB había impartido la mitad del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 350 u.m. con respecto a su obligación de desempeño la parte no satisfecha de sus obligaciones de cumplimiento, de acuerdo con la NICSP 23, ~~Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).~~ NICSP 47 Ingresos Sobre la base de la experiencia pasada, OCA consideró que era más probable que OCB impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a OCA y ésta no reconoció un activo con respecto a la transferencia la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 700 u.m. como un gasto.

...

Condonaciones de deudas tributarias en una fusión

Ilustración de las consecuencias de la contabilización de condonaciones de impuestos en una fusión aplicando los párrafos 33 y 34 y GA57 y GA58 de la NICSP 40.

...

EI176. MF contabiliza la cuenta a cobrar fiscal de acuerdo con la ~~IPSAS 23~~ NICSP 47, y reconocería un ajuste por el impuesto condonado.

...

Requerimientos de información a revelar relacionados con fusiones

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 53 a 57 de la NICSP 40

EI192. ...

		OCA (u.m.)	OCB (u.m.)
54(h)(i)	Ingresos		
	Impuesto sobre la propiedad	45.213	70.369
	Ingresos de transacciones con contraprestación <u>obligaciones de cumplimiento en acuerdos vinculantes</u>	2.681	25.377

...

Condonaciones de importes de deudas tributarias en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la contabilización de condonaciones de impuestos en una adquisición aplicando los párrafos 78 y 79 y GA85 a GA87 de la NICSP 40.

...

EI250. MF contabiliza la cuenta a cobrar fiscal de acuerdo con la ~~IPSAS 23~~ NICSP 47, y reconocería un ajuste por el impuesto condonado.

...

Cancelación de una relación preexistente – transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 y 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40

EI263. El 1 de enero de 20X7, EA adquiere EO. Anteriormente, el 1 de octubre de 20X6, AE ~~proporcionó~~ realizó un acuerdo vinculante con EO para proporcionar a EO una transferencia de subvención de 800 u.m. que se utilizaría en la provisión de un número acordado de cursos de formación a los empleados de EO (es decir, la obligación de cumplimiento).

EI264. La ~~subvención~~ transferencia estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de formación no impartidos. En la fecha Inmediatamente antes de la adquisición, EO había impartido un cuarto del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 600 u.m. con respecto a la parte no satisfecha de sus obligaciones de cumplimiento ~~su obligación de desempeño~~, de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47. Sobre la base de la experiencia pasada, EA consideró era más probable que EO impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a EA y ésta no reconoció un activo con respecto a la transferencia ~~la subvención~~, pero contabilizó la totalidad de las 800 u.m. como un gasto.

...

Modificaciones a la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*

Se modifican los párrafos 2, 3, 37, 45, 60, 87 y su encabezamiento correspondiente, GA2, GA5, GA6, GA33, GA34, GA43, GA44, GA114 y su encabezamiento correspondiente, GA124, GA125, GA129, GA132, GA133 y GA158, y se añade el párrafo 156G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Alcance

2. Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

...

- (j) **El reconocimiento y medición inicial de los derechos y obligaciones que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación, a las que se aplica la ~~NICSP 23~~ Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias). ~~NICSP 47 Ingresos; Excepto por lo descrito~~ (véase el párrafo GA6).**

...

3. Los requerimientos de deterioro de valor de esta Norma se aplicarán a los derechos que surjan de la ~~NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47 Ingresos y a transacciones de la ~~NICSP 23 que den lugar a instrumentos financieros~~ a efectos del reconocimiento de las ganancias o pérdidas por deterioro de valor.

...

Reconocimiento y baja en cuentas

...

Baja en cuentas de pasivos financieros

...

37. La diferencia entre el importe en libros de un pasivo financiero (o de una parte del mismo) que ha sido extinguido o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo. Cuando un prestamista renuncia a una obligación o una tercera parte asume la obligación como parte de una transacción sin contraprestación, la entidad aplica la ~~NICSP 23~~ NICSP 47.

...

Clasificación

...

Clasificación de pasivos financieros

45. Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado, excepto en el caso de:

...

- (c) Contratos de garantía financiera. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá posteriormente [a menos que sea de aplicación el párrafo 45(a) o (b)] por el mayor de:
- (i) ...; y
 - (ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 57) menos, en su caso, el importe acumulado de la ~~amortización~~ ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la IPSAS 9 NICSP 47.
- (d) Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Un emisor de un compromiso lo medirá posteriormente [a menos que sea de aplicación el párrafo 45(a)] por el mayor de:
- (i) ...; y
 - (ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 57) menos, en su caso, el importe acumulado de la ~~amortización~~ ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de la IPSAS 9 NICSP 47.

...

...

Medición

Medición inicial

...

60. A pesar de lo requerido en el párrafo 57, en el reconocimiento inicial, una entidad puede medir las cuentas por cobrar a corto plazo a la contraprestación de la transacción (según se define en la NICSP 47) si las cuentas por cobrar a corto plazo no contienen un componente de financiación significativo (de acuerdo con la NICSP 47, o cuando la entidad aplique la solución práctica del párrafo 126 de la NICSP 47) y las cuentas por pagar al importe original de la factura si el efecto del descuento no es significativo. La entidad puede medir las cuentas por pagar a corto plazo por la contraprestación de la transacción si el efecto del descuento no es material o sin importancia relativa.

...

Deterioro del valor

...

Enfoque simplificado para cuentas por cobrar y activos por acuerdos vinculantes

87. **A pesar de lo establecido en los párrafos 75 y 77, una entidad medirá siempre la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:**

- (a) **Cuentas por cobrar o activos por acuerdos vinculantes que proceden de ~~transacciones con contraprestación~~ que quedan dentro del alcance de la ~~NICSP 9~~ NICSP 47 y transacciones sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 23 y que:**

(i) **no contienen un componente financiero significativo de acuerdo con la NICSP 47 (o cuando la entidad aplica la solución práctica de acuerdo con el párrafo 126 de la NICSP 47);**

(ii) **contienen un componente financiero significativo de acuerdo con la NICSP 47, si la entidad elige como su política contable medir la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Esta política contable se aplicará a todas las cuentas por cobrar o a los activos del acuerdo vinculante, pero podrá aplicarse por separado a las cuentas por cobrar y a los activos del acuerdo vinculante.**

- (b) ...

...

Fecha de vigencia

...

156G Los párrafos 2, 3, 37, 45, 60, 87 y su encabezamiento correspondiente, GA2, GA5, GA6, GA33, GA34, GA43, GA44, GA114 y su encabezamiento correspondiente, GA124, GA125, GA129, GA132, GA133 y GA158 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Guía de aplicación

...

Alcance

...

GA2. Esta Norma no cambia los requerimientos relativos a los planes de beneficios a los empleados que cumplen con la normativa contable nacional o internacional aplicable a la contabilización e información que deben suministrar los planes de beneficios por retiro, ni los acuerdos de regalías basados en el volumen de ingresos por ventas o servicios que se contabilicen de acuerdo con la ~~NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~. NICSP 47 Ingresos.

...

GA5. Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo una garantía, algunos tipos de carta de crédito, un contrato por incumplimiento de crédito o un contrato de seguro de crédito. Su tratamiento contable no depende de su forma legal. Los siguientes son ejemplos del tratamiento adecuado [véase el párrafo 2(e)]:

- (a) Aunque un contrato de garantía financiera cumpla la definición de contrato de seguro ~~de la NIIF 4~~ el alcance de la norma de contabilidad internacional o nacional pertinente que se ocupe de los contratos de seguro si el riesgo transferido es significativo, el emisor aplica esta norma. No obstante, una entidad puede elegir, en determinadas circunstancias, tratar los contratos de garantía financiera como contratos de seguro de instrumentos financieros utilizando la NICSP 28, si el emisor ha adoptado previamente una política contable que trate los contratos de garantía financiera como contratos de seguro y ha utilizado la contabilidad aplicable a los contratos de seguro, el emisor puede elegir aplicar esta Norma o la normativa contable nacional e internacional aplicable a contratos de seguro a dichos contratos de garantía financiera. Si aplicase esta Norma, el párrafo 57 requiere que el emisor reconozca inicialmente el contrato de garantía financiera por su valor razonable. Si el contrato de garantía financiera se hubiese emitido a favor de un tercero no vinculado, dentro de una transacción aislada realizada en condiciones de independencia mutua, es probable que su valor razonable al comienzo sea igual a la prima recibida, salvo prueba en contrario. Por lo tanto, a menos que el contrato de garantía financiera se hubiese designado en su comienzo como al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro), o a menos que se apliquen los párrafos 26 a 34 y GA32 a GA38 (cuando la transferencia de un activo financiero no cumpla las condiciones para la baja en cuentas o se aplique el enfoque de la implicación continuada), el emisor medirá dicho contrato por el mayor de:

- (i) ...; y
- (ii) el importe reconocido inicialmente menos, cuando sea aplicable, ~~la amortización~~ importe de ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con los principios de la ~~NICSP 9~~ NICSP 47 [véase el párrafo 45(c)].

...

- (c) Si el contrato de garantía financiera hubiera sido emitido en conexión con una ~~venta~~ el suministro de bienes, el emisor aplicará la ~~NICSP 9~~ NICSP 47 para determinar cuándo Reconocer los ingresos procedentes de la garantía y del suministro ~~venta~~ de bienes.

GA6. ~~Hay derechos y obligaciones (activos y pasivos) que pueden surgir de transacciones con ingresos sin contraprestación, por ejemplo, una entidad puede recibir efectivo de una agencia multilateral para realizar determinadas actividades. Cuando la realización de dichas actividades está sujeta a condiciones, debe reconocerse simultáneamente un activo y un pasivo. Cuando el activo es un activo financiero, debe reconocerse de acuerdo con la NICSP 23, y debe medirse inicialmente de acuerdo con la NICSP 23 y esta Norma. Un pasivo que se reconozca inicialmente como resultado de las condiciones impuestas al uso de un activo está fuera del alcance de esta Norma y se tratará en la NICSP 23. Un derecho procedente de una transacción de ingresos de actividades ordinarias que cumpla la definición de un activo se reconoce inicialmente y se mide de acuerdo con la NICSP 47. Del mismo modo, una obligación procedente de una transacción de ingresos que cumpla la definición de un pasivo se reconoce inicialmente y se mide de acuerdo con la NICSP 47. Tras el reconocimiento inicial, si las circunstancias indican que ya no es adecuado el reconocimiento de un pasivo de acuerdo con la NICSP 23~~ NICSP 47, la entidad considerará si debe reconocerse un pasivo financiero de acuerdo con esta Norma. Otros pasivos que puedan surgir de transacciones con ingresos ~~sin contraprestación~~ se reconocerán y medirán de acuerdo con esta Norma si cumplen con la definición de pasivo financiero de la NICSP 28.

...

Reconocimiento y baja en cuentas

...

Venta de flujos futuros que surgen de un derecho soberano

GA33. En el sector público, los planes de titulización pueden implicar una venta de flujos futuros que surgen de un derecho soberano, tal como un derecho impositivo, que no ha sido previamente reconocido activo. Una entidad reconoce el ingreso que surge de estas transacciones de acuerdo con la ~~norma de ingresos correspondiente (véase la NICSP 9 y NICSP 23)~~ NICSP 47. Estas transacciones pueden dar lugar a pasivos financieros como se definen en la NICSP 28. Ejemplos de estos pasivos financieros pueden incluir, pero no limitarse a , préstamos, garantías financieras, pasivos que surgen de un contrato administrativo o de servicio, o cuentas por pagar relacionadas con efectivo recaudado en nombre de la entidad compradora. Los pasivos financieros se reconocerán cuando la entidad pase a ser parte de las disposiciones contractuales de instrumento de acuerdo con el párrafo 10 y clasificados de acuerdo con los párrafos 45 y 46. Los pasivos financieros se reconocerán inicialmente de acuerdo con el párrafo 57 y medirán posteriormente de acuerdo con los párrafos 62 y 63

Implicación continuada en activos transferidos

GA34. Los siguientes son ejemplos de cómo una entidad medirá el activo transferido y el pasivo asociado, de acuerdo con el párrafo 27.

Para todos los activos

- (a) Si la garantía suministrada por una entidad a través de un contrato para pagar pérdidas por incumplimiento sobre un activo transferido impide que el activo transferido sea dado de baja en cuentas en la medida de su implicación continuada, el activo transferido se medirá en la fecha de la transferencia al menor entre (i) el importe en libros del activo, y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida en la transferencia que la entidad puede ser requerida a devolver (“el importe garantizado”). El pasivo asociado se medirá inicialmente al importe garantizado más el valor razonable de la garantía (el cual es normalmente la contraprestación recibida por la garantía). Posteriormente, el valor razonable inicial de la garantía se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo ~~en proporción al tiempo transcurrido (véase NICSP 9)~~ cuando (o a medida que) la obligación se satisfaga de acuerdo con los principios de la NICSP 47 y el importe en libros del activo se reducirá para tener en cuenta las correcciones de valor por pérdidas por deterioro.

...

...

Baja en cuentas de pasivos financieros

...

GA43. Si un tercero asume una obligación de una entidad, y la entidad no proporciona a dicho tercero contraprestación a cambio o ésta es simbólica, una entidad aplicará los requerimientos de baja en cuentas de esta Norma, así como los párrafos ~~84 a 87 de la NICSP 23~~ GA155 a GA158 de la NICSP 47.

GA44. A veces los prestamistas renuncian a su derecho a cobrar una deuda incurrida por una entidad del sector público, por ejemplo, un gobierno nacional puede cancelar un préstamo adeudado por un gobierno local. Esta condonación de la deuda constituirá una liberación legal de la deuda que el prestatario adeudaba al prestamista. Cuando se ha condonado las obligaciones de una entidad como parte de una transacción sin contraprestación se aplicarán los requerimientos de baja en cuentas de esta Norma, así como los párrafos ~~84 a 87 de la NICSP 23~~ GA155 a GA158 de la NICSP 47.

...

Medición

Transacciones con ingresos ~~sin contraprestación~~

GA114. El reconocimiento y medición inicial de los activos y pasivos procedentes de transacciones con ingresos sin contraprestación se trata en la ~~NICSP 23~~ NICSP 47. Los activos procedentes de transacciones con ingresos ~~sin contraprestación~~ pueden surgir de acuerdos contractuales y no contractuales (véanse los párrafos GA20 y GA 21 de la NICSP 28). Cuando estos activos surgen al margen de acuerdos contractuales y por lo demás cumplen con la definición de un instrumento financiero, son:

- (a) reconocidos inicialmente de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47;
- (b) medidos inicialmente:
 - (i) ~~A valor razonable la contraprestación de la transacción~~ utilizando los principios de las NICSP 23 ~~NICSP 47~~; y
 - (ii) teniendo en cuenta los costos de la transacción que sean directamente atribuibles a la adquisición del activo financiero de acuerdo con el párrafo 57 de esta Norma, cuando el activo se mide posteriormente de forma diferente al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).

...

Medición inicial

Medición inicial de activos financieros y pasivos financieros (párrafos 57 a 59)

...

GA124. Una entidad primero evaluará si la sustancia del préstamo en condiciones favorables es de hecho un préstamo, una transacción sin contraprestación, una aportación de los propietarios o una combinación de estos, aplicando los principios de la NICSP 28 y los párrafos ~~42 a 58 de la NICSP 23~~ GA152 y GA153 de la NICSP 47. Si una entidad ha determinado que la transacción, o parte de la transacción, es un préstamo, evaluará si el precio de la transacción representa el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial. Una entidad determinará el valor razonable del préstamo utilizando los principios de GA144 a GA155. Cuando una entidad no pueda determinar el valor razonable por referencia a un mercado activo, utilizará una técnica de valoración. El valor razonable utilizando una técnica de valoración puede determinarse descontando todos los flujos de efectivo futuros utilizando una tasa de interés de mercado para préstamos similares (véase párrafo GA115).

GA125. Cualquier diferencia entre el valor razonable del préstamo y el precio de transacción (el importe del préstamo) se tratará como sigue:

- (a) cuando el préstamo es recibido por una entidad, la diferencia se contabiliza de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47.

...

Los Ejemplo Ilustrativos se proporcionan en el párrafo ~~GI54 de la NICSP 23~~, EI296 a EI299 de la NICSP 47 así como en los párrafos EI153 a EI 161 que acompañan a esta Norma.

...

Instrumentos de patrimonio que surgen de transacciones sin contraprestación

...

GA129. En el reconocimiento inicial de estas transacciones, una entidad analizará la esencia del acuerdo y evaluará si el objetivo desde un principio es la provisión o recepción de recursos por medio de transacciones sin contraprestación. En la medida en que la transacción, o componente de la transacción, es una transacción son contraprestación, los activos o ingresos que surgen de la transacción se contabilizarán de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47. La entidad que proporciona

los recursos reconocerá el importe como un gasto en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el reconocimiento inicial.

...

Valoración de garantías financieras emitidas a través de una transacción sin contraprestación

...

GA132. El párrafo 9 define un “contrato de garantía financiera” como un “contrato que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que se incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago conforme a las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.” Los requerimientos de esta Norma requieren que los contratos de garantía financiera, al igual que otros activos financieros y pasivos financieros, se reconozcan inicialmente al valor razonable. Los párrafos 66 a 68 de esta Norma, complementados con los párrafos GA144 a GA155 de la Guía de aplicación, proporcionan comentarios y guías para determinar el valor razonable. La medición posterior de un contrato de garantía financiera se realiza por el mayor entre el importe de la corrección de valor por pérdidas determinada de acuerdo con los párrafos 73 a 93 y el importe inicialmente reconocido menos, cuando proceda, ~~la amortización~~ el importe de ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con la ~~NICSP 9 Ingresos de Transacciones con Contraprestación~~ NICSP 47.

GA133. En el sector público, con frecuencia las garantías se otorgan a través de transacciones sin contraprestación, es decir, con una contraprestación nula o simbólica. Este tipo de garantía se otorga generalmente para favorecer los objetivos económicos y sociales de la entidad. Dichos propósitos incluyen apoyar proyectos de infraestructuras, apoyar a entidades empresariales en tiempos de crisis, garantizar emisiones de bonos de otros niveles del gobierno y los préstamos a los empleados para comprar vehículos que se utilizarán para llevar a cabo sus obligaciones como empleados. Cuando hay una contraprestación por una garantía financiera, la entidad determinará si la contraprestación surge de una transacción con contraprestación y si dicha contraprestación representa el valor razonable. Si la contraprestación representa el valor razonable, las entidades deben reconocer la garantía financiera por el importe de la contraprestación. La medición posterior debe ser por el mayor entre el importe de la corrección de valor por pérdidas determinado de acuerdo con el párrafo 73 a 93 y el importe inicialmente reconocido menos, cuando proceda, ~~la amortización~~ el importe de ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con la ~~NICSP 9~~ NICSP 47. Cuando la entidad establezca que la contraprestación no es su valor razonable, determinará el valor en libros en el reconocimiento inicial de la misma forma que si no se hubiese pagado una contraprestación.

...

Medición a costo amortizado

Método del interés efectivo

...

GA158. Entre las comisiones que no son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero y se contabilizan de acuerdo con la ~~NICSP 9~~ NICSP 47, se incluyen:

...

...

Fundamentos de las conclusiones

...

Alcance

FC6. Los activos y pasivos pueden surgir de transacciones con ingresos sin contraprestación contractuales. En el momento en que se desarrolló esta Norma, el reconocimiento y medición inicial de los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación se trata en la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. La NICSP 23 no proporcionaba requerimientos y guías para la medición posterior o baja en cuentas de dichos activos y pasivos. El IPSASB consideró la interrelación entre esta Norma y la NICSP 23 para los activos y pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación que cumplen la definición de activos financieros y pasivos financieros.

FC7. En el momento en que se desarrolló esta Norma, el IPSASB acordó que cuando un activo adquirido en una transacción sin contraprestación es un activo financiero, la entidad:

- reconocía inicialmente el activo utilizando la NICSP 23; y
- medía inicialmente el activo utilizando la NICSP 23, pero utilizará los requerimientos de esta Norma para determinar el tratamiento apropiado para cualquier costo de transacción en el que se incurra para adquirir el activo.

Como la NICSP 23 no establecía requerimientos para la medición posterior o baja en cuentas para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, se aplica esta Norma a dichos activos si son activos financieros.

FC8. Para los pasivos, el IPSASB acordó en el momento en que se desarrolló esta Norma, esos pasivos que surjan de las condiciones impuestas a una transferencia de recursos de acuerdo con la NICSP 23, se reconocerán y medirán inicialmente utilizando dicha NICSP, dado que dichos pasivos habitualmente no cumplen con la definición de pasivo financiero en el reconocimiento inicial (véase la NICSP 28). Después del reconocimiento inicial, si las circunstancias indican que el pasivo es un pasivo financiero, una entidad evaluará si debe darse de baja en cuentas el pasivo reconocido de acuerdo con la NICSP 23 y reconocerse un pasivo financiero de acuerdo con esta Norma.

FC9. En el momento en que se finalizó la NICSP 41, el IPSASB acordó que otros pasivos que surgen de transacciones con ingresos sin contraprestación, por ejemplo, la devolución de recursos basada en una restricción en el uso de un activo, se reconocerán y medirán inicialmente de acuerdo con esta Norma si cumplen la definición de pasivo financiero.

Medición inicial

FC10. Cuando el IPSASB desarrolló esta Norma, el IPSASB reconoció que existe una interrelación entre la NICSP 23 y esta Norma para los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación que cumplen la definición de activo financiero. La NICSP 23 requería medir inicialmente al valor razonable los activos adquiridos en transacciones con ingresos sin contraprestación. Esta Norma requiere medir inicialmente los activos financieros al valor razonable, más los costos de transacción, siempre que los activos posteriormente no se midan al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Los dos procedimientos de medición son ampliamente coherentes, excepto por el tratamiento de los costos de la transacción.

FC11. En ese momento, el IPSASB concluyó que hubiese sido inapropiado que los activos financieros que surgen de transacciones sin contraprestación fuesen medidos de forma diferente a los que surgen de transacciones con contraprestación. En consecuencia, el IPSASB acordó que los activos adquiridos en transacciones sin contraprestación debían ser medidos inicialmente al valor razonable utilizando los criterios de la NICSP 23, pero que debe considerarse esta Norma cuando se incurra en costos de transacción para adquirir el activo.

Instrumentos de patrimonio que surgen de transacciones sin contraprestación

FC12. En el sector público, los instrumentos de patrimonio son, en ocasiones, obtenidos con expectativas mínimas de flujos de efectivo como forma de proporcionar financiación a otra entidad de sector público para la prestación de un servicio. El IPSASB consideró la necesidad de guías adicionales similares a los préstamos en condiciones favorables para estos instrumentos financieros adquiridos en condiciones distintas a las de mercado. El IPSASB estuvo de acuerdo en que existen diferencias fundamentales entre la esencia económica de estos acuerdos en comparación con los préstamos en condiciones favorables. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, cuando el IPSASB desarrolló esta Norma, las guías de la NICSP 23 y la Norma abordan suficientemente el reconocimiento y medición de estas transacciones, se incluían guías adicionales para proporcionar claridad.

...

Análisis de la esencia de los instrumentos de patrimonio que surgen de transacciones sin contraprestación

FC26. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró que los requerimientos y guías existentes en la NICSP 28 y NICSP 23 ya abordaban apropiadamente estos temas. La NICSP 28 define un instrumento de patrimonio y explica cómo determinar si un instrumento financiero es un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio. El párrafo 28 de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* incluía ejemplos de aportaciones de los propietarios. No obstante, el IPSASB estuvo de acuerdo en desarrollar guías de implementación (párrafo G.4) para apoyar a los interesados al analizar la esencia de los instrumentos financieros que surgen de transacciones sin contraprestación.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Préstamos en condiciones favorables (párrafos GA118 a ~~GA126~~ GA127)

Ejemplo 20—Cobro de un préstamo en condiciones favorables (condiciones favorables del interés)

...

E1154. La autoridad local ha recibido un préstamo en condiciones favorables de 5 millones de u.m., que será devuelto a una tasa de interés un 5 por ciento inferior a la actual tasa de mercado. La diferencia entre los importes del préstamo y el valor presente de los pagos contractuales de acuerdo a las condiciones del contrato de préstamo, descontados según la correspondiente tasa de interés de mercado, se reconocerá de acuerdo con la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 Ingresos.

EI155. Los asientos del diario para contabilizar el préstamo en condiciones favorables serán de la siguiente manera:

1. En el reconocimiento inicial, la entidad reconocerá lo siguiente:			
Dr	Banco	5.000.000	
	Cr	Préstamo (referido a la Tabla 2 de más adelante)	4.215.450
	Cr	Pasivo o ingreso sin contraprestación	784.550

Reconocimiento de la recepción del préstamo por su valor razonable

En el reconocimiento tanto de un pasivo como de un ingreso por la parte del préstamo por debajo de mercado se considera la ~~NICSP 23~~ NICSP 47 El párrafo ~~EI 54~~ EI302 de dicha Norma muestra los asientos del diario para el reconocimiento y medición de la parte del préstamo por debajo de mercado que se va a considerar un ingreso sin contraprestación.

...

...

Guía de implementación

...

Sección G Préstamos en condiciones favorables y transacciones de patrimonio sin contraprestación

G.1 Secuencia de "Únicamente pagos del principal e intereses" evaluación de un préstamos en condiciones favorables

¿Si una entidad emite un préstamos en condiciones favorables (activo financiero) cuándo evalúa la clasificación a efectos de mediciones posteriores?

Una entidad primero evaluará si la sustancia del préstamo en condiciones favorables es de hecho un préstamo, una ~~subvención~~ transferencia, una aportación de los propietarios o una combinación de estos, aplicando los principios de la NICSP 28 y los párrafos ~~42 a 58 de la NICSP 23~~ GA152 y GA153 de la NICSP 47 Ingresos. Si una entidad ha determinado que la transacción, o parte de la transacción, es un préstamo, evaluará si el ~~precio~~ de la contraprestación transacción representa el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial. Una entidad determinará el valor razonable del préstamo utilizando los principios de GA144 a GA155.

...

Modificaciones a la NICSP 43 Arrendamientos

Se modifican los párrafos 18, 98, 99, 102 y 120 y se añade, el párrafo 103D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Identificación de un arrendamiento (véanse los párrafos GA10 a GA34)

...

Arrendador

18. Para un contrato que contenga un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento o no arrendamiento, el arrendador deberá asignar la contraprestación en el contrato aplicando la ~~NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*~~ NICSP 47 *Ingresos*

...

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

...

Evaluación de si la transferencia del activo es una venta

98. Una entidad aplicará los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de ~~desempeño~~ cumplimiento de la ~~NIIF 15~~ NICSP 47 *Ingresos* para determinar si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

La transferencia del activo es una venta

99. Si la transferencia de un activo por el vendedor-arrendatario satisface los requerimientos de la ~~NIIF 15~~ NICSP 47 *Ingresos* para ser contabilizada como una venta del activo:

...

La transferencia del activo no es una venta

102. Si la transferencia de un activo por el vendedor-arrendatario no satisface los requerimientos de la ~~NIIF 15~~ NICSP 47 *Ingresos* para ser contabilizada como una venta del activo:

...

Transacciones de venta y arrendamiento posterior antes de la fecha de solicitud inicial

120. Una entidad no evaluará nuevamente las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas antes de la fecha de aplicación inicial para determinar si la transferencia del activo subyacente satisface los requerimientos de la ~~NIIF 15~~ NICSP 47 *Ingresos* para contabilizarse como una venta.

...

Fecha de vigencia

...

103D Los párrafos 18, 98, 99, 102 y 120 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Fundamentos de las conclusiones

...

*Referencia cruzada a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes**

...

FC99. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB decidió hacer referencia a la NIIF 15 en lugar de a la norma de contabilidad nacional o internacional pertinente relativa a los ingresos procedentes de contratos con clientes, cuando proceda, porque es congruente con:

- (a) el enfoque basado en el control de la contabilidad del arrendatario en las NICSP 43; y
- (b) la NIIF 16 hace referencia a la NIIF 15 en los requerimientos correspondientes.

FC100. Al tomar esta decisión, el IPSASB destacó que estas referencias a se actualizarán cuando se publique ~~una nueva NICSP~~ la nueva NICSP 47 Ingresos

...

Fecha de vigencia

...

FC102. Al decidir la fecha de vigencia, el IPSASB consideró que:

...

- (c) proporciona tiempo suficiente para que el IPSASB finalice ~~una nueva NICSP~~ la nueva NICSP 47 Ingresos sobre ingresos ordinarios y otras NICSP en desarrollo en el programa de trabajo del IPSASB, que pueden tener modificaciones consecuentes en la NICSP 43;

...

FC103. El IPSASB decidió permitir la aplicación anticipada de la NICSP 43, en lugar de alentarla, porque, idealmente, la Norma debería aplicarse junto con ~~una nueva NICSP~~ la nueva NICSP 47 Ingresos alineada con la NIIF 15. ~~Sin embargo, los principios de la NIIF 15 están siendo estudiados actualmente por el IPSASB.~~

FC104. El IPSASB destacó durante su desarrollo de esta Norma que, para las entidades del sector público que opten por aplicar anticipadamente la NICSP 43, podría resultar más complejo analizar las transacciones de ingresos con arreglo a principios diferentes: algunas transacciones de arrendamiento se contabilizarían con arreglo a los principios de la NIIF 15, mientras que los ingresos procedentes de otras transacciones distintas del arrendamiento seguirían contabilizándose con arreglo a los principios de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, hasta que el IPSASB publique una nueva NICSP sobre Ingresos. Sin embargo, la referencia cruzada a la NIIF 15, cuando proceda para el reconocimiento de ingresos, proporciona una solución temporal que permite a las entidades del sector público prepararse para los futuros cambios que puedan requerirse cuando el IPSASB complete su proyecto sobre ingresos y emite una nueva NICSP 47.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Transacciones de venta con arrendamiento posterior (párrafos 97 a 102)

...

Ejemplo 24—Transacción de venta con arrendamiento posterior

Una entidad (arrendatario-vendedor) vende un edificio a otra entidad (arrendador-comprador) por 2.000.000 u.m. en efectivo. Inmediatamente antes de la transacción, el edificio estaba registrado por un costo de 1.000.000 u.m. Al mismo tiempo, el arrendatario-vendedor contrata con el arrendador-comprador el derecho a usar el edificio por 18 años, con pagos anuales de 120.000 u.m. pagaderos al final de cada año. Los términos y condiciones de la transacción son tales que la transferencia del edificio por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de ~~desempeño~~ cumplimiento según la ~~NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes~~ la NICSP 47 Ingresos. Por consiguiente, el Arrendatario-vendedor y el Arrendador-comprador contabilizan la transacción como una venta con arrendamiento posterior. El ejemplo ignora los costos directos iniciales.

...

Modificaciones a la NICSP 44 Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas

...

Guía de implementación

...

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

...

Ejemplo 11

...

	20X2	20X1
Actividades continuadas		
Ingresos		
Impuestos	X	X
Tarifas, multas, sanciones y licencias <u>Otras contribuciones y gravámenes obligatorios</u>	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades del gobierno sin acuerdo vinculante	X	X
<u>Ingresos procedentes de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
Otros ingresos	X	X
Total ingresos	<u>X</u>	<u>X</u>

...

Modificaciones a la NICSP 45 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 64, 67 y 68 y se añade , el párrafo 87A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Baja en cuentas

...

64. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). ~~Para determinar~~ La fecha en que se ha dispuesto de una partida ~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface un obligación de desempeño~~ cumplimiento de la NICSP 47 *Ingresos* y la NICSP 43 se aplica a la disposición de una venta con arrendamiento posterior.

...

67. El importe de la contraprestación a cobrar a incluir en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo que surge de la baja en cuentas por la disposición de un de propiedades, planta y equipo ~~se reconoce inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago por recibir por el elemento, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar, determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 109 a 132 de la NICSP 47. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en resultado positivo (ahorro) del periodo o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NICSP 47.~~

68. Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades, ~~venta~~ proporciona rutinariamente propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, deberá transferir esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la ~~venta~~. El importe de la contraprestación ~~producto~~ obtenido por la venta ~~disposición~~ de esos activos se reconocerá como ~~ingreso~~ de actividades ordinarias de acuerdo con ~~la NICSP 9~~ NICSP 47. La NICSP 44 no será de aplicación cuando los activos que se mantienen para la venta en el curso ordinario de sus operaciones se transfieran a inventarios.

...

Fecha de vigencia

...

87A. Los párrafos 64, 67 y 68 fueron modificados por la NICSP 47, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación

anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 47.

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 47, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. La NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* se emitió en diciembre de 2006 y se desarrolló para proporcionar una guía sobre cómo contabilizar los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación, que representan una gran proporción de los ingresos del sector público. La emisión de la NICSP 23 completó el conjunto de normas sobre ingresos, junto con la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, y la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, ambas emitidas en julio de 2001. Las NICSP 9 y 11 se basaron en la NIC 18, *Ingresos de Actividades Ordinarias*, y en la NIC 11, *Contratos de Construcción*, respectivamente, ambas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- FC2. Desde la entrada en vigor de la NICSP 23, el IPSASB tuvo conocimiento de las preocupaciones de los interesados con respecto a la aplicación de la Norma, en particular:
- (a) dificultad para hacer la distinción entre transacciones con y sin contraprestación;
 - (b) dificultad para hacer la distinción entre una condición y una restricción;
 - (c) falta de guía sobre los acuerdos de financiación plurianuales;
 - (d) falta de guía sobre la fiscalidad recibida antes del periodo en el que se pretende utilizar;
 - (e) falta de guía sobre la contabilidad de las subvenciones de capital; y
 - (f) falta de guía sobre la contabilización de los servicios en especie.
- FC3. En mayo de 2014, el IASB publicó la versión final de la NIIF 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, que proporciona un marco conceptual integral para el reconocimiento de los ingresos procedentes de contratos con clientes. La NIIF 15 sustituye a la NIC 11, NIC 18, NIIF 13, *Contratos de Fidelización de Clientes* CINIIF 15, *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*, CINIIF 18, *Transferencias de Activos de Clientes* y SIC-31, *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad*.
- FC4. En 2015, el IPSASB comenzó a trabajar en un proyecto para actualizar las NICSP que trataban de la contabilización de los ingresos como parte del programa de alineación del IPSASB, cuyo objetivo es alinear las NICSP con las Normas NIIF®. En agosto de 2017, el IPSASB emitió el Documento de Consulta (DC), *Contabilización de Ingresos y Gastos no derivados de Intercambios*. Además de la posible alineación con la NIIF 15, el DC también dio al IPSASB la oportunidad de reevaluar y abordar algunos de los problemas de aplicación con la guía para las transacciones de ingresos sin contraprestación de la NICSP 23. En particular, el IPSASB consideró la cuestión de si los enfoques contables basados en si una transacción de ingresos es con o sin obligaciones de desempeño son más apropiados que distinguir entre transacciones de intercambio y sin intercambio. Basándose en esta nueva concepción, el DC clasificó las transacciones de ingresos del sector público en las siguientes categorías:
- (a) Transacciones sin obligaciones de desempeño o estipulaciones. Según el marco conceptual actual de la NICSP 23, las transacciones de ingresos con estipulaciones implicaban la

transferencia de activos a un receptor de recursos con la expectativa o el entendimiento de que se utilizarían de una manera determinada y, por lo tanto, de que la entidad receptora de recursos actuaría o desempeñaría sus funciones de una manera determinada;

- (b) Las transacciones con estipulaciones, tal como se describen en la NICSP 23, que no cumplan todos los requerimientos de la NIIF 15; y
 - (c) las transacciones que cumplen todos los requerimientos de la NIIF 15 que implican la transferencia de bienes o servicios comprometidos a los clientes y surgen de un contrato con un cliente que establece obligaciones de desempeño.
- FC5. La mayoría de quienes respondieron al DC estuvieron de acuerdo en que existen diferentes tipos de ingresos en el sector público, y apoyaron un enfoque de clasificación basado en si la transacción de ingresos tiene obligaciones de desempeño. Además, quienes respondieron destacaron, y el IPSASB estuvo de acuerdo, que los conceptos de estipulaciones, que podían adoptar la forma de restricciones o condiciones, en el enfoque de intercambio/no intercambio de la NICSP 23 eran difíciles de aplicar en la práctica.

Desarrollo del Proyecto de Norma (PN) 70, Ingresos con Obligaciones de Desempeño, y del PN 71, Ingresos sin Obligaciones de Desempeño

- FC6. Basándose en las respuestas al DC y en los análisis posteriores, el IPSASB decidió abandonar la distinción entre intercambio y no intercambio y desarrollar enfoques contables basados en si la transacción es con o sin obligaciones de desempeño.
- FC7. Los enfoques contables se presentaron en dos Proyectos de Norma (PN) sobre ingresos, el PN 70, *Ingresos con Obligaciones de Desempeño* y el PN 71, *Ingresos sin Obligaciones de Desempeño*. La emisión de dos PN separados permitió al IPSASB demostrar explícitamente la alineación con las NIIF y mantener la asignación existente de guías para los distintos tipos de transacciones de ingresos:
- (a) El PN 70 presentó guías para las transacciones de tipo intercambio, similares a las del sector privado, y se basa en los requerimientos de la NIIF 15, modificados según proceda para las entidades del sector público y para reflejar los requerimientos de otras NICSP. El PN 70 sustituiría a las NICSP 9 y 11, que se basaban principalmente en la NIC 18 y la NIC 11, respectivamente; y
 - (b) la PN 71 presentaba una guía para las transacciones sin contraprestación, que constituyen la mayoría de las transacciones en el sector público. La PN 71 sustituiría a la NICSP 23.
- FC8. Al desarrollar las normas propuestas, el IPSASB:
- (a) Consideró la guía sobre ingresos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 (MEFP 2014) con el objetivo de evitar diferencias innecesarias;
 - (b) consideró las guías desarrolladas por los emisores de normas nacionales y los organismos con responsabilidades de supervisión de las entidades del sector público al desarrollar ejemplos adicionales que ilustraban el entorno del sector público
 - (c) Consideró los aspectos de las NICSP 9 y 11 que se habían desarrollado específicamente para abordar cuestiones o circunstancias del sector público que son más frecuentes en éste que en otros sectores. El IPSASB se centró en abordar estas cuestiones en la Norma;

- (d) Introdujo cambios en aspectos de la NICSP 23 para abordar las preocupaciones destacadas por los interesados;
- (e) Aplicó su Proceso de Revisión y Modificación de los Documentos del IASB. Las modificaciones a la NIIF 15 se realizaron en circunstancias en las que cuando se identificaban cuestiones del sector público se justificaba una desviación. Como parte de su proceso de desarrollo, el IPSASB debatió una serie de cuestiones y si estaba justificado apartarse de ellas; y
- (f) Acordó mantener el texto existente de la NIIF 15 siempre que sea congruente con las NICSP existentes e introdujo las siguientes modificaciones:
 - i. Cambios en las definiciones y la terminología de la NIIF 15 para garantizar la congruencia con El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual), la congruencia con las definiciones y la terminología de las NICSP existentes y para reflejar el sector público;
 - ii. Incorporación de guías de aplicación sobre cuestiones específicas del sector público o cuestiones que pueden ser más frecuentes en el sector público;
 - iii. "Modificaciones a otras Normas" en la NIIF 15 se sustituyó por "Modificaciones a Otras NICSP" para reflejar la literatura de las NICSP. En su caso, las referencias a otras Normas NIIF específicas también se modificaron para reflejar las referencias a las NICSP correspondientes;
 - iv. se eliminaron los ejemplos ilustrativos que tenían una aplicabilidad limitada o nula en el sector público; y
 - v. la modificación de los ejemplos de la NIIF 15 para reflejar el contexto del sector público, así como la incorporación de ejemplos específicos del sector público para ayudar a la aplicación del PN 70.

FC9. En febrero de 2020, el IPSASB publicó el PN 70 y el PN 71, junto con el PN 72, *Gastos de Transferencia*. Los tres proyectos de norma se publicaron juntos para destacar los vínculos entre la contabilización de los ingresos y los gastos de transferencia.

Información recibida de los interesados sobre el PN 70 y el PN 71

- FC10. El IPSASB recibió un conjunto amplio y diverso de cartas de comentarios en respuesta al PN 70, el PN 71 y el PN 72, respectivamente. durante su revisión de las respuestas al PN, el IPSASB destacó que, globalmente, los comentarios no apuntaban a preocupaciones sustanciales sobre los principios de contabilidad de ingresos; más bien, las respuestas alentaban en general a que se aclararan los principios contables y se les diera una mayor incorporación, y a que se siguiera estudiando la estructura y el flujo de la guía, para apoyar su aplicación en la práctica.
- FC11. El IPSASB también destacó que los interesados seguían apoyando que existen diferentes tipos de ingresos en el sector público y que las diferentes transacciones pueden justificar principios contables separados. El IPSASB consideró conjuntamente la información recibida de los procesos de DC y PN y reconoció que, si bien la distinción entre intercambio y no intercambio se considera difícil de aplicar en la práctica a efectos de clasificar y contabilizar los ingresos, la distinción sigue

existiendo como concepto económico subyacente. Dicho de otro modo, aunque el IPSASB decidió alejarse del uso de los términos intercambio/no intercambio como términos definidos para clasificar los ingresos, sigue siendo un concepto apropiado para describir la esencia económica de las transacciones en el sector público.

- FC12. Algunos de quienes respondieron al cuestionario sobre el PN señalaron que les resultaba difícil determinar el PN aplicable a sus transacciones de ingresos ordinarios, y pretendían que se aclarase la interrelación entre el PN 70 y el PN 71, así como la aplicación de las normas propuestas en la práctica. Parte de esta confusión se atribuyó a la distinción entre obligaciones de desempeño y obligaciones presentes, que están en el alcance del PN 70 o del PN 71, respectivamente.

Análisis con el Grupo Consultivo Asesor (GCA) del IPSASB

- FC13. El IPSASB consultó al GCA en sus reuniones de diciembre de 2020 y junio de 2021 sobre cuestiones significativas destacadas por quienes respondieron. Los miembros del GCA proporcionaron inputs y asesoramiento que ayudaron al IPSASB a considerar y abordar las cuestiones.

Respuesta del IPSASB a la información recibida sobre el PN 70 y el PN 71

- FC14. A la luz de las respuestas al PN 70 y al PN 71, el IPSASB decidió revisar sus decisiones sobre la estructura propuesta de la guía de ingresos y sobre cómo puede aclarar mejor los principios contables propuestos y los requerimientos de información a revelar relacionados para las transacciones de ingresos en el sector público. clave cambios, incluyen:
- (a) mantener el acuerdo vinculante como concepto fundamental para la contabilidad de ingresos, que dicta el modelo contable aplicable (párrafos FC15 a FC17);
 - (b) la presentación de la guía contable para las transacciones de ingresos en una única NICSP, para comunicar con mayor claridad la prevalencia de los tipos de ingresos en el sector público y los conceptos fundamentales para la contabilidad de los ingresos (párrafos FC18 y FC19); y
 - (c) el uso de un único concepto, la obligación de cumplimiento, para la obligación jurídicamente vinculante de una entidad derivada de un acuerdo vinculante (párrafos FC20 a FC30).

El concepto de acuerdo vinculante

- FC15. La mayoría de quienes respondieron al PN 70 y al PN 71 apoyaron el uso y el concepto de acuerdos vinculantes en el sector público. Considerando los comentarios de los interesados, el IPSASB también destacó que, si bien los ingresos sin obligaciones de desempeño y los ingresos con obligaciones de desempeño difieren en esencia económica, se espera que estos últimos constituyan un subconjunto muy pequeño de las transacciones del sector público y que la existencia de un acuerdo vinculante sea de mayor importancia en la contabilidad de los ingresos. Así pues, el IPSASB decidió mantener el concepto de acuerdo vinculante como concepto fundamental para la contabilización de ingresos.
- FC16. El IPSASB también confirmó que la exigibilidad es un componente integral de un acuerdo vinculante, y que los detalles específicos dentro de los acuerdos vinculantes especificarían claramente los derechos y obligaciones de cada parte (es decir, lo que cada parte debe satisfacer y cómo se le exigirán responsabilidades). La exigibilidad de los acuerdos vinculantes requiere diferencias en los principios contables para captar la naturaleza única y los riesgos de las

transacciones con acuerdos vinculantes en comparación con las transacciones sin acuerdos vinculantes. El IPSASB también aclaró que la exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de hacer que las partes respondan de la satisfacción de sus obligaciones, imponiendo consecuencias a las partes que no satisfagan sus obligaciones.

- FC17. La evaluación de la capacidad de hacer cumplir un acuerdo vinculante forma parte integrante del objetivo global de mejorar la gestión financiera pública. Desde la perspectiva más amplia de la gestión financiera pública, la finalidad y la intención de las transacciones exigibles, como los acuerdos vinculantes, es permitir que las partes del acuerdo alcancen objetivos específicos. La exigibilidad de estos acuerdos garantiza que una entidad rinda cuentas y sea capaz de exigir responsabilidades a otras partes comprometidas, facilitando así una sólida gestión financiera pública. Informar y revelar adecuadamente la información relacionada con estos acuerdos permite a las entidades del sector público ser transparentes ante los interesados.

Una NICSP de ingresos

- FC18. Basándose en su examen de las preocupaciones de los interesados, los análisis sobre los conceptos y principios clave de la contabilidad de ingresos y el posterior análisis de las opciones de presentación, el IPSASB decidió reestructurar y presentar la guía de contabilidad, anteriormente propuesta en el PN 70 y el PN 71, como una única norma que:

- (a) se titula "*Ingresos*", con una estructura y referencias claras, que presenta una única fuente de guía para todos los ingresos del sector público;
- (b) requiere que una entidad considere de antemano si la transacción es sin o con acuerdo vinculante, basándose en su conclusión en FC15; y
- (c) tiene guías separadas para los ingresos sin acuerdos vinculantes y para los ingresos con acuerdos vinculantes.

- FC19. El IPSASB concluyó que esta estructura y presentación revisadas reflejarían mejor la prevalencia de los ingresos del sector público, presentando en primer lugar la guía relacionada con la mayoría de los ingresos del sector público, y globalmente sería más apropiada desde la perspectiva del sector público.

Obligación de cumplimiento

- FC20. El IPSASB destacó que la mayoría de quienes respondieron al PN 70 y al PN 71 reconocían que existen distintos tipos de ingresos en el sector público y, en general, estaban de acuerdo con la distinción entre "obligaciones de desempeño", tal como se definen en el PN 70, y "obligaciones presentes", tal como se describen en el PN 71. Sin embargo, algunos de quienes respondieron al PN indicaron que la distinción no estaba clara o era difícil de aplicar en la práctica y, en consecuencia, no estaba claro qué norma y conjunto de principios propuestos se aplicarían a una transacción concreta.

- FC21. Como resultado de estos comentarios, el IPSASB:

- (a) reflexionaron sobre las similitudes y las diferencias entre las "obligaciones presentes", tal como se proponen en el PN 71, y las "obligaciones de desempeño", tal como se proponen en el PN 70;

- (b) consideró si las diferencias justificaban unos principios contables diferentes para los ingresos con obligaciones presentes en comparación con los ingresos con obligaciones de desempeño; y
- (c) aclaró la guía propuesta para explicar mejor los conceptos según los principios.

Similitudes y diferencias

FC22. Durante su revisión de los comentarios de quienes respondieron, el IPSASB reconoció que tanto las obligaciones presentes como las obligaciones de desempeño:

- (a) surgen de transacciones con acuerdos vinculantes y, por lo tanto, son obligaciones jurídicamente vinculantes (es decir, exigibles por medios legales o equivalentes);
- (b) se describen con suficiente especificidad en el acuerdo vinculante para permitir que cada parte en el acuerdo vinculante responsabilice a la otra parte o partes de satisfacer sus respectivas obligaciones de una manera especificada, en cumplimiento de los términos y condiciones de dicho acuerdo vinculante; y
- (c) son unidades de cuenta para determinar componentes distintos en un acuerdo vinculante, que se utilizan como mecanismos para reconocer y medir los ingresos a medida que una entidad satisface sus obligaciones en ese acuerdo vinculante.

FC23. Reflexionando sobre las diferencias, el IPSASB aclaró que la idea de una obligación presente pretendía reflejar transacciones del sector público de tipo sin contraprestación derivadas de acuerdos vinculantes previamente cubiertos por la NICSP 23, mientras que una obligación de desempeño pretendía reflejar transacciones del sector público de tipo con contraprestación previamente cubiertas por la NICSP 9 y la NICSP 11 (y comparables a transacciones comerciales en el sector privado, en el alcance de la NIIF 15). En congruencia con su decisión de reconocer la esencia económica de estas transacciones, pero de dejar de utilizar el intercambio y el no intercambio para clasificar los ingresos, el IPSASB consideró además cómo distinguir mejor los dos tipos de obligaciones en un acuerdo vinculante.

FC24. Una obligación de desempeño tal como se presenta en el PN 70 es una obligación de la entidad que requiere una transferencia a una parte externa (es decir, de la entidad al suministrador de la transferencia (comprador) o a un tercero beneficiario identificado). Los resultados del uso de recursos por parte de la entidad en una obligación de desempeño, tal como se presentan en el PN 70, se transfieren fuera de la entidad en forma de bienes o servicios distintos a otra parte. Esto no captaría las transacciones de ingresos del sector público, como las transferencias de capital, en las que el compromiso de utilizar los recursos de una manera determinada, por sí solos o junto con otros recursos, se traduce en la utilización de los recursos para bienes o servicios específicos a nivel interno. Una obligación jurídicamente vinculante que requiera una transferencia fuera de la entidad a una parte externa requiere generalmente una mayor especificidad y acciones claramente identificables para que la entidad las realice, proporcionando así una identificación, reconocimiento y medición de los ingresos más objetiva y potencialmente más específica.

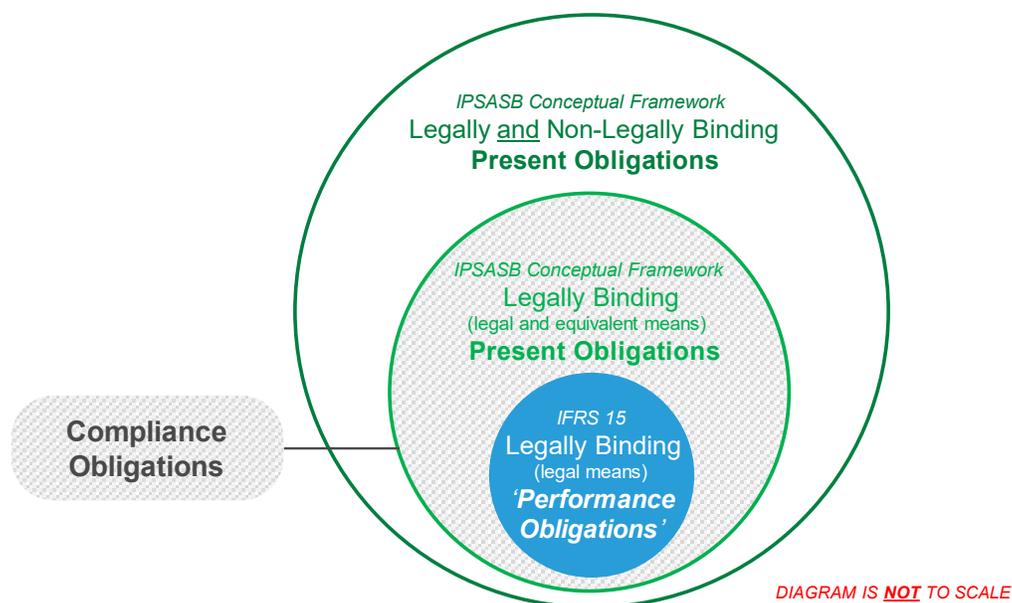
Impacto en los principios contables

FC25. El IPSASB señaló que, si bien existen diferencias identificables entre estos dos tipos de ingresos y la parte que recibe los bienes o servicios distintos de la satisfacción de las obligaciones de la entidad en un acuerdo vinculante puede diferir, el concepto subyacente para las obligaciones presentes y las obligaciones de desempeño es el mismo: ambos requieren que la entidad utilice los

recursos de una manera especificada. La exigibilidad del acuerdo vinculante del que surgen los ingresos es significativa, ya que esta exigibilidad informa los principios contables de reconocimiento y medición para reflejar adecuadamente la esencia económica de los ingresos de actividades ordinarias. Como tales, los principios contables clave son congruentes para ambos tipos de obligaciones en un acuerdo vinculante.

Presentación de la guía revisada

- FC26. La conclusión del IPSASB de que las obligaciones de desempeño en el PN 70 son un subconjunto de las obligaciones presentes en el PN 71 que comprenden una minoría de los ingresos del sector público, y que los principios contables clave son congruentes para ambos tipos de obligaciones, fueron factores que contribuyeron a su decisión de combinar la guía sobre ingresos en una única NICSP.
- FC27. Al considerar cómo aclarar la guía contable, el IPSASB destacó que el concepto de "obligación presente" en el contexto de los ingresos es más restringido que en el Marco Conceptual. Una obligación presente es una unidad de cuenta en la contabilidad de ingresos, y es una obligación legalmente vinculante en un acuerdo vinculante para utilizar los recursos en cumplimiento de los términos del acuerdo vinculante. Las obligaciones presentes en el Marco Conceptual son obligaciones jurídicamente vinculantes o no, y se utilizan de forma más general para describir las obligaciones de una entidad. Un término distinto de "obligación presente" describiría y definiría más claramente el concepto a efectos de la contabilidad de ingresos.
- FC28. Puesto que las obligaciones de desempeño en el PN 70 son un subconjunto de las obligaciones presentes, y ambas representan la idea de un compromiso exigible o de un requerimiento que surge de una transacción con un acuerdo vinculante, el IPSASB decidió adoptar el nuevo término "obligación de cumplimiento" para describir todas las obligaciones que surgen de las transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes. Esta idea de cumplimiento está en relación con el cumplimiento de los términos y condiciones en el acuerdo vinculante de la entidad. Este término y concepto abarcaría las obligaciones de desempeño (tal como se indican en el PN 70 y en consonancia con la NIIF 15, para captar los ingresos procedentes de transacciones que transfieren bienes o servicios distintos a una parte externa) y las obligaciones presentes (tal como se indican en el PN 71, y en congruencia con las obligaciones presentes legalmente vinculantes del Marco Conceptual, para captar también los ingresos procedentes de transacciones del sector público que no transfieren bienes o servicios distintos a una parte externa). El siguiente diagrama ilustra la relación entre la "obligación de cumplimiento" y los términos utilizados anteriormente:



- FC29. El IPSASB proporcionó una guía adicional para destacar cualquier consideración adicional para la entidad al aplicar los principios contables a las obligaciones de cumplimiento que requieren una transferencia de bienes o servicios específicos distintos a una parte externa. Tales obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios a una parte externa implican generalmente una descarga clara de la obligación de una entidad en el acuerdo vinculante. Estas consideraciones adicionales pretenden ayudar a la entidad a contabilizar el diferimiento y el reconocimiento de ingresos para reflejar mejor la naturaleza de sus obligaciones.
- FC30. La decisión del IPSASB de tener un único concepto para las obligaciones derivadas de las transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes, junto con la decisión de presentar la guía de ingresos en una única NICSP, también impulsó la eliminación de la guía redundante propuesta en los PN relacionados con las consideraciones sobre el alcance y la medición de las transacciones con componentes en las dos normas de ingresos propuestas.

Alcance (párrafo 3)

Modificación de la NIIF 15 para su aplicabilidad al sector público

- FC31. El IPSASB modificó los requerimientos de la NIIF 15 para abordar las transacciones específicas del sector público. Ello incluyó el uso del concepto de acuerdo vinculante, que es más amplio que un contrato, en la NICSP 47 para permitir jurisdicciones en las que el gobierno y las entidades del sector público no pueden celebrar contratos legales, pero sí acuerdos vinculantes que son en esencia lo mismo que contratos.
- FC32. El IPSASB modificó la exigibilidad para incluir mecanismos que están fuera del sistema legal que son equivalentes a los medios legales. Este cambio se hizo porque algunos acuerdos vinculantes en el sector público pueden surgir y hacerse exigibles a través del ejercicio de la autoridad ejecutiva, la autoridad legislativa, el gabinete o las directivas ministeriales, y estos acuerdos vinculantes no se considerarían "contratos". El IPSASB también destacó que los medios legales o

equivalentes son congruentes con la "obligación legal" descrita en el Capítulo 5 del Marco Conceptual, y no son una "obligación no legalmente vinculante".

- FC33. Las transacciones del sector público pueden implicar a tres partes: el suministrador de recursos, que proporciona la contraprestación; La entidad, que recibe la contraprestación y es responsable del uso o la transferencia de bienes o servicios; y el tercero beneficiario, que puede ser una entidad, un individuo o un hogar, que recibe esos bienes o servicios. Aunque el material didáctico del IASB hace referencia a estos acuerdos tripartitos, la NIIF 15 no los destaca explícitamente. El concepto de tercero beneficiario se hizo más explícito en la NICSP 47, ya que se espera que las transacciones tripartitas sean mucho más frecuentes en el sector público.

Modificación de la NIIF 15 Ejemplos ilustrativos

- FC34. Los Ejemplos ilustrativos son guías no normativas que ilustran los principios contables mediante el uso de hechos generales que prevalecen globalmente entre las entidades del sector público. El IPSASB adaptó los Ejemplos Ilustrativos de la NIIF 15 utilizando el siguiente enfoque para el PN 70 y el PN 71:

- (a) cuando los conceptos subyacentes ilustrados por un ejemplo son aplicables al sector público, el ejemplo se modificó para incorporar patrones de hechos realistas que pudieran aplicarse a entidades del sector público como los gobiernos y las organizaciones intergubernamentales;
- (b) cuando los conceptos subyacentes de un ejemplo solo tenían una aplicabilidad limitada o nula al sector público, se eliminó el ejemplo. Esto se aplicó a los ejemplos relativos a las concesiones de precios otorgadas por los proveedores a los distribuidores para preservar la relación de la cadena de suministro, los bienes o servicios adicionales en el sector de las telecomunicaciones, las "tarifas de asignación" pagadas por un proveedor a un minorista, las garantías, los derechos de franquicia y los costos incurridos en un escenario de licitación competitiva; y
- (c) desarrolló nuevos ejemplos específicos del sector público para ilustrar la guía de aplicación adicional sobre el alcance, los acuerdos tripartitos, la exigibilidad y los requerimientos adicionales de información a revelar.

- FC35. tras abordar los comentarios de quienes respondieron a los PN indicaron, el IPSASB revisó los Ejemplos ilustrativos propuestos y:

- (a) los ejemplos conservados que utilizan hechos de casos generales para ilustrar los principios que siguen siendo relevantes en los modelos contables de la norma y la aplicación de principios complejos a transacciones que son relevantes y frecuentes en el sector público. Los ejemplos conservados se revisaron en la medida necesaria para reflejar mejor los principios contables de la NICSP 47;
- (b) Se eliminaron los ejemplos que no cumplían los criterios de conservación en ;FC35(a); y
- (c) añadió ejemplos, utilizando hechos generales, para ilustrar la aplicación de los principios contables a las transferencias de capital.

- FC36. El IPSASB reconoció que, aunque los Ejemplos Ilustrativos no son normativos, una entidad que aplique la NICSP 47 puede encontrar útiles los ejemplos que tratan de transacciones comerciales si es parte en tales transacciones. Aunque las transacciones comerciales pueden ser relevantes (es decir, pueden ocurrir) en el sector público, el IPSASB espera que tales situaciones sean menos frecuentes (es decir, poco comunes y, por tanto, con una aplicabilidad limitada) y decidió

eliminar los ejemplos de transacciones relevantes pero no frecuentes para el sector público. El IPSASB destacó que si una entidad del sector público es parte en transacciones comerciales, puede referirse a la NIIF 15 para obtener ejemplos ilustrativos adicionales de cómo una entidad podría aplicar los requerimientos de la norma.

Intercambios no monetarios entre entidades del mismo ramo de actividad

FC37. En el análisis de los intercambios no monetarios en el párrafo 3(h) de la NICSP 47, el IPSASB sustituyó el ejemplo de los intercambios no monetarios de petróleo entre entidades del mismo giro para facilitar las ventas a clientes potenciales utilizado en la NIIF 15 por el intercambio de electricidad, porque es más relevante para el sector público.

Destacar la relación entre la NICSP 47, Ingresos y la NICSP 48, Gastos de Transferencia

FC38. El IPSASB consideró aclarar el alcance y la interacción entre la NICSP 47 y la NICSP 48, gastos de transferencia, definiendo el término "ingresos de transferencia" con el fin de reflejar la definición de "gastos de transferencia" en la NICSP 48. Específicamente, el IPSASB consideró definir los "Ingresos por transferencia" como una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad recibe un bien, servicio u otro activo de otra entidad sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

FC39. Aunque el IPSASB reconoció que la definición era precisa y que sería conceptualmente sólido destacar la relación de reflejo entre los ingresos y los gastos de transferencia, el IPSASB decidió finalmente no introducir este término como definición formal por las siguientes razones:

- (a) a varios miembros les preocupaba que la introducción de una nueva definición relativa a los ingresos pudiera confundir a los interesados; y
- (b) los ingresos por transferencias habrían sido un subconjunto de los ingresos en la NICSP 47. Definir por separado este término cuando su reconocimiento y medición habrían sido los mismos que los de otros tipos de ingresos parecía añadir un nivel innecesario de complejidad y duplicación de la guía.

Contratos de carácter oneroso

FC40. El IPSASB consideró si la NICSP 47 debería incluir guías explícitas para los acuerdos vinculantes que se convierten en onerosos y destacó que la NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, que se desarrolló sobre la base de la NIC 37, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, se aplica a los contratos onerosos. Aunque esta guía hace referencia a "contratos", el IPSASB destacó que la NICSP 19 seguiría siendo aplicable a los acuerdos vinculantes con obligaciones de cumplimiento que transfieran bienes o servicios a otra parte. Además, los acuerdos vinculantes con obligaciones de cumplimiento para utilizar recursos para bienes o servicios internamente no cumplirían la definición de contrato oneroso porque no hay intercambio de activos o servicios. Por lo tanto, el IPSASB concluyó que la exclusión del alcance en el párrafo 3 de la NICSP 47 y el párrafo 1(c) de la NICSP 19 son suficientes, e incorporó una referencia específica a la NICSP 19 en el párrafo 79.

Cotizaciones y gravámenes obligatorios a la Seguridad Social y otros regímenes

- FC41. Existe una gran variedad de acuerdos diferentes para la financiación de los regímenes de seguridad social en las distintas jurisdicciones. Los interesados comentaron que la NICSP 23 no abordaba la contabilización de estos acuerdos de financiación. El IPSASB consideró la cuestión al desarrollar la NICSP 42, Beneficios sociales.
- FC42. El IPSASB concluyó que tales contribuciones son transacciones de ingresos sin acuerdos vinculantes, y deben contabilizarse de acuerdo con esta norma. La única excepción a esto es cuando una entidad opta por contabilizar un régimen de prestaciones sociales utilizando el enfoque del seguro de la NICSP 42. El enfoque de seguro tiene en cuenta las entradas de efectivo y las salidas de efectivo, y, por ello, las aportaciones a un plan de beneficios sociales contabilizado según el enfoque de seguro no se contabilizan como ingresos según esta Norma.
- FC43. Al desarrollar la NICSP 42, el IPSASB también destacó que algunos programas de gobierno que no cumplen la definición de beneficio social de dicha norma (por ejemplo, las prestaciones sanitarias en algunas jurisdicciones) también pueden implicar contribuciones o gravámenes obligatorios. El IPSASB concluyó que se aplicaban a estas transacciones los mismos principios de reconocimiento de ingresos que se aplican a las cotizaciones para prestaciones sociales y a los impuestos. El IPSASB acordó ampliar el requerimiento de reconocimiento de ingresos por impuestos para cubrir otras contribuciones y gravámenes obligatorios, tanto si proceden de prestaciones sociales como de otros programas del gobierno. Los requerimientos modificados se incorporaron a esta norma.

Definiciones (párrafos 4 a 8)

Alineación general con la terminología del sector público

- FC44. Al adaptar la NIIF 15 para su uso en el sector público, el IPSASB modificó los siguientes términos de la NIIF 47 para alinearlos mejor con la terminología utilizada en el sector público:
- (a) Todas las referencias a "vender" o "vendido" se sustituyeron por los términos "proporcionar" y "proporcionado", respectivamente. Además de la alineación general con la terminología del sector público, este cambio también tiene en cuenta el hecho de que en los acuerdos de ingresos tripartitos, los bienes o servicios son proporcionados, en lugar de vendidos, por una entidad a un tercero beneficiario;
 - (b) "Precio de venta independiente" se sustituyó por "valor independiente";
 - (c) "Prácticas comerciales habituales" se sustituyó por "prácticas habituales" de una entidad;
 - (d) "sector industrial" se sustituyó por "sector"; y
 - (e) se introdujeron cambios de redacción en la definición de "contraprestación de la transacción".

Se añadieron otros cambios en la terminología y nuevas definiciones por motivos específicos del sector público. Estos cambios e incorporaciones se explican en los párrafos -FC45 a FC62.

Acuerdos vinculantes

- FC45. El IPSASB sustituyó todas las referencias a "contratos" en la NIIF 15 por referencias al término "acuerdos vinculantes". Este cambio reconoce que, en algunas jurisdicciones, las entidades pueden no tener la facultad de celebrar contratos legales, pero, sin embargo, pueden tener la

autoridad para celebrar acuerdos vinculantes. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los acuerdos vinculantes, a efectos de la NICSP 47, deben abarcar los derechos que surgen de la autoridad legislativa o ejecutiva, del gabinete o de las directivas ministeriales. Para mayor claridad, el IPSASB también decidió especificar explícitamente en la definición que un acuerdo vinculante confiere tanto derechos exigibles como obligaciones exigibles a las partes del acuerdo. Para ayudar con el concepto ampliado de acuerdos vinculantes, se añadió una guía de aplicación a la NICSP 47 en los párrafos GA10 a GA31. Como el concepto de contrato puede seguir siendo aplicable en el sector público, el IPSASB especificó en la definición de acuerdo vinculante que un contrato es un tipo de acuerdo vinculante. La definición de "contrato" se encuentra en la NICSP 43, Arrendamientos, que fue aprobada con anterioridad a la NICSP 47.

- FC46. Considerando los comentarios de los interesados que respondieron a la PN indicaron sobre el concepto y la definición de acuerdo vinculante, el IPSASB:
- (a) Reconoció que los acuerdos con múltiples partes, en los que más de dos partes en el acuerdo tienen cada una sus propios derechos exigibles y sus obligaciones exigibles, son comunes en el sector público. El IPSASB revisó la definición de un acuerdo vinculante para reflejar mejor que al menos dos partes deben tener cada una sus propios derechos exigibles y obligaciones ejecutables, confiriendo así al menos una exigibilidad bidireccional; y
 - (b) reconfirmó su decisión de que un acuerdo vinculante incluye tanto derechos como obligaciones, y que el derecho exigible y la obligación exigible de cada parte son interdependientes e inseparables
- FC47. El IPSASB concluyó que el uso y la definición del término "acuerdo vinculante" en la NICSP 47 es conceptualmente congruente con las NICSP existentes y que las diferencias en la redacción son congruentes a efectos de la NICSP 47. Se mantuvo la definición, con revisiones menores de la redacción para aclarar el concepto y la aplicación en la NICSP 47.
- FC48. Puesto que un acuerdo vinculante es, por definición, exigible, e incluye tanto derechos como obligaciones para las partes, el IPSASB concluyó que todos los acuerdos vinculantes incluirán al menos una obligación de cumplimiento. En otras palabras, un acuerdo vinculante siempre incluye al menos una obligación de cumplimiento porque la exigibilidad de los acuerdos vinculantes proporciona a cada parte la capacidad de hacer cumplir las obligaciones acordadas en ese acuerdo vinculante.

Transacciones no exigibles

- FC49. El IPSASB analizó cómo contabilizar las transacciones que no surgen de un acuerdo vinculante pero que llevan implícito un requerimiento sobre cómo deben utilizarse esos recursos (por ejemplo, las limitaciones en el uso de los impuestos sobre las propiedades). El IPSASB concluyó que un requerimiento implícito necesitaba ser exigible por el suministrador de recursos. Por ejemplo, los contribuyentes no tienen normalmente derechos exigibles, y los requerimientos implícitos pueden dar lugar a obligaciones exigibles del receptor de los recursos.
- FC50. El IPSASB también destacó que las transacciones que no son acuerdos vinculantes no son automáticamente no exigibles. Por ejemplo, ciertas multas e impuestos no son acuerdos vinculantes porque carecen de exigibilidad bidireccional, pero estas transacciones siguen siendo exigibles por la autoridad que impone las multas o los impuestos.

Aplicaciones presupuestarias

FC51. El IPSASB destacó que, en algunas jurisdicciones, una transacción de ingresos podría estar sujeta a la autorización de una aplicación de créditos. El IPSASB consideró si tal limitación debería afectar al reconocimiento de los ingresos. El IPSASB concluyó que el impacto de tal limitación dependería de si la limitación tenía esencia. El IPSASB estuvo de acuerdo en que cuando la limitación tiene esencia, la entidad no tiene ningún derecho exigible y no debe reconocer un activo antes de que se autorice la aplicación del crédito. El IPSASB también acordó incluir una guía sobre la determinación de si la limitación tiene esencia.

Obligación de cumplimiento

FC52. Como se describe en FC26 a FC28, el IPSASB decidió adoptar el nuevo término "obligación de cumplimiento" para describir todas las obligaciones derivadas de transacciones de ingresos de actividades ordinarias con acuerdos vinculantes. La definición de "obligación de cumplimiento" refleja que la obligación de una entidad en un acuerdo vinculante requiere que la entidad utilice recursos internamente para un bien o servicio distinto o transfiera un bien o servicio distinto a una parte externa (comprador o tercero beneficiario). Esta definición pretende englobar el concepto presentado en la NIIF 15 (y propuesto en el PN 70 como "obligaciones de desempeño"), pero revisado para captar mejor las transacciones del sector público derivadas de acuerdos vinculantes en los que una entidad no transfiere bienes o servicios distintos a una parte externa (propuesto en los PN 71 como "obligaciones presentes").

Activo por acuerdos vinculantes y pasivo por acuerdos vinculantes

FC53. Como consecuencia de la sustitución de todas las referencias a "contrato" por referencias a "acuerdo vinculante", el IPSASB también sustituyó los términos "activo por contrato" y "pasivo por contrato" por "activo por acuerdo vinculante" y "pasivo por acuerdo vinculante", respectivamente.

Suministrador de recursos

FC54. Para describir más claramente a la otra parte en una transacción de ingresos, el IPSASB introdujo el término "suministrador de recursos" como parte de su decisión de presentar una guía para todas las transacciones de ingresos del sector público en una única norma. Esta parte proporciona un recurso, que engloba diversos bienes, servicios y activos, incluso en forma de transferencias, a la entidad que aplica la NICSP 47. Un suministrador de recursos puede o no ser la parte que recibe bienes o servicios de la entidad que informa.

FC55. Esta norma hace referencia a la parte que proporciona recursos en una transacción de ingresos como el "suministrador de recursos", mientras que la NICSP 48 hace referencia a la parte que proporciona recursos en una transacción de gastos de transferencia como el "suministrador de transferencias". El IPSASB consideró si debía utilizarse el mismo término en ambas normas y decidió que, dado que el alcance de la NICSP 47 es más amplio y abarca los ingresos procedentes de transferencias y otras transacciones, debía utilizarse un término más genérico (suministrador de recursos) para los ingresos.

Comprador y tercero beneficiario.

FC56. El IPSASB sustituyó el término "cliente" por "comprador", porque el uso del término "comprador" está muy extendido en la literatura de las NICSP y es un término más amplio que se adapta mejor

a las transacciones que implican la transferencia de bienes o servicios al comprador o a un tercero beneficiario acordado. El IPSASB revisó la definición de "comprador" para aclarar que se trata de un suministrador de recursos que recibe bienes o servicios de la entidad. Dado que el término "cliente" puede seguir siendo aplicable en determinadas circunstancias en el sector público, el IPSASB también mantuvo la definición de cliente, pero aclaró que un cliente es un tipo de comprador.

- FC57. El IPSASB añadió el término "tercero beneficiario" a continuación del término "comprador", en su caso, para describir la transferencia de bienes o servicios en acuerdos tripartitos, que son comunes en el sector público. El término "tercero beneficiario" se definió de modo que su significado pueda aplicarse de forma congruente tanto a la NICSP 47 como a la NICSP 48.

Ingresos y clientes

- FC58. La definición de ingreso del IASB se refiere a los ingresos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, y los ingresos abarcan tanto los ingresos como las ganancias. La definición de "cliente" del IASB también se refiere a la obtención de bienes o servicios que son un resultado de las actividades ordinarias de la entidad. Para ser congruente con la NICSP 1, el IPSASB decidió no adoptar la definición de ingresos del IASB. El resultado es que la NICSP 47 da el uso de la definición de "ingresos ordinarios" de la NICSP 1 y no hace referencia a los "ingresos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad".
- FC59. Como no se adoptó la definición de "ingresos" del IASB, que hace referencia a las "actividades ordinarias", el IPSASB sustituyó las referencias a las "actividades ordinarias" en la definición de "cliente" por referencias a las "actividades" para garantizar la congruencia con el marco conceptual. La literatura actual sobre las NICSP no distingue entre actividades ordinarias y actividades fuera del curso ordinario de las operaciones, principalmente debido a la naturaleza multifuncional de muchas entidades del sector público.
- FC60. El IPSASB decidió sustituir el término "esencia comercial" por "esencia económica", que engloba la esencia comercial. Las entidades del sector público que aplican las NICSP no suelen tener objetivos comerciales. Por lo tanto, el término "esencia comercial" se consideró inadecuado. Como consecuencia de este cambio, el IPSASB añadió una guía de aplicación sobre la esencia económica en los párrafos GA32 a GA34.

Combinación de acuerdos vinculantes

- FC61. Al considerar los criterios para cuando una entidad debe combinar dos o más acuerdos vinculantes, el IPSASB consideró sustituir el término "objetivo comercial", por "objetivo económico", porque el término "objetivo comercial" se refiere al objetivo de obtener beneficios, mientras que el objetivo principal de la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios al público. Sin embargo, el IPSASB decidió sustituir simplemente el término "objetivo comercial" por "objetivo" porque el término "objetivo económico" podría tener una connotación diferente para el sector público que el objetivo de prestar servicios al público.

Beneficios económicos y potencial de servicio de los distintos bienes o servicios

- FC62. Según el Marco Conceptual, un recurso proporciona beneficios en forma de potencial de servicio o de capacidad para generar beneficios económicos. El IPSASB reconoció que la explicación de un recurso debería incluir tanto los términos "potencial de servicio" como "beneficios económicos".

Este enfoque admite que el principal objetivo de la mayoría de las entidades del sector público es la prestación de servicios, pero también que las entidades del sector público pueden llevar a cabo actividades con el único objetivo de generar entradas netas de efectivo. Por ello, el IPSASB sustituyó el término "beneficios" por "beneficios económicos o potencial de servicio" en la NICSP 47.

Terminología y definiciones retenidas

FC63. El IPSASB consideró si se requería alguna modificación de los siguientes términos y definiciones, pero finalmente decidió mantenerlos sin modificación, ya que no había ninguna razón específica del sector público para modificarlos:

- (a) bienes o servicios;
- (b) contraprestación;
- (c) intercambio;
- (d) distinción; y
- (e) valor razonable.

Identificación de la transacción de ingresos (párrafos 9 a 16)

FC64. En respuesta a los comentarios de los interesados en respuesta a los PN, descritos en los párrafos FC14 a FC17, el IPSASB reestructuró la guía de la NICSP 47 para requerir que una entidad considere por adelantado si la transacción es sin o con un acuerdo vinculante. La exigibilidad de un acuerdo vinculante requiere principios contables diferentes para captar la naturaleza y los riesgos de tales transacciones (en comparación con las transacciones sin acuerdos vinculantes). El IPSASB también añadió una guía de aplicación para apoyar los principios contables presentados en el texto normativo, ya que se trata de un área importante y compleja de la guía de ingresos.

Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes (párrafos 17 a 55)

FC65. La definición de un acuerdo vinculante requiere específicamente que cada parte del acuerdo tenga tanto un derecho exigible como una obligación exigible. Si uno de estos componentes no está presente en el acuerdo, entonces no se trata de un acuerdo vinculante. Esto significa que varias transacciones deben contabilizarse como ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes, cuando la entidad los tenga:

- (a) Un derecho exigible, y una obligación no exigible;
- (b) Un derecho no exigible, y una obligación exigible; o
- (c) un derecho no exigible y una obligación no exigible.

FC66. El IPSASB ha incluido una guía más explícita para instar a una entidad a considerar si alguno de sus derechos u obligaciones en la transacción puede cumplir la definición de activo o pasivo, respectivamente, de acuerdo con el Marco Conceptual. Esta guía adicional es congruente con los principios contables existentes, y se incluye para equilibrar mejor el modelo contable de ingresos sin acuerdos vinculantes y, globalmente, garantiza que los dos modelos contables sean integrales e independientes para los usuarios de esta Norma.

FC67. Esta Norma tampoco establece requerimientos de reconocimiento diferentes con respecto a los ingresos recibidos o por cobrar como activos monetarios y los ingresos recibidos o por cobrar como activos no monetarios. El IPSASB opina que, aunque los activos no monetarios plantean problemas de medición adicionales, no justifican por sí mismos un punto de reconocimiento diferente.

Cuentas de entidades bancarias

FC68. Esta Norma supone el requerimiento de que todo el dinero depositado en una cuenta bancaria de una entidad satisfice la definición de activo y cumple los criterios para el reconocimiento de un activo de la entidad. El IPSASB establece este principio en los párrafos 1.2.6 y 1.2.7 de la NICSP de Base de Efectivo, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*. La Norma también requiere el reconocimiento de un pasivo con respecto a cualquier importe que la entidad que haya obtenido y depositado en su propia cuenta bancaria, actuando como agente de otra entidad.

Medición de activos y pasivos

FC69. Esta norma requiere que los activos adquiridos en transacciones de ingresos se midan inicialmente a su contraprestación de transacción en la fecha de adquisición. El IPSASB opinó que esto es adecuado para reflejar la esencia de la transacción y sus consecuencias para la entidad. El costo de adquisición suele medir el valor razonable del activo adquirido. Sin embargo, la contraprestación proporcionada por la adquisición de un activo puede no ser igual al valor razonable del activo adquirido. La contraprestación de la transacción representa más fielmente el valor real que la entidad obtiene como resultado de la transacción. La medición inicial de los activos no monetarios adquiridos a su contraprestación de transacción, que es el valor actual para los activos no monetarios, es congruente con el enfoque adoptado en la NICSP 16, *Propiedades de Inversión* para los activos adquiridos sin costo o por un costo simbólico. El IPSASB introdujo las modificaciones consiguientes en la NICSP 12, *Inventarios*, y en la NICSP 16 para alinear plenamente esas NICSP con los requerimientos de esta Norma.

FC70. Como parte del desarrollo de la NICSP 46, Medición, el IPSASB decidió que, en el caso de activos no monetarios en el alcance de la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, mantenidos por su capacidad operativa, el costo atribuido debe aclararse para incluir el valor operativo actual. El IPSASB estuvo de acuerdo en requerir el uso del valor operativo actual en la medición inicial cuando el precio de transacción no refleje fielmente la esencia de la transacción para las propiedades, planta y equipo mantenidos por su capacidad operativa. Mientras que el valor razonable sigue representando fielmente el valor para la entidad del sector público de las propiedades, planta y equipo mantenidas por su capacidad financiera, el valor operativo actual representa fielmente el valor de las mantenidas por su capacidad operativa.

FC71. Esta Norma requiere que cuando una entidad reconozca un pasivo con respecto a una entrada de recursos, ese pasivo se medirá inicialmente como la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación en la fecha de presentación. Este criterio de medición es congruente con la NICSP 19. El IPSASB también estaba al corriente de las modificaciones propuestas para la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* (que se retitulará *pasivos no financieros*), en la que se basa la NIC 19, y supervisará, y a su debido tiempo considerará, su respuesta a cualquier modificación de la NIC 37.

Hecho imponible

FC72. Esta Norma define un hecho imponible como el hecho pasado que el gobierno, órgano legislativo, u otra autoridad haya determinado que esté sujeto a imposición. Esta Norma destaca que este es el primer momento posible para reconocer activos e ingresos que surgen de una transacción impositiva, y es el punto en que ocurre el hecho pasado que da lugar al control del activo. El IPSASB consideró una opinión alternativa de que una entidad solo obtiene el control de los recursos que surgen de la imposición cuando esos recursos son recibidos. A pesar de reconocer que puede haber dificultades para medir con fiabilidad ciertas corrientes impositivas, el IPSASB rechazó dicho enfoque como inapropiado para la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera.

Cobros de impuestos por anticipado

FC73. Esta Norma requiere que una entidad que recibe recursos con antelación al hecho imponible, o un acuerdo de transferencia sea de obligado cumplimiento, reconozca un activo y un pasivo por un importe equivalente. Esto es congruente con los principios de la base contable de acumulación (o devengo), para reconocer ingresos en el periodo en que ocurre el hecho subyacente que da lugar a los mismos. En caso de que no se produzca el hecho imponible, o de que el acuerdo no sea exigible, la entidad puede necesitar devolver parte o la totalidad de los recursos. Un punto de vista común es que, cuando los recursos se reciben con antelación al hecho imponible, la entidad solo debe reconocer un pasivo cuando considere probable que se produzca una transferencia posterior de recursos. El IPSASB apoyó la opinión de que los ingresos no deben reconocerse hasta que se produzca el hecho imponible, y extiende el principio a las transferencias, de modo que cuando los recursos se reciben antes de que un acuerdo sea vinculante, la entidad reconoce un activo y un pasivo por el ingreso anticipado.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

FC74. Esta Norma requiere que los gastos pagados a través del sistema impositivo se diferencien de los desembolsos por impuestos, y que los primeros deban reconocerse separadamente de los ingresos en los estados financieros con propósito general. Esto es porque, según se define en esta Norma, los gastos pagados a través del sistema impositivo cumplen la definición de gastos y, de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 1, no está permitida la compensación de gastos contra ingresos. Según se define en esta Norma, los desembolsos por impuestos son uno de los muchos factores utilizados para determinar el importe de los ingresos por impuestos recibidos o por recibir y no son reconocidos separadamente de los ingresos. El IPSASB concluyó que este tratamiento es congruente con los principios establecidos en esta Norma.

FC75. El tratamiento establecido en esta Norma para gastos pagados a través del sistema impositivo es diferente al actualmente establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para datos estadísticos de los países miembros. Actualmente, la OCDE requiere que los ingresos por impuestos se muestren netos de gastos pagados a través del sistema impositivo (o créditos impositivos depurados), al extremo que en el caso de que el pasivo por impuestos de un contribuyente individual se reduzca a cero, los pagos a un contribuyente se muestren como gastos. El IPSASB destacó que el tratamiento actual de la OCDE no es conforme a los principios conceptuales subyacentes de las NICSP y el requerimiento de la NICSP 1 de no compensar partidas de ingresos y gastos.

La brecha fiscal

- FC76. Para algunos impuestos, las entidades gubernamentales serán conscientes de que el importe que el gobierno tiene derecho a recaudar según la normativa fiscal es mayor que el importe que será recaudado, pero no será capaz de medir con fiabilidad el importe de esta diferencia. El importe recaudado es menor debido a la economía sumergida (o mercado negro), fraude, evasión, no cumplimiento de la normativa fiscal, y errores. La diferencia entre lo que es legalmente debido según la normativa y lo que el gobierno será capaz de recaudar se denomina brecha fiscal. Los importes previamente incluidos en los ingresos por impuestos que se determinan como no recaudables no constituyen parte de la brecha fiscal.
- FC77. El IPSASB concluyó que la brecha fiscal no cumple la definición de un activo, por cuanto no se espera que los recursos fluyan al gobierno con respecto a esos importes. En consecuencia, no se reconocerán activos, pasivos, ingresos o gastos con respecto a la brecha fiscal.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos 56 a 161)*Contabilización del acuerdo vinculante*

- FC78 El IPSASB indicó que el título y la estructura del Paso 1 del modelo de cinco pasos propuesto en el PN 70, anteriormente titulado "Identificación del acuerdo vinculante", causaba confusión a algunos interesados. Los criterios del párrafo 56 no pretenden identificar si un acuerdo es vinculante; una entidad debe identificar un acuerdo vinculante evaluando si un acuerdo cumple la definición de acuerdo vinculante. Más bien, una entidad debe considerar los criterios del párrafo cuando determine si los ingresos de un acuerdo vinculante deben contabilizarse utilizando el modelo contable en cinco pasos de la NICSP 47. El IPSASB decidió reordenar la guía normativa sobre acuerdos vinculantes y aclarar cuándo debe considerarse el modelo contable en cinco pasos al contabilizar las transacciones de ingresos procedentes de acuerdos vinculantes.

Probabilidad de recaudación de la contraprestación a la que tiene derecho una entidad (párrafo 56(e))

- FC79. El párrafo 56(e) forma parte de los criterios que deben cumplirse antes de que una entidad pueda aplicar el modelo contable en cinco pasos de la NICSP 47. El párrafo 56(e) requiere que la recaudación de la contraprestación a la que tiene derecho una entidad sea probable.
- FC80. Una de las asunciones subyacentes en la NIIF 15 es que la recaudación de la contraprestación de los clientes es probable en el sector privado porque:
- (a) por lo general, las entidades solo celebran contratos en los que es probable que la entidad recaude el importe al que tiene derecho; y
 - (b) A menos que existan penalizaciones significativas por salirse de un contrato, la mayoría de las entidades no continuarían en un contrato con un cliente en el que existiera un riesgo crediticio significativo asociado a ese cliente sin una protección económica adecuada que garantizara la recaudación de la contraprestación.
- FC81. El IPSASB reconoció que el criterio de probabilidad para determinados acuerdos vinculantes con suministradores de recursos es un problema para el sector público en algunas jurisdicciones. Algunas entidades del sector público están obligadas a celebrar acuerdos vinculantes para proporcionar determinados bienes o servicios (como agua y electricidad) a todos los ciudadanos de acuerdo con su mandato legislativo, independientemente de la capacidad o finalidad de pago

del suministrador de recursos. Como consecuencia, las entidades del sector público pueden suscribir algunos acuerdos vinculantes en los que la recaudación de la contraprestación no es probable.

- FC82. Cuando el cobro de la contraprestación no es probable, (lo que puede ocurrir cuando una entidad se ve obligada a entregar un bien o prestar un servicio), la aplicación del párrafo 56(e) sin modificaciones podría dar lugar a que no se reconocieran los ingresos hasta que se haya recaudado la contraprestación y se cumplan las condiciones del párrafo 56(e) de la NICSP 47.
- FC83. El IPSASB decidió mantener el párrafo 56(e) porque:
- (a) Las transacciones en las que la recaudación de la contraprestación no es probable no cumplen las definiciones de ingresos del párrafo 4 de la NICSP 47, del párrafo 7 de la NICSP 1 y del párrafo 5.29 del Marco Conceptual; y
 - (b) el criterio de probabilidad se alinea con los requerimientos de la NIIF 15 y evita que las entidades reconozcan ingresos y grandes pérdidas por deterioro de valor al mismo tiempo.
- FC84. El IPSASB reconoció que los acuerdos en los que una entidad se ve obligada a entrar, en los que la posibilidad de recaudación de la contraprestación está en cuestión, podrían ser frecuentes y materiales en ciertas jurisdicciones. El IPSASB destacó que existe valor informativo en revelar en las notas a los estados financieros los importes facturados por tales acuerdos obligatorios en los que la recaudación de la contraprestación no es probable o solo se considera probable después de aceptar una concesión de precio como se describe en el párrafo GA37 (véase el párrafo GA37FC10).
- FC85. Para ayudar en la aplicación del párrafo 56(e), el IPSASB añadió el párrafo GA37, que señala que cuando una entidad está proporcionando bienes o servicios y acepta un menor importe de contraprestación, la aceptación del menor importe de contraprestación se considera generalmente una concesión de precio implícita. Esta guía se basa en los conceptos ilustrados en los Ejemplos ilustrativos 2 y 3 de la NIIF 15, y el IPSASB decidió que sería apropiado elevar el concepto de estos ejemplos debido a la prevalencia potencial de transacciones con riesgo de recaudación en el sector público. Una vez que una entidad ha llegado a la conclusión de que ha proporcionado una concesión de precio, el acuerdo vinculante con la contraprestación de transacción rebajada puede cumplir el criterio de cobrabilidad del párrafo 56(e) y la entidad aplicaría el modelo contable en cinco pasos al acuerdo vinculante. El IPSASB también mejoró el párrafo GA37 para abordar los comentarios de quienes respondieron a la PN indicaron sobre cómo una entidad debe considerar las concesiones de precios implícitas en la evaluación de la cobrabilidad, y utilizar su mejor estimación de los riesgos asociados con el suministrador de recursos al inicio del acuerdo vinculante.

Reconocimiento de la contraprestación recibida como ingreso cuando no se cumplen los criterios del párrafo 56 (modificación del párrafo 58)

- FC86. En la NIIF 15, si una transacción no cumple todos los criterios para el reconocimiento de ingresos utilizando el modelo contable en cinco pasos y la entidad recibe una contraprestación de un cliente, la contraprestación se reconocerá como ingreso cuando:
- (a) la entidad no tiene ninguna obligación restante de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente ha sido recibida por la entidad y no es reembolsable; o

(b) el contrato se ha rescindido y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable.

FC87. En el sector público, dado que una entidad puede verse obligada a seguir suministrando bienes o servicios a partes que no pueden pagarlos, al IPSASB le preocupaba que la aplicación del párrafo 15 de la NIIF 15 pudiera dar lugar a situaciones en las que nunca se reconocieran los ingresos, incluso si una entidad ha cobrado una parte de la contraprestación comprometida y los importes cobrados no son reembolsables. Para abordar esta preocupación, el IPSASB aclaró en el párrafo 58(a) de la NICSP 47 que una entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingreso cuando la entidad haya satisfecho plenamente las obligaciones de cumplimiento relacionadas con la contraprestación recibida, y la contraprestación recibida no sea reembolsable.

Impacto global de la aplicación de los párrafos 56(e), 58, y GA37

FC88. El IPSASB destacó que la aplicación de los párrafos 56(e), 58, y GA37 conduciría a los siguientes resultados posibles, y consideró las implicaciones contables y de información a revelar de los resultados cuando se apliquen los requerimientos de esta Norma:

- (a) Se cumple el criterio 56(e) y no hay problemas de recaudación - En este escenario, el acuerdo vinculante se contabilizará utilizando el modelo contable en cinco pasos y no se requerirá información a revelar específica sobre las transacciones obligadas. Como requiere el párrafo 57, si los hechos y circunstancias han cambiado significativamente desde la evaluación inicial, se requiere que la entidad vuelva a evaluar si el acuerdo vinculante sigue cumpliendo todos los criterios del párrafo 56.
- (b) El criterio 56(e) se cumple, pero solo después de que la contraprestación de la transacción se haya reducido por la concesión implícita del precio, como se destaca en el párrafo GA37 — En este escenario, el acuerdo vinculante se contabilizará utilizando el modelo contable en cinco pasos, pero con la contraprestación de la transacción reducida. El párrafo 171 requerirá requerimientos específicos de información sobre las transacciones obligatorias (véase el párrafo FC110 siguiente). De forma similar al escenario del párrafo FC88(a), si los hechos y circunstancias han cambiado significativamente desde la evaluación inicial, la entidad está requerida por el párrafo 57 a volver a evaluar si el acuerdo vinculante continúa cumpliendo todos los criterios del párrafo 56.
- (c) No se cumple el criterio 56(e), y la entidad ha recaudado una parte de la contraprestación — Este escenario puede surgir cuando no hay suficiente información para formular una expectativa de los importes a recaudar o cuando no hay un patrón discernible de recaudación basado en la historia pasada. En este escenario, el párrafo 58 requiere que la entidad continúe reevaluando si el acuerdo vinculante cumple todos los criterios del párrafo 56. Cualquier contraprestación recibida está sujeta a los criterios de reconocimiento de ingresos de los párrafos 58 y 56. El párrafo 171. exigirá requerimientos específicos de información sobre las transacciones obligatorias.
- (d) No se cumple el criterio 56(e) y no se ha recaudado la contraprestación — En este escenario, el 58 requiere que la entidad continúe reevaluando si el acuerdo vinculante cumple todos los criterios del párrafo 56. Se requerirá información a revelar específica sobre las transacciones obligadas en el párrafo 171.

Basándose en lo anterior, el IPSASB quedó satisfecho de que los párrafos 58, 171, FC87GA37, y abordan las preocupaciones analizadas en los párrafos GC84, FC87, y FC110.

Infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante

FC89. El IPSASB consideró las consecuencias contables derivadas de la infracción de los términos y condiciones de un acuerdo vinculante. El IPSASB concluyó que la guía de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, debe considerarse para determinar si la infracción dio lugar a un error según se define en la NICSP 3. Cuando las circunstancias de la infracción sean tales que la guía de la NICSP 3 no sea aplicable, deberá aplicarse la guía incluida en esta Norma.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante

FC90. Además de sus análisis descritos en los párrafos FC20 a FC29, el IPSASB confirmó que un acuerdo vinculante tiene al menos una obligación de cumplimiento, y cada obligación de cumplimiento es una unidad de cuenta para determinar un componente distinto dentro del acuerdo vinculante y es un mecanismo para el reconocimiento y medición de los ingresos. Puesto que un acuerdo vinculante de una entidad puede tener múltiples obligaciones de cumplimiento, el IPSASB decidió revisar la guía existente para ayudar a las entidades a identificar y contabilizar cada una de sus obligaciones en un acuerdo vinculante por separado, de acuerdo con la naturaleza de cada obligación distinta, y añadió una guía de aplicación para apoyar los principios presentados en el texto normativo. El IPSASB también confirmó que los principios de esta norma son congruentes con la guía sobre la unidad de cuenta propuesta en el Capítulo 5, *Elementos de los Estados Financieros del Marco Conceptual*.

Existencia y reconocimiento de un pasivo

FC91. Algunos de quienes respondieron a la PN 71 proporcionaron comentarios relacionados con la existencia de un pasivo en un acuerdo vinculante: por ejemplo, qué da lugar a un pasivo en un acuerdo vinculante, si se reconoce un pasivo y cuándo, y si ese pasivo surge solo cuando existe una obligación de devolución (es decir, de reembolso), como se presentó anteriormente en la NICSP 23. El IPSASB consideró estos comentarios junto con la guía propuesta en el capítulo 5, *Elementos de los estados financieros, del Marco Conceptual*.

FC92. A través de sus análisis, el IPSASB confirmó que la exigibilidad de un acuerdo vinculante es un elemento clave que puede dar lugar a un pasivo (específicamente, ingresos diferidos) para la entidad, en la medida en que los términos del acuerdo no estén todavía satisfechos. Una entidad reconoce un pasivo (ingresos diferidos) en su transacción con un acuerdo vinculante cuando ha recibido recursos antes de satisfacer su(s) obligación(es) de cumplimiento, y el suministrador de recursos puede hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante, en concreto, hacer valer su derecho y requerir a la entidad que transfiera recursos a otra parte si no satisface sus obligaciones de cumplimiento. Si no se cumple el criterio del párrafo 82(b), puede indicar que el acuerdo no es un acuerdo vinculante y la entidad debe reconsiderar su análisis.

FC93. El IPSASB también confirmó que, tras el reconocimiento inicial, el pasivo (ingresos diferidos) se reduce con el tiempo a medida que (o se extingue totalmente en un momento dado cuando) la entidad satisface las obligaciones de cumplimiento asociadas a los recursos recibidos previamente y obtiene ingresos.

Reconocimiento de transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes

- FC94. El IPSASB confirmó que para las transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes, no hay reconocimiento inicial cuando ninguna de las partes ha comenzado a satisfacer sus obligaciones en virtud del acuerdo vinculante, a menos que el acuerdo vinculante sea oneroso, ya que el derecho y la obligación combinados constituyen un único activo o pasivo en el estado de situación financiera. La contabilización comienza cuando el acuerdo vinculante se satisface al menos parcialmente (es decir, cuando al menos una de las partes comienza a satisfacer una o varias de sus obligaciones).
- FC95. En el PN 71, el IPSASB indicó que las obligaciones presentes en las transacciones exigibles serían o bien una actividad especificada, o bien un requerimiento de incurrir en desembolsos admisibles. Ni una actividad especificada ni un desembolso subvencionable requieren que la entidad transfiera un bien o un servicio al suministrador de la transferencia o a un tercero beneficiario. La entidad reconocería un activo y un pasivo cuando tuviera el control o el derecho sobre el recurso transferido y los ingresos se reconocerían (y el pasivo disminuiría) cuando (o a medida que) se satisficiera la obligación presente.
- FC96. Algunos de quienes respondieron al PN 71 no estaban de acuerdo con que las actividades especificadas y los desembolsos subvencionables fueran obligaciones presentes y dieran lugar a pasivos tal como se definen en el Marco Conceptual. Tras reflexionar sobre ello, el IPSASB reconoció que la finalidad no era que las actividades especificadas o los desembolsos admisibles dieran lugar por sí mismos a una obligación presente [de cumplimiento], sino que se tratara de acciones o desembolsos de una entidad para satisfacer un compromiso específico a la que se comprometió por voluntad propia al suscribir un acuerdo vinculante. Las actividades ordinarias y los desembolsos admisibles son ejemplos de formas en que una entidad puede satisfacer sus obligaciones en un acuerdo vinculante de conformidad con los requerimientos de dicho acuerdo vinculante, informando así el reconocimiento de los ingresos acumulados (o devengados). Una entidad debe aplicar la guía de los párrafos 98 a 104 del modelo contable para los acuerdos vinculantes para determinar qué método es apropiado para medir su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de cumplimiento. El IPSASB también añadió una guía de aplicación para apoyar los principios presentados en el texto normativo.

Determinación de la contraprestación de la transacción

- FC97. En respuesta a las preocupaciones de los interesados en relación con la medición del valor razonable de las cuentas por cobrar cuando el importe cobrable es incierto, el IPSASB incorporó una restricción que requiere la medición de los ingresos y las cuentas por cobrar asociadas solo en la medida en que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos acumulados reconocidos.
- FC98. Los interesados señalaron que hay una serie de transacciones de ingresos dentro del alcance de la NICSP 47 que son difíciles de valorar a su valor razonable debido a la incertidumbre en el calendario y el importe de los flujos de efectivo. En general, esta incertidumbre está asociada a transacciones de larga duración cuyos importes se determinarán en una fecha posterior. Por ejemplo, el tiempo necesario tras un fallecimiento (el momento fiscal) para identificar todos los activos sujetos a un impuesto de sucesiones puede ser considerable cuando el patrimonio del fallecido es complejo. En consecuencia, el importe del impuesto sobre sucesiones al que tiene

derecho la autoridad fiscal es incierto en la fecha de presentación de la información, aunque exista certeza en el cobro.

FC99. El IPSASB estuvo de acuerdo en que estas transacciones presentaban retos de medición. La incorporación de una restricción que limita la medición a los casos en que es altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe de los ingresos reconocidos satisface los objetivos del IPSASB al limitar la onerosa tarea de estimar los flujos de efectivo futuros inciertos hasta que sean ciertos, lo que responde a las preocupaciones planteadas por los interesados.

Asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento

FC100. La NIIF 15 establece que una entidad debe asignar el precio de la transacción (contraprestación) a todas las obligaciones de desempeño en proporción a los precios de venta independientes de los bienes o servicios. La mejor prueba de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad suministra ese bien o servicio por separado en circunstancias similares y a clientes similares. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, la entidad estimará el precio de venta independiente utilizando el:

- (a) enfoque de evaluación del mercado ajustado —una entidad podría evaluar el mercado en el que vende bienes o servicios y estimar el precio que un cliente en ese mercado estaría dispuesto a pagar por esos bienes o servicios;
- (b) enfoque del costo esperado más un margen— una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio; o
- (c) enfoque residual— entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al **precio de la transacción** total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

FC101. El IPSASB mantuvo los métodos de determinación de un valor independiente en la NICSP 47, ya que eran apropiados para las transacciones que se cubrirían en la Norma y añadió la Guía de Implementación para proporcionar orientación adicional sobre la aplicación en el sector público. Sin embargo, el IPSASB sustituyó el término "enfoque del costo esperado más un margen", por el término "enfoque del costo esperado", porque ciertos bienes o servicios son adquiridos o producidos por entidades del sector público sin cargo o por un cargo nominal ("recuperación de costos" o "base no comercial"). El IPSASB destacó que el enfoque del costo previsto es probablemente más pertinente en el sector público para las transacciones sin contraprestación, mientras que el enfoque de la evaluación ajustada del mercado es probablemente más pertinente para las transacciones con contraprestación.

FC102. Estos métodos se utilizan para estimar el valor independiente con el fin de asignar la contraprestación de la transacción a cada obligación de cumplimiento.

Consideración de los cambios en el acuerdo de ingresos de una entidad

FC103. Aunque una entidad tenga la capacidad de exigir el cumplimiento de su acuerdo vinculante, un cambio en los factores internos o externos, como la decisión de la entidad de ejercer parcial o totalmente su capacidad de exigir el cumplimiento, puede tener implicaciones contables. Estos factores pueden variar en función de la relación con la otra parte o partes en el acuerdo vinculante,

consideraciones jurisdiccionales, circunstancias específicas posteriores a la suscripción inicial del acuerdo vinculante u otras consideraciones.

FC104. El IPSASB destacó la importancia de evaluar adecuadamente las implicaciones de los cambios en los factores internos y externos desde la perspectiva de la gestión de las finanzas públicas. Informar y revelar adecuadamente la información relacionada con estos acuerdos permite a las entidades del sector público ser transparentes ante sus interesados. Los cambios que no afecten a la sustancia económica del acuerdo (es decir, si la entidad tiene un acuerdo vinculante o no) informarían de la nueva medición posterior de los derechos de cobro o de los activos del acuerdo vinculante. Esta evaluación requiere un juicio profesional y la consideración de todos los elementos de la transacción para determinar si los factores influyen en la medición posterior y de qué manera. El IPSASB también añadió una guía de aplicación para apoyar los principios presentados en el texto normativo.

Medición posterior de las cuentas por cobrar no contractuales

FC105. Las cuentas por cobrar derivadas de acuerdos contractuales entrarían en el ámbito de aplicación de las normas sobre instrumentos financieros. Sin embargo, es posible que las cuentas por cobrar surjan de otros acuerdos de ingresos (en concreto, ingresos procedentes de acuerdos vinculantes que no son contratos, o acuerdos que no son vinculantes), que quedarían fuera del alcance de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*. Para abordar la falta de guías para la medición posterior de estas cuentas a cobrar, el IPSASB propuso guías en el PN 70 y el PN 71 según las cuales una entidad debería medir inicialmente estas cuentas a cobrar a la contraprestación de la transacción, tal como se requiere en los párrafos 57 a 60 y GA115 a GA117 de la NICSP 41. El IPSASB también propuso guías para la medición posterior de estas cuentas por cobrar.

FC106. Aunque la mayoría de los que respondieron al PN 70 y al PN 71 estuvieron de acuerdo con la medición propuesta de las cuentas por cobrar, algunos señalaron que la aplicación de la NICSP 41 para medir posteriormente las cuentas por cobrar no contractuales era confusa y potencialmente difícil en la práctica. El IPSASB reconoció que, aunque una cuenta por cobrar no contractual no cumpliría estrictamente la definición de activo financiero, la sustancia y los riesgos son congruentes con los de las cuentas por cobrar contractuales, y estas cuentas por cobrar deberían contabilizarse con un conjunto congruente de principios. El IPSASB reafirmó que la congruencia en la contabilización de transacciones con la misma esencia es necesaria desde una perspectiva de gestión financiera pública más sólida, y destacó que los interesados no cuestionaron la conclusión del IPSASB de que no existen razones específicas del sector público que justifiquen un tratamiento contable diferente para la medición posterior de las cuentas por cobrar no contractuales en comparación con las contractuales. El IPSASB también reafirmó que, como habían expresado anteriormente quienes respondieron al cuestionario del DC, en general se espera que estas cuentas por cobrar se clasifiquen y midan al costo amortizado, ya que es probable que el modelo de gestión de la entidad mantenga activos financieros para recaudar flujos de efectivo (contraprestación debida en el acuerdo de ingresos) y no para vender activos financieros, y los flujos de efectivo son únicamente pagos del principal y cualquier interés pendiente.

FC107. Algunos de los interesados también solicitaron un enfoque simplificado o una solución práctica para las cuentas por cobrar no contractuales, a fin de abordar las posibles dificultades para aplicar la NICSP 41 en la práctica. El IPSASB reconoció que la disponibilidad de cierta información puede

plantear algunas dificultades a la hora de aplicar el costo de amortización, que pueden no verse suficientemente aliviadas por el uso del enfoque simplificado para las cuentas por cobrar de los párrafos 87-89 de la NICSP 41. Sin embargo, las cuentas por cobrar no contractuales, por la naturaleza de los acuerdos de ingresos de los que surgen, se mantienen normalmente para recaudar los flujos de efectivo esperados relacionados con la transacción de ingresos (en lugar de para vender y negociar), y tienen periodos de vencimiento más cortos (es decir, cuando la contraprestación se hace exigible por parte del suministrador de recursos), similares a las cuentas por cobrar a corto plazo, y las estimaciones requeridas no abarcarían un largo periodo de tiempo incierto. La consideración del valor temporal del dinero y las pérdidas crediticias esperadas son necesarias para reflejar adecuadamente la esencia económica de las cuentas por cobrar contractuales y no contractuales. El IPSASB concluyó que otro enfoque simplificado o una solución práctica no serían apropiados, ya que una aplicación incongruente de los principios contables para transacciones de la misma esencia y riesgos no reflejaría la esencia económica de estas transacciones.

FC108. Basándose en su análisis, el IPSASB añadió una guía de implementación para apoyar los principios presentados en el texto normativo, y abordar los comentarios de los interesados y aclarar cómo pueden aplicarse por analogía los principios de la NICSP 41 para medir posteriormente las cuentas por cobrar no contractuales.

Presentación (párrafos 162 a 193)

Enfoque de los requerimientos de información a revelar

FC109. El IPSASB destacó que el objetivo de los requerimientos de información a revelar es proporcionar información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos y de los flujos de efectivo. Como todos los conceptos de la NIIF 15 sobre el reconocimiento y la medición de los ingresos se mantuvieron en el PN 70, el IPSASB decidió que no había ninguna razón específica del sector público para eliminar ninguno de los requerimientos de información a revelar de la NIIF 15, y también se incorporaron en el PN 71 para la información a revelar congruente de los ingresos con obligaciones presentes. El IPSASB reconoció que la conservación de todos los requerimientos de información a revelar de la NIIF 15 dará lugar a requerimientos significativamente mayores que los requeridos en la NICSP 23 existente.

FC110. En respuesta a las preocupaciones señaladas en el párrafo FC84 en relación con la pérdida potencial de información sobre transacciones en las que una entidad se ve obligada a realizar una transacción por la legislación u otras decisiones de política gubernamental, y en las que la recaudación de la contraprestación no es probable o solo se evalúa como probable después de aceptar una concesión de precio como se señala en el párrafo GA37, el IPSASB decidió requerir información a revelar (en la NICSP 47 como párrafo 171). El IPSASB destacó que esta información a revelar adicional proporcionará a los usuarios de los estados financieros detalles sobre por qué una entidad se vio obligada a entrar en tales transacciones, así como el nivel de bienes o servicios que fueron proporcionados por la entidad en tales transacciones para las que no se reconocieron ingresos.

FC112. Como parte de los proyectos de norma, el IPSASB solicitó respuestas de los interesados sobre si estaban de acuerdo con la incorporación de requerimientos de información a revelar alineados con

la NIIF 15, y un requerimiento de información a revelar específico del sector público para las transacciones en las que una entidad se ve obligada a entrar por la legislación u otras decisiones de política gubernamental.

- FC112. La mayoría de quienes respondieron al PN 70 y al PN 71 se mostraron en general de acuerdo con la información a revelar propuesta y con la afirmación de que no había ninguna razón específica del sector público para desviarse de la alineación con la NIIF 15 en el caso de transacciones con la misma esencia. Al mismo tiempo, el IPSASB reconoció la información recibida de quienes respondieron sobre el volumen de información a revelar en los dos PN, y decidió adoptar un enfoque basado en principios a la hora de volver a evaluar los requerimientos de información a revelar, centrándose en la naturaleza de las transacciones y sus riesgos. Con este enfoque en mente, el IPSASB destacó que sus decisiones desde la emisión del PN 70 y el PN 71, en particular la de presentar la guía de ingresos en una única norma con un orden revisado, responden en parte a los comentarios de los interesados, ya que se ha reducido el volumen global de información a revelar y ha dado lugar a un conjunto de información a revelar más sucinto y claro.
- FC113. El IPSASB destacó que el propósito clave de la información a revelar, tal como se presenta en el Marco Conceptual del IPSASB, es proporcionar información financiera que apoye la rendición de cuentas y sea útil para la toma de decisiones. En el contexto de los ingresos, la información a revelar por una entidad debe proporcionar información que sea útil para comprender la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos de la entidad para las transacciones de ingresos materiales o con importancia relativa, y los requerimientos de información a revelar deben instar a las entidades a revelar (o considerar revelar) dicha información sobre sus transacciones de ingresos. Esto significa que, de forma similar a otras NICSP, no todos los requerimientos de información a revelar de la NICSP 47 pueden ser aplicables para una entidad en su preparación de la información a revelar en las notas de los estados financieros. En la práctica, es probable que una entidad no revele todo el rango posible de información a revelar.
- FC114. Además, según un enfoque basado en principios, la información a revelar debe ajustarse a los principios contables establecidos por el IPSASB dentro de los respectivos modelos contables.
- (a) Se espera que las transacciones que surjan sin acuerdos vinculantes constituyan la mayor parte de los ingresos del sector público. Las informaciones a revelar de la NICSP 23 (todas ellas incluidas en el PN 71) siguen siendo pertinentes, útiles y apropiadas para los ingresos del sector público que surgen sin acuerdos vinculantes; y
 - (b) las transacciones que surgen con acuerdos vinculantes se contabilizan con arreglo al mismo modelo porque la exigibilidad de los acuerdos vinculantes impulsa los principios contables para captar la esencia y los riesgos de los ingresos con acuerdos vinculantes. Para mantener un enfoque basado en principios, todas las transacciones contabilizadas según el modelo de acuerdos vinculantes deben estar sujetas al mismo conjunto de requerimientos contables. Las informaciones propuestas, basadas en la NIIF 15 y adaptadas al sector público, son congruentes con los conceptos y principios del modelo contable de acuerdos vinculantes que pueden aplicarse a las transacciones de ingresos del sector público con acuerdos vinculantes. Por lo tanto, siguen siendo relevantes, útiles y apropiados para los ingresos del sector público procedentes de acuerdos vinculantes. relevante, útil y adecuada para la toma de decisiones.
- FC115. Basándose en su análisis, el IPSASB decidió mantener la información a revelar propuesta anteriormente en el PN 70 y el PN 71, ya que cumple el objetivo de información a revelar y sigue

siendo apropiada y congruente con los principios de los respectivos modelos contables. La entidad puede aplicar todos los requerimientos de información a revelar si son relevantes para alguna transacción específica, pero no necesita requerir ningún requerimiento que no sea relevante. Esto es congruente con la aplicación de los propios modelos contables, en los que una entidad puede aplicar los principios y guías de cada modelo contable a cualquier transacción de ingresos, pero no necesita aplicar los que no sean relevantes para una transacción específica. Una entidad del sector público necesitará considerar y determinar qué requerimientos de información a revelar se aplican a sus transacciones de ingresos.

FC116. El IPSASB reconoció que algunos de quienes respondieron solicitaron requerimientos específicos de información a revelar adicionales y destacó que los requerimientos de información a revelar de las NICSP no prohíben a las entidades revelar cualquier información no requerida formalmente en ninguna NICSP. Una entidad puede optar por proporcionar información a revelar adicional a su propia discreción, por ejemplo, si considera que la información cumpliría el objetivo global de los requerimientos de información a revelar y proporcionaría información

FC117. El IPSASB destacó que algunas entidades que proporcionan bienes, servicios u otros activos a terceros beneficiarios desearían revelar información en sus estados financieros sobre sus programas. Como consecuencia, el IPSASB decidió revisar el párrafo GA207, que proporciona sugerencias sobre las categorías utilizadas para desagregar la información a revelar sobre ingresos, para incluir una categoría para los ingresos obtenidos por el suministro de bienes o servicios a terceros beneficiarios.

Guía de aplicación (párrafos GA1 a GA207)

Exclusiones del alcance

FC118. Esta Norma identifica ejemplos de algunos tipos de documentación que podrían evidenciar contribuciones de los propietarios en el sector público (párrafo 0). Muchas entidades del sector público reciben entradas de recursos de entidades que las controlan, las poseen o de las que son miembros. En ciertas circunstancias la entrada de recursos será designada como una contribución de los propietarios. Sin tener en cuenta la documentación que evidencia la forma de la entrada de recursos o su designación por una entidad controladora, esta Norma refleja la opinión de que para que una entrada de recursos se clasifique como una contribución de los propietarios, la esencia de la transacción debe ser congruente con esa clasificación.

Exigibilidad

Evaluación de la exigibilidad

FC119. Algunos de quienes respondieron al PN 70 y al PN 71 destacaron que la guía contable mencionaba varios mecanismos o factores de exigibilidad, pero no tenían claro si ciertos factores se consideran más demostrativos que otros. El IPSASB consideró estos comentarios y debatió si la presencia o ausencia de factores específicos, tales como el historial de exigibilidad, demuestra la exigibilidad de un acuerdo vinculante. El IPSASB concluyó que el impacto de los factores específicos en la evaluación de la exigibilidad será específico de cada jurisdicción y del acuerdo vinculante respectivo. En otras palabras, el principio relacionado con la exigibilidad de un acuerdo vinculante sigue siendo apropiado, pero la aplicación de este principio en la práctica puede variar en función de los mecanismos pertinentes para la entidad.

FC120. El IPSASB también confirmó que la evaluación de la exigibilidad se basa en la capacidad de ejecución. Esta evaluación debe completarse cuando la entidad suscribe el acuerdo por primera vez y cuando un cambio significativo en los factores externos o internos indica que puede haber un cambio en la exigibilidad de ese acuerdo vinculante (es decir, un cambio en la esencia del acuerdo).

FC121. Basándose en estos análisis, el IPSASB decidió revisar la guía para enfatizar que una entidad debe evaluar todos los factores relevantes en la fecha de la transacción para determinar si las partes del acuerdo tienen la capacidad de hacer cumplir los derechos y obligaciones del acuerdo. Se requiere juicio para determinar qué factores de exigibilidad son más demostrativos en la jurisdicción y el acuerdo vinculante respectivos. El IPSASB decidió proporcionar una guía normativa adicional sobre el concepto de exigibilidad en un acuerdo vinculante.

Exigibilidad por medios equivalentes

FC122. El IPSASB destacó que algunos acuerdos vinculantes en el sector público son exigibles no por medios legales sino por medios equivalentes (es decir, "como legales") a través de otros mecanismos de exigibilidad. Los medios equivalentes de exigibilidad son legalmente vinculantes, como se describe en el Marco Conceptual, y tienen por objeto captar las formas en que las entidades que no pueden suscribir acuerdos legales pueden, no obstante, exigir su cumplimiento de forma similar a la fuerza de la ley. El DC propuso los siguientes como posibles mecanismos de exigibilidad por medios equivalentes:

- (a) legislación;
- (b) decisiones ministeriales y del gabinete y
- (c) reducción de la financiación futura.

FC134. El IPSASB estuvo de acuerdo en que las decisiones del gabinete y ministeriales, incluida la autoridad ejecutiva, pueden ser subconjuntos de la legislación y en algunas circunstancias pueden ser mecanismos de exigibilidad válidos. Los párrafos GA18 a GA23 de esta norma analizan los mecanismos de exigibilidad equivalentes.

FC124. En general, los interesados lo apoyaron, pero cuestionaron la validez de una reducción de la financiación futura como mecanismo de exigibilidad. El IPSASB decidió que una reducción de la financiación futura solo podía utilizarse para hacer cumplir un acuerdo vinculante si el suministrador de recursos tenía la obligación de cumplimiento de proporcionar financiación futura en otro acuerdo vinculante. Sin este acuerdo vinculante y su obligación de cumplimiento, la amenaza de una reducción de la financiación futura no es un mecanismo de exigibilidad válido, ya que no hay financiación futura que pueda reducirse.

FC125. El IPSASB también analizó los derechos soberanos y estuvo de acuerdo en que, por sí mismos, los derechos soberanos no establecen un mecanismo de exigibilidad válido. Sin embargo, si en el acuerdo vinculante se incluyeran detalles sobre cómo se utilizarían los derechos soberanos para hacer cumplir un acuerdo, entonces esto podría crear un mecanismo de exigibilidad válido.

FC126. El IPSASB analizó, además, si la coacción económica o la necesidad política podrían constituir un mecanismo de exigibilidad válido. El IPSASB destacó que el párrafo 5.17D del Marco Conceptual señala que "la coacción económica, la necesidad política u otras circunstancias pueden dar lugar a situaciones en las que, aunque la entidad del sector público no esté legalmente obligada a incurrir

en una transferencia de recursos, las consecuencias económicas o políticas de negarse a hacerlo son tales que la entidad puede tener pocas o ninguna alternativa realista para evitar una transferencia de recursos. La coacción económica, la necesidad política u otras circunstancias pueden dar lugar a un pasivo derivado de una obligación no vinculante jurídicamente".

FC127. Sin embargo, el IPSASB opinó que un pasivo derivado de una obligación jurídicamente no vinculante no es equivalente a un acuerdo vinculante a efectos de la NICSP 47 porque una obligación jurídicamente no vinculante, tal como se cita en el Marco Conceptual, es vinculante solo para la parte con la que existe la obligación, mientras que un acuerdo vinculante, tal como se utiliza en la NICSP 47, requiere que ambas partes estén de acuerdo tanto con los derechos exigibles como con las obligaciones dentro de ese acuerdo.

FC128. El IPSASB también analizó si una declaración hecha por un gobierno para gastar dinero o utilizar los activos de una manera particular (por ejemplo, una declaración de política general o un anuncio tras un desastre natural) crearía un acuerdo vinculante para un potencial receptor de recursos. El IPSASB decidió que un anuncio de este tipo no crea derechos y obligaciones exigibles a las partes, ya que no existe un acuerdo con otras partes y, por lo tanto, no existe un acuerdo vinculante. Tal anuncio puede ser contabilizado por el gobierno con arreglo a la NICSP 19.

Determinación del valor independiente

FC129. La determinación del precio de venta independiente en la NIIF 15 se basa en gran medida en el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido por separado a un cliente. El IPSASB destacó que, en el sector público, la determinación del valor independiente puede ser un reto en situaciones en las que una entidad está proporcionando bienes o servicios a terceros beneficiarios sin contraprestación, y algunos pueden interpretar que los requerimientos para la determinación del valor independiente solo consideran los importes recibidos directamente de la parte que recibe los bienes o servicios. Para abordar la cuestión, el IPSASB añadió una guía en el párrafo GA110, que señala que el valor independiente en tales situaciones se estimará sobre la base del importe que el suministrador de recursos necesitaría pagar en términos de mercado para adquirir los beneficios económicos o el potencial de servicio de los bienes o servicios proporcionados. Cuando no se disponga de información de mercado, el valor independiente se basará en una estimación utilizando el enfoque de los costos esperados.

Transferencias de capital

FC130. El DC destacó que había poca guía en la NICSP 23 sobre la contabilización de las subvenciones de capital (ahora denominadas transferencias de capital). El DC dio una opinión preliminar del IPSASB de que la contabilidad de las transferencias de capital debería tratarse explícitamente dentro de las NICSP, lo que apoyaron quienes respondieron al DC. Esta norma incluye una guía sobre la contabilización de las transferencias de capital. El IPSASB destacó que la contabilización de las transferencias de capital, que por definición surgen de acuerdos vinculantes, sería la misma que para cualquier otra transacción de ingresos procedente de un acuerdo vinculante: los ingresos procedentes de las transferencias de capital se reconocerían a medida que se satisfacen las obligaciones de cumplimiento.

FC112. Al desarrollar el enfoque anterior, el IPSASB decidió no adoptar los requerimientos contables de la NIC 20, *Contabilización de las Subvenciones Gubernamentales* e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas para las transferencias de capital. Este enfoque proporciona una contabilidad

para las "subvenciones relacionadas con activos" que se define como: "Subvenciones gubernamentales cuya condición principal es que una entidad que cumpla los requisitos para recibir las compre, construya o adquiera de otro modo activos a largo plazo. También pueden imponerse condiciones subsidiarias que restrinjan el tipo o la ubicación de los activos o los periodos durante los cuales deben adquirirse o mantenerse".

- FC132. La NIC 20 requiere que las subvenciones gubernamentales se reconozcan en resultados de forma sistemática a lo largo del periodo en el que la entidad reconoce como gastos los costos relacionados que las subvenciones pretenden compensar. Según la NIC 20, las subvenciones relacionadas con activos pueden presentarse como ingresos diferidos o como una reducción del importe en libros del activo correspondiente. La subvención solo se reconoce en el resultado del periodo a medida que se amortiza el ingreso diferido o a medida que se deprecia el activo relacionado.
- FC133. El IPSASB estuvo de acuerdo en que este enfoque no proporcionaba información útil ni fiel a la representación para los usuarios. La entidad obtiene ingresos de una transferencia de capital mediante la adquisición o construcción de un activo no financiero, tal como se especifica en el acuerdo vinculante del que surge. En otras palabras, la naturaleza de los ingresos en la transferencia de capital está directamente asociada con la adquisición o construcción, más que con el uso posterior y la depreciación, del activo no financiero. Por lo tanto, el IPSASB decidió desarrollar un enfoque contable para las transferencias de capital que reconociera los ingresos a medida que el activo no financiero (activo de capital) se adquiere o se construye según lo especificado en el acuerdo vinculante.
- FC134. Como el IPSASB revisó la guía sobre los ingresos en respuesta a los comentarios de los interesados sobre el PN 70 y el PN 71, el IPSASB evaluó si los principios contables del modelo de acuerdo vinculante siguen siendo apropiados para las transferencias de capital. El IPSASB concluyó que los principios contables siguen siendo apropiados, y que los ingresos deben reconocerse a medida que se satisfaga la obligación de cumplimiento de adquirir o construir el activo no financiero. La entidad que aplique la guía también tendrá que considerar si cualquier requerimiento de operar el activo no financiero es una obligación de cumplimiento individual que debe contabilizarse por separado. El IPSASB revisó y mejoró los Ejemplos ilustrativos para ayudar a explicar la aplicación de los principios contables.
- FC135. El IPSASB consideró que algunas transferencias de capital pueden incluir múltiples obligaciones de cumplimiento, siendo una la adquisición o construcción de un activo de capital y otra la operación del activo de capital de una forma particular durante un periodo de tiempo especificado. En estas circunstancias, el IPSASB decidió que la contabilización de cada obligación de cumplimiento debería considerarse por separado de acuerdo con la naturaleza de cada obligación.

Servicios en especie

- FC136. Esta Norma permite, pero no requiere, el reconocimiento de los servicios en especie. Esta Norma adopta la opinión de que muchos servicios en especie cumplen la definición de activo y deben, en principio, ser reconocidos. En tales casos puede haber, sin embargo, dificultades para obtener mediciones fiables. En otros casos, los servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad no tiene suficiente control sobre los servicios proporcionados. El IPSASB concluyó que debido a dificultades relativas a la medición y control, el reconocimiento de servicios en especie debe permitirse, pero no requerirse.

FC137. Sin embargo, el IPSASB anima a las entidades a revelar información cualitativa sobre los servicios en especie recibidos, particularmente si esos servicios fueron parte integral de las operaciones de la entidad.

Información a revelar: Materialidad o importancia relativa y agregación

FC138. El IPSASB también requirió analizar la necesidad de que las entidades apliquen el concepto de materialidad o importancia relativa al suministrar la información a revelar requerida por la NICSP 47. Basándose en la información recibida de los interesados sobre las NICSP emitidas anteriormente y en respuesta al PN 70 y al PN 71, el IPSASB destacó que sería útil incluir una referencia explícita a la guía sobre materialidad o importancia relativa y agregación de los párrafos 45 a 47 de la NICSP 1. Esta referencia se añadió al párrafo GA204 de la NICSP 47.

Consideración de la nueva exposición

FC139. El IPSASB consideró si se había producido un cambio sustancial en los PN indicaron de forma que pudiera ser necesaria una nueva exposición:

- (a) El IPSASB analizó las diferencias entre la NICSP 47, y el PN 70 y el PN 71 emitidos en 2020. En particular, el IPSASB destacó que las diferencias clave incluyen la estructura revisada de la guía, basada en si existe un acuerdo vinculante, y el uso del término "obligación de cumplimiento" para la unidad de cuenta para la contabilidad de ingresos, como se resume en FC14 a FC30. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los cambios realizados desde el proceso del proyecto de norma abordaban cuestiones planteadas por los interesados y daban lugar a una Norma más clara que mantiene los principios establecidos en los PN. Así, el IPSASB fue de la opinión de que no había cambios sustanciales en la esencia de la guía o los principios en los PN originales.
- (b) El IPSASB destacó que la emisión de la NICSP 47 abordaría las cuestiones identificadas por los interesados con el conjunto existente de NICSP sobre ingresos. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, desde una perspectiva de interés público, los costos esperados de la nueva exposición, incluido el retraso en la implementación de la norma que los interesados están pretendiendo activamente, superan los beneficios potenciales de la nueva exposición.

FC140. Basándose en su evaluación, el IPSASB decidió aprobar la NICSP 47 sin volver a exponerla, ya que no había cambios sustanciales, y finalizar y emitir la Norma, ya que era de interés público.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 47, pero no es parte de la misma.

Sección A: Definiciones

A.1 Transferencias de capital

¿Cuándo una transferencia de un activo físico es una "transferencia de capital"?

Depende. Las entidades del sector público reciben recursos a través de varios tipos de transacciones de transferencia, en forma de efectivo u otro activo, y que pueden surgir con o sin un acuerdo vinculante. La entidad debe considerar si existen especificaciones relacionadas con la transferencia del activo físico para determinar si cumple la definición de "transferencia de capital" del párrafo 4 de esta norma.

Una transferencia de un activo físico es una "transferencia de capital" si la entidad recibió esta transferencia dentro de un acuerdo vinculante y está requerida por el acuerdo vinculante a utilizar ese activo físico para adquirir o construir otro activo no financiero que será controlado por la entidad. Una transferencia de un activo físico que solo tenga el requerimiento de ser utilizado u operado de una manera específica no cumpliría la definición de "transferencia de capital"; más bien, dicha transferencia de un activo físico constituiría un "traspaso" tal y como se define en el párrafo 4. Una entidad debe considerar claramente los términos específicos dentro del acuerdo vinculante.

Sección B: Identificación de la transacción de ingresos ordinarios

B.1 Identificar si existe un acuerdo vinculante

¿Influye en la contabilidad la forma en que una entidad realiza transacciones con otros?

Sí. Las entidades del sector público pueden realizar transacciones de diferentes maneras. Éstas pueden variar en su forma, incluir múltiples partes, conferir derechos u obligaciones a una o varias de las partes del acuerdo y tener diversos grados de exigibilidad, que determinan globalmente la esencia económica de la transacción. Los acuerdos vinculantes, en particular, confieren tanto derechos exigibles como obligaciones exigibles a las partes del acuerdo a través de medios legales o equivalentes. La exigibilidad de los acuerdos vinculantes requiere diferencias en los principios contables para captar la naturaleza única y los riesgos de dichas transacciones (en comparación con las transacciones sin acuerdos vinculantes), informando así el reconocimiento y la medición de los ingresos para garantizar una presentación razonable de dichas transacciones.

Es importante identificar correctamente si la transacción de ingresos procede de un acuerdo vinculante. La entidad está obligada a determinar qué tipo de acuerdo ha suscrito, considerando los términos de su transacción de ingresos y todos los hechos y circunstancias pertinentes, para aplicar los principios contables apropiados que reflejen el fondo económico de la transacción (véanse los párrafos -11 a 16).

B.2 Exigibilidad

¿Qué debe considerar una entidad al evaluar la exigibilidad?

La determinación de si un acuerdo, y los derechos y obligaciones de cada parte en ese acuerdo, son exigibles puede ser compleja y requiere un juicio profesional. Esta evaluación es esencial para identificar si una entidad tiene un acuerdo vinculante (es decir, con derechos exigibles y obligaciones exigibles), solo derechos exigibles, o solo obligaciones exigibles, a través de medios legales o equivalentes. En los casos en que una entidad no tenga un acuerdo vinculante, aún puede tener un derecho exigible, o una obligación exigible, que debe contabilizarse adecuadamente. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de responsabilizar a las partes del cumplimiento de sus obligaciones de conformidad con los términos del acuerdo.

Al inicio, una entidad utilizará su juicio y evaluará objetivamente todos los factores y detalles relevantes para determinar si tiene derechos u obligaciones exigibles (es decir, qué es lo que se hace cumplir), y las consecuencias implícitas o explícitas de no satisfacer esos derechos u obligaciones (es decir, cómo se hace cumplir). Los factores relevantes incluyen, pero no se limitan a:

- (a) La esencia, más que la forma, del acuerdo;
- (b) Los términos escritos, orales o implícitos en las prácticas habituales de una entidad;
- (c) Si es legalmente vinculante a través de medios legales (por ejemplo, por el sistema legal, exigible a través de los tribunales, sentencias judiciales y precedentes jurisprudenciales), o su cumplimiento a través de medios equivalentes (por ejemplo, por la legislación, la autoridad ejecutiva, el gabinete o las directivas ministeriales);
- (d) Consecuencias implícitas o explícitas del incumplimiento de sus obligaciones en el acuerdo;
- (e) la jurisdicción, el sector y el entorno de operación específicos; y
- (f) la experiencia pasada con las otras partes del acuerdo.

Algunos mecanismos (por ejemplo, los derechos soberanos o las reducciones de financiación futura) pueden constituir un mecanismo válido de exigibilidad. La entidad debe aplicar su criterio y considerar todos los hechos y circunstancias de forma objetiva, dentro del contexto de su jurisdicción, sector y entorno de operaciones, a la hora de realizar esta evaluación. Los párrafos GA14 a GA24 proporcionan una guía adicional sobre la evaluación de la exigibilidad a través de medios legales o equivalentes.

B.3 La exigibilidad: Ingresos sujetos a créditos

¿Cómo debe considerar una entidad el impacto de los créditos en sus transacciones de ingresos?

Una asignación se define en la NICSP 24, Presentación de la Información Presupuestaria en los Estados Financieros, como una autorización concedida por un órgano legislativo (es decir, la autoridad habilitadora) para asignar fondos a fines especificados por el poder legislativo o una autoridad similar. Los créditos pueden adoptar distintas formas y variar según la jurisdicción, por ejemplo como importes de financiación limitados, o como herramienta para rescindir la financiación a discreción del suministrador de recursos (lo que sería similar en esencia a una cláusula de rescisión unilateral sin penalización).

Los créditos por sí solos no prueban ni refutan la existencia de exigibilidad dentro de un acuerdo. La entidad debe considerar cualquier cláusula del crédito como uno de los factores relevantes en su evaluación global de la exigibilidad, en el contexto de su jurisdicción específica y de los términos y condiciones únicos de cada acuerdo

Un acuerdo vinculante puede especificar que los recursos a transferir están sujetos a la finalización de un proceso de asignación del crédito como término o condición explícita (ya sea por escrito, oralmente o implícita a través de las prácticas habituales). En tales circunstancias, una entidad considera si, en esencia, el acuerdo es exigible porque los mecanismos de exigibilidad permiten a la entidad requerir al suministrador de recursos que transfiera los recursos o, si el suministrador de recursos no lo hace, imponerle consecuencias, antes de la finalización del proceso de asignación del crédito. La exigibilidad (que los recursos a transferir estén sujetos a la finalización del proceso del crédito) no tiene esencia cuando la entidad puede establecer un derecho exigible sobre esos recursos, antes de que finalice el proceso de asignación del crédito. En tales casos, el acuerdo es exigible y puede ser un acuerdo vinculante.

En algunas jurisdicciones, la autorización para una transferencia de recursos puede pasar por un proceso de múltiples pasos. Por ejemplo:

- (a) existe la autoridad habilitante para proporcionar una transferencia, que se transmite a través de la legislación aprobada, las regulaciones o las leyes de un suministrador de recursos;
- (b) se ha producido el ejercicio de esa autoridad. En esencia, el suministrador de recursos ha tomado una decisión en virtud de la autoridad habilitadora aprobada que demuestra claramente que ha perdido su discrecionalidad para no proceder a la transferencia, por ejemplo suscribiendo un acuerdo vinculante; y
- (c) la autoridad para pagar se evidencia mediante la finalización de un proceso de asignación del crédito.

La autoridad habilitadora, junto con el ejercicio de esa autoridad, puede ser suficiente para que una entidad concluya que tiene un derecho exigible sobre los recursos del acuerdo para requerir al suministrador de recursos que transfiera los recursos o, si el suministrador de recursos no lo hace, para imponer consecuencias al suministrador de recursos antes de la finalización del proceso asignación del crédito. En tal circunstancia, la limitación (que la futura transferencia esté sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito) no tiene esencia.

En otros casos, la finalización del proceso asignación del crédito puede determinar cuándo un suministrador de recursos ha perdido su discrecionalidad para no proceder a la transferencia de recursos. En tal circunstancia, la limitación (que la futura transferencia esté sujeta a que se complete el proceso asignación del crédito) tiene esencia.

B.4 Cambios en los factores relacionados con la exigibilidad de un acuerdo vinculante

Un cambio en los factores internos o externos, después del inicio de un acuerdo vinculante, ¿tiene implicaciones contables?

Al inicio, una entidad considera los términos y condiciones de un acuerdo para determinar si cumple la definición de acuerdo vinculante del párrafo 4. Si cumple la definición, la entidad contabiliza los ingresos de actividades ordinarias derivados del acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 56 a 147.

Después del inicio, una entidad debe evaluar si algún cambio en los factores internos o externos afecta a la exigibilidad del acuerdo vinculante (es decir, la esencia del acuerdo), o a la probabilidad de hacer cumplir el acuerdo vinculante (es decir, la medición posterior de cualquier activo o pasivo asociado con los derechos y obligaciones de la entidad en el acuerdo vinculante) Ejemplos de estos factores incluyen, pero no solo se limitan a:

- (a) Cambios en el marco conceptual que afecten a la capacidad de la entidad, o de otra parte o partes del acuerdo, para hacer valer sus respectivos derechos por medios legales o equivalentes; y
- (b) cambios en la evaluación por parte de la entidad de la opción de cualquiera de las partes de ejercer parcial o totalmente su capacidad para hacer valer sus derechos en el acuerdo vinculante.

La implicación en la medición posterior del activo o pasivo respectivo depende de si no es probable que el impacto revierta y debe contabilizarse de conformidad con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*. Por ejemplo, una entidad que haya satisfecho por completo su obligación de cumplimiento y tenga un derecho incondicional de contraprestación, deterioraría parcialmente y daría de baja su activo por cobrar si solo pretende hacer valer una parte de su derecho (y no espera revertir esta decisión), pero deterioraría por completo y daría de baja el activo si pierde por completo la capacidad de hacer valer su derecho debido a cambios legislativos. La respectiva pérdida por deterioro de valor se reconocería de acuerdo con la NICSP 41.

Sección C: Ingresos sin acuerdos vinculantes

C.1 Reconocimiento de ingresos procedentes de diversos tipos de impuestos

¿Cuál es el evento imponible que desencadena el reconocimiento de ingresos procedentes de diversos tipos de gravámenes recaudados en una jurisdicción?

Una entidad reconoce los ingresos procedentes de una transacción sin acuerdos vinculantes cuando recibe o tiene derecho a recibir una entrada de recursos que se ajusta a la definición de activo (párrafos 18 a 25), y no existen obligaciones exigibles insatisfechas asociadas a esos recursos (párrafo 29).

Los recursos procedentes de impuestos que la entidad controla en la actualidad como resultado de eventos pasados cumplen la definición de activo. La entidad debe evaluar la legislación fiscal de su propia jurisdicción para determinar el evento pasado de estas transacciones (es decir, el hecho imponible), y considerar todos los hechos y circunstancias relevantes para determinar cuándo deben reconocerse los ingresos de impuestos. La siguiente tabla proporciona una lista no exhaustiva de ejemplos de ingresos, y el hecho imponible probable (a menos que se especifique lo contrario en leyes o regulaciones):

Tipo de ingresos	Hecho imponible probable
Impuesto sobre los ingresos personales obtenidos dentro de una jurisdicción.	La obtención de ingresos imponibles por parte de los contribuyentes en el periodo actual sobre el que se informa.

Impuesto aplicado a los negocios por el valor añadido de las ventas de bienes o servicios.	La venta de bienes o servicios con valor añadido (es decir, la realización de una actividad imponible) durante el periodo sobre el que se informa.
Impuesto que grava las ventas de bienes o servicios.	La venta de bienes o servicios imponibles durante el periodo sobre el que se informa.
Derecho sobre las importaciones de bienes específicos para garantizar que los bienes de producción nacional sean más baratos en el mercado minorista.	El movimiento de mercancías sujetas a derechos a través de la frontera aduanera durante el periodo sobre el que se informa.
Derecho sobre las propiedades imponibles.	El fallecimiento de la persona propietaria de las propiedades imponibles.
El impuesto sobre las propiedades evaluadas dentro de una jurisdicción.	El vencimiento de la fecha en la que se recaudan los impuestos o el periodo para el que se recaudan (si el impuesto se recauda de forma periódica).

C.2 Medición de los ingresos procedentes de diversos tipos de impuestos

¿Cómo mide una entidad el importe de los ingresos que ha obtenido de sus transacciones fiscales sin acuerdos vinculantes?

En muchas circunstancias, el periodo impositivo no coincidirá con el periodo sobre el que informa la entidad. La entidad también puede recibir pagos de impuestos estimados a plazos de forma periódica antes de que el importe imponible sea definitivo, lo que puede requerir que se adeuden impuestos adicionales o que se reembolse al contribuyente cualquier exceso. La entidad reconocerá la entrada de recursos (o el derecho a una entrada de recursos) como un activo, y reconocerá los ingresos obtenidos en el periodo corriente sobre el que se informa, en la medida en que puedan medirse con fiabilidad. La mejor estimación es congruente con el importe más probable (véase párrafos 49 y 50).

Para medir con fiabilidad el activo y los ingresos, la entidad debe considerar todos los datos pertinentes procedentes de diversas fuentes para llegar a su mejor estimación. El párrafo 46 describe los factores que una entidad debe tener en cuenta en sus modelos de estimación. Las fuentes de datos e inputs relevantes para el modelo de estimación de una entidad incluyen, pero no se limitan a: datos históricos (por ejemplo, el historial de recaudación y otras estadísticas fiscales), fenómenos observables y de otro tipo (por ejemplo, previsiones, estadísticas económicas y bancarias, cuotas) y el uso de expertos.

Las estimaciones de los ingresos para el periodo sobre el que se informa pueden revisarse en un periodo posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen prospectivamente de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Sección D: Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes

D.1 Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante

Los acuerdos vinculantes en el sector público varían sustancialmente. Algunos acuerdos vinculantes pueden requerir que la entidad, como destinataria de los recursos, alcance un objetivo de servicio holístico específico, aunque otros acuerdos vinculantes pueden imponer requerimientos relacionados con bienes y servicios concretos. ¿Cómo determina una entidad

las obligaciones de cumplimiento individuales en un acuerdo vinculante para aplicar adecuadamente el modelo contable a las transacciones con acuerdos vinculantes?

Un acuerdo vinculante tiene al menos una obligación de cumplimiento. Una obligación de cumplimiento, tal y como se define en el párrafo 4, es una unidad de cuenta para determinar los distintos componentes o elementos dentro de un acuerdo vinculante. La identificación de una unidad de cuenta significativa es fundamental para reconocer y medir adecuadamente los ingresos. La entidad debe aplicar su juicio profesional al aplicar los párrafos 68 a 77 para determinar las obligaciones de cumplimiento individuales en su acuerdo vinculante.

La entidad debe identificar en primer lugar todos los compromisos en su acuerdo vinculante de utilizar recursos de una manera especificada. Los compromisos son bienes o servicios comprometidos en un acuerdo vinculante con un suministrador de recursos, y pueden ser explícitos o implícitos en el acuerdo vinculante. Un compromiso puede requerir que la entidad utilice recursos internamente para un bien o servicio, o que transfiera un bien o servicio a una parte o partes externas (es decir, el comprador o un tercero beneficiario). Es necesaria una evaluación exhaustiva para identificar todos los compromisos de bienes o servicios en el acuerdo vinculante (párrafos 71 y 72).

Una entidad considera entonces cada compromiso identificado para determinar si un compromiso es en sí mismo una obligación de cumplimiento, o si debe agruparse con otros compromisos para ser una obligación de cumplimiento. En otras palabras, una obligación de cumplimiento es una unidad de cuenta que representa un compromiso distinto o un grupo distinto de compromisos a los que se aplican criterios de reconocimiento y conceptos de medición (párrafo 73). Un bien o servicio (o un conjunto de bienes o servicios) comprometido en un acuerdo vinculante es distinto si se cumplen ambos criterios:

- (a) El bien o servicio comprometido (o un conjunto de bienes o servicios) puede ser distinto; y
- (b) el compromiso es distinto en el contexto del acuerdo vinculante.

La determinación de si un bien o servicio puede ser distinto se basa generalmente en las características del bien o servicio (véase el párrafo para una guía adicional). Sin embargo, la determinación de si el compromiso es distinto dentro del contexto del acuerdo vinculante requerirá juicio para garantizar que la agrupación de compromisos, y por tanto la identificación de las obligaciones de cumplimiento individuales, representará de forma significativa la naturaleza de la transacción de la entidad con el suministrador de recursos y proporcionará una descripción útil del desempeño de la entidad (véase el párrafo para obtener orientación adicional).

Cualquier compromiso distinto, o grupo distinto de compromisos, identificado por la entidad a través de este análisis sería una obligación de cumplimiento individual.

En los casos en que varias partes estén implicadas en el acuerdo, la entidad también tendrá que considerar si la naturaleza de su compromiso en una obligación de cumplimiento indica que la entidad es un principal o un agente (de conformidad con los párrafos GA117 a GA125).

D.2 Satisfacción de las obligaciones de cumplimiento: Métodos para medir el progreso

Cuando una entidad satisface una obligación de cumplimiento a lo largo del tiempo, ¿cómo determina una medida del progreso que represente el desempeño de la entidad para satisfacer su obligación de cumplimiento?

Los métodos para medir el progreso incluyen métodos de resultados y métodos de inputs (véase párrafos GA86 a GA95). Después de que la entidad identifique sus obligaciones de cumplimiento en su acuerdo vinculante, una entidad deberá considerar la naturaleza del compromiso de la entidad y los términos específicos del acuerdo vinculante para determinar el método apropiado para medir el progreso.

Una entidad puede considerar en primer lugar toda la información observable y disponible asociada a la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento. Esta información sería útil para que todas las partes del acuerdo vinculante confirmen si se están cumpliendo los términos del acuerdo vinculante, y puede requerirse explícitamente en el acuerdo vinculante. La información observable y disponible incluye, pero no está limitada a:

- (a) el desempeño de las actividades especificadas;
- (b) la realización de desembolsos subvencionables;
- (c) el requerimiento de realizar un seguimiento de los avances hacia la consecución de los hitos descritos;
- (d) la producción o entrega de cantidades específicas de bienes o servicios; y
- (e) el volumen de recursos consumidos (por ejemplo, mano de obra, materiales, horas de máquina, etc.).

Algunos tipos de información son métodos de inputs (ya que se basan en los esfuerzos o inputs de la entidad para satisfacer las obligaciones de cumplimiento), mientras que otros tipos de información son métodos de outputs (ya que se basan en los esfuerzos o inputs de la entidad para satisfacer las obligaciones de cumplimiento).

La entidad debe utilizar su juicio profesional para determinar qué información, y por lo tanto qué método de medición del progreso, representa más fielmente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Al realizar esta evaluación, la entidad también debe considerar qué método de medición del progreso:

- (a) refleja mejor la naturaleza y finalidad del compromiso de la entidad en el acuerdo vinculante;
- (b) capta más claramente la relación con, y comunica el progreso hacia, la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento;
- (c) utiliza información más fiable y directamente observable;
- (d) refleja todo el desempeño relevante asociado con la satisfacción de la obligación de cumplimiento; y
- (e) proporciona beneficios que compensan los costos de obtención y seguimiento de la información necesaria.

Puede haber situaciones en el sector público en las que los recursos pasen por una serie de entidades antes de ser recibidos por el destinatario final de los recursos. En estas situaciones, en las que la entidad es una de las múltiples partes implicadas en el acuerdo, la entidad tendrá que considerar si la naturaleza de su compromiso y la satisfacción de su obligación de cumplimiento dependen de la satisfacción por otras partes en el acuerdo vinculante, informando así el reconocimiento de ingresos como principal o agente.

D.3 Satisfacción de las obligaciones de cumplimiento: Medición del progreso de las transferencias de capital

Las entidades del sector público reciben a menudo transferencias de capital para proyectos de capital plurianuales. Estos proyectos suelen incluir múltiples etapas de realización y entregables. ¿Se requieren principios diferentes para medir el progreso de una entidad en las transferencias de capital?

No. Las transferencias de capital, que surgen de transacciones con acuerdos vinculantes, suelen incluir detalles sustanciales sobre las distintas etapas del proyecto (por ejemplo, concepción y planificación, diseño, adquisición, construcción, etc.). Como tales, estos acuerdos vinculantes suelen conllevar un amplio rango de información disponible relacionada con los inputs y los resultados de la transacción. Por ejemplo, el acuerdo vinculante puede incluir actividades específicas detalladas relacionadas con la construcción, como el desbroce del terreno, la construcción de las fundaciones y el entramado, y el vertido del hormigón. Sin embargo, la aplicación de los principios contables para las transferencias de capital es congruente con la contabilidad de otras transacciones de ingresos con acuerdos vinculantes. La entidad debe primero identificar las obligaciones de cumplimiento individuales en el acuerdo vinculante, y determinar cuidadosamente la medida de progreso apropiada para cada obligación de cumplimiento. La entidad aplicará la guía contable de los párrafos 98 a 104 y párrafos GA86 a GA95 para considerar toda la información observable y disponible. El uso del juicio profesional es crucial a la hora de determinar qué información, y por tanto qué método de medición del progreso, representa más fielmente el progreso de la entidad para satisfacer plenamente las obligaciones de cumplimiento. La entidad también debe considerar el reconocimiento de ingresos independientemente del momento en que reciba los recursos del suministrador de recursos.

D.4 Asignación basada en valores independientes

La entidad está obligada a asignar la contraprestación de la transacción a cada una de las obligaciones de cumplimiento sobre la base de un valor independiente relativo. Sin embargo, el valor independiente no siempre es directamente observable, por lo que debe estimarse. ¿Cómo debe determinar una entidad del sector público el método adecuado para estimar el valor independiente de un bien o servicio?

Para estimar el valor independiente, una entidad deberá considerar en primer lugar toda la información razonablemente disponible (incluidos, pero no limitados a, los puntos de datos razonablemente disponibles, los factores específicos de la entidad, la información sobre el suministrador de recursos o la clase de suministrador de recursos, y los efectos de las consideraciones de mercado cuando sean pertinentes).

Basándose en la información razonablemente disponible, una entidad determinará qué método para estimar el valor independiente representa más fielmente el valor de los bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante. El párrafo 139 incluye ejemplos de métodos adecuados para estimar el valor independiente y no es una lista prescriptiva.

El método más adecuado dependerá de la calidad y el tipo de información de que disponga la entidad. Por ejemplo, el enfoque de la evaluación ajustada al mercado puede ser más adecuado cuando el acuerdo vinculante compromete bienes o servicios que están fácilmente disponibles en el mercado, ya que el precio que otras entidades en el mercado estarían dispuestas a pagar puede

proporcionar una aproximación al valor de esos bienes o servicios en el acuerdo vinculante. Sin embargo, el enfoque del costo esperado puede ser más adecuado cuando el acuerdo vinculante compromete bienes o servicios que son exclusivos de la entidad o del acuerdo vinculante, o que no están fácilmente disponibles en el mercado. En tales casos, los costos esperados de la entidad para satisfacer una obligación de cumplimiento pueden proporcionar una estimación más útil del valor de los bienes o servicios del acuerdo vinculante.

La entidad deberá ser integral en su evaluación para maximizar el uso de los inputs observables y ser congruente en su aplicación de los métodos de estimación a circunstancias similares.

El párrafo 139 también destaca que la entidad puede incorporar un margen en su enfoque de estimación, si procede. Esto puede ocurrir si la entidad del sector público se ha comprometido en una transacción de ingresos de naturaleza cambiaria.

Sección E: Acuerdos plurianuales

E.1 Contabilización de los acuerdos plurianuales

¿Se requieren principios diferentes para contabilizar y reconocer los ingresos de los acuerdos plurianuales?

Los acuerdos plurianuales, que pueden surgir de transacciones con acuerdos vinculantes, generalmente implican la provisión de recursos a lo largo de múltiples años para un propósito específico (por ejemplo, la publicación de los resultados de una investigación sobre un tema concreto). La provisión de recursos (es decir, la financiación) puede producirse en múltiples fechas a lo largo de un año o a lo largo de múltiples años.

Aunque estos acuerdos son a más largo plazo, la aplicación de los principios contables es congruente con la contabilización de otras transacciones de ingresos. La entidad considerará si el acuerdo plurianual es un acuerdo vinculante y aplicará los principios del modelo contable aplicable para reflejar la esencia de la transacción. La entidad considerará si una entrada de recursos, o un derecho a una entrada futura, da lugar a un activo de conformidad con los párrafos 18 a 25, y considerará cuidadosamente el reconocimiento de ingresos independientemente del momento de la financiación al aplicar el párrafo 29 (si no existe un acuerdo vinculante) o los párrafos 87 a 104 (si existe un acuerdo vinculante). La entidad puede necesitar considerar si cualquier entrada de recursos esperada en años posteriores cumple la definición de activo, y si es interdependiente e inseparable de cualquier obligación insatisfecha asociada de acuerdo con el párrafo GA57.

Sección F: Medición posterior

F.1 Medición posterior de las cuentas por cobrar no contractuales

¿Cómo debe contabilizar posteriormente una entidad las cuentas por cobrar procedentes de transacciones de ingresos que surjan al margen de contratos?

La entidad puede reconocer una cuenta por cobrar contractual (es decir, un activo por cobrar que surge de un contrato) o una cuenta por cobrar no contractual. Una cuenta por cobrar no contractual es un activo por cobrar que no surge de un contrato, como un acuerdo vinculante que no es un contrato o una transacción de ingresos que no es un acuerdo vinculante (por ejemplo, impuestos y otras cuentas por cobrar legales).

Tras el reconocimiento inicial, una cuenta por cobrar contractual, que cumple la definición de activo financiero según la NICSP 28, Instrumentos Financieros: Presentación, se mide posteriormente aplicando la NICSP 41.

Una cuenta por cobrar no contractual no cumple estrictamente la definición de activo financiero porque no surge de un contrato. Aunque las cuentas por cobrar no contractuales y las contractuales surgen de diferentes tipos de acuerdos, son congruentes en cuanto a la esencia y la exposición al riesgo, y las cuentas por cobrar no contractuales deben medirse posteriormente aplicando la NICSP 41 por analogía para garantizar que las transacciones con la misma esencia se contabilizan utilizando principios congruentes. Al aplicar los principios de la NICSP 41 por analogía, una entidad debe usar su juicio para considerar la esencia de la cuenta por cobrar, y todos los datos relevantes y fácilmente disponibles, para formar la base del "contrato por analogía" de ingresos por el que tiene una cuenta por cobrar (por ejemplo, legislación, condiciones de pago, etc.). Para determinar si su cuenta por cobrar no contractual cumple los criterios del párrafo 40 de la NICSP 41 para ser medida posteriormente al costo amortizado, la entidad debe considerar si mantiene la cuenta por cobrar para cobrar los flujos de efectivo previstos (en lugar de los flujos de efectivo contractuales) que representan su derecho a contraprestación en la transacción. En caso afirmativo, la entidad deberá considerar los inputs de su análisis de deterioro de valor conforme a la NICSP 41 para asegurarse de que refleja adecuadamente la esencia económica de la cuenta por cobrar, incluyendo, pero no limitado a, el paso del tiempo antes de que la contraprestación sea cobrable (es decir, el periodo de vencimiento) y cualquier importe de la cuenta por cobrar que la entidad ya no espere recaudar (es decir, las pérdidas crediticias esperadas). Si no se cumplen los criterios del párrafo 40 de la NICSP 41, la entidad medirá posteriormente la cuenta por cobrar no contractual por su valor razonable de conformidad con el párrafo 31 de esta Norma.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 47, pero no son parte de la misma.

EI1 Estos ejemplos describen situaciones hipotéticas que ilustran cómo una entidad podría aplicar los requerimientos de la NICSP 47, Ingresos, a transacciones particulares de ingresos sobre la base de los limitados hechos presentados. El análisis de cada ejemplo no pretende representar la única manera en que podrían aplicarse los requerimientos, ni los ejemplos pretenden aplicarse solo al sector específico ilustrado. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden presentarse en hechos reales, todos los hechos y circunstancias relevantes de un hecho concreto necesitarían ser evaluados a la hora de aplicar la NICSP 47.

Identificación de la transacción de ingresos

EI2 Los ejemplos 1-2 ilustran los requerimientos de los párrafos 9 a 16 de la NICSP 47 sobre la determinación de si una entidad ha suscrito una transacción de ingresos con o sin acuerdo vinculante.

Ejemplo 1 - Transacción derivada de un acuerdo no vinculante

Caso A - Sin obligaciones, sin periodo de tiempo especificado y sin informar al gobierno

EI3 Una entidad de desarrollo social (la entidad) recibe una financiación de 5 millones de u.m. de un organismo gubernamental (el gobierno) para financiar sus programas de empleo. El acuerdo requiere que la financiación se gaste en programas con el objetivo de mejorar el empleo en la región. Si la entidad incurre en desembolsos para mejorar el empleo en la región, puede hacer valer su derecho a recibir financiación del gobierno. El acuerdo no especifica el periodo de tiempo en el que deben gastarse los fondos, ningún requerimiento para financiar programas de empleo específicos, ni cómo recibirá o verificará el gobierno la información sobre cómo se gastaron los fondos.

EI4 La entidad concluye que el acuerdo de financiación no es un acuerdo vinculante de acuerdo con el párrafo 4 de la NICSP 47. Aunque la Entidad tiene un derecho exigible a los recursos del gobierno si incurre en gastos elegibles, no tiene una obligación exigible porque el gobierno no tiene la capacidad de hacer cumplir la forma en que la Entidad utiliza los fondos de una manera específica (por ejemplo, programas específicos) o dentro de un periodo de tiempo específico. El gobierno tampoco tiene una forma realista de requerir que se gasten todos los fondos. En consecuencia, la entidad aplicará los principios contables de los párrafos 18 a 55 para contabilizar estos ingresos procedentes de una transacción sin acuerdo vinculante.

Caso B — Periodo de tiempo especificado para gastar los fondos

EI5 Los mismos hechos que en el caso A se aplican al caso B, excepto que el acuerdo especifica que los fondos deben gastarse en un periodo de cinco años. En este escenario, el requerimiento de gastar los 5 millones de u.m. en un plazo de cinco años no cambia la conclusión de la entidad de que tiene un derecho exigible en el acuerdo de financiación, pero no tiene una obligación exigible. Esto se debe a que el gobierno no puede confirmar si la Entidad gasta los fondos y cuándo lo hace, tal y como se señala en el acuerdo. Como consecuencia, este acuerdo no es vinculante y la entidad deberá aplicar los principios contables de los párrafos 18 a 55 para contabilizar estos ingresos.

Caso C - Periodo de tiempo especificado para gastar los fondos y se requiere informar específicamente al gobierno

- EI6 Los mismos hechos que en el caso B se aplican al caso C, Excepto que el acuerdo también especifica cómo la entidad debe informar de sus gastos al gobierno, y que cualquier fondo mal utilizado o no utilizado debe ser devuelto al gobierno. La entidad sigue teniendo plena discreción sobre el uso de los fondos, siempre que éstos se gasten en un plazo de cinco años en actividades que estén razonablemente relacionadas con la mejora del empleo en la región. La entidad concluye que tiene tanto un derecho exigible como una obligación exigible. Esto se debe a que el gobierno puede confirmar y hacer cumplir su exigibilidad de que la Entidad gaste los fondos en la mejora del empleo en la región dentro del periodo de cinco años. La entidad aplicará los principios contables de los párrafos - para contabilizar estos ingresos procedentes de una transacción con un acuerdo vinculante.

Ejemplo 2 - Subvención de investigación derivada de un acuerdo vinculante

- EI7 Un laboratorio de investigación (el Laboratorio) suscribe un acuerdo y recibe 10 millones de u.m. de un gobierno local (el Gobierno) para llevar a cabo una investigación sobre la posible cura de una enfermedad muy extendida. Se espera que este proyecto de investigación dé lugar al desarrollo de las propiedades intelectuales que consisten en la fórmula de un medicamento y los conocimientos técnicos de fabricación. El acuerdo contiene hitos específicos y medibles que deben ser cumplidos por el Laboratorio; Si no se cumplen estos hitos, el Laboratorio está obligado a devolver la totalidad, o una parte, de los fondos al Gobierno. Una vez finalizada la investigación, no se requiere en el acuerdo que el Laboratorio transfiera los hallazgos o cualquier propiedad intelectual resultante al Gobierno. El Laboratorio también puede garantizar que el Gobierno le pague por el trabajo de investigación que haya previsto o completado.
- EI8 Sobre la base de estos términos, el Laboratorio ha concluido que el acuerdo es un acuerdo vinculante de conformidad con el párrafo 4 de la NICSP 47, ya que tiene la obligación exigible de llevar a cabo el proyecto de investigación de acuerdo con los hitos especificados con el fin de retener los fondos, y el derecho exigible a una contraprestación por la realización de este proyecto de investigación. El Laboratorio aplicará los principios contables de los párrafos 56 a 147 para contabilizar estos ingresos procedentes de una transacción con un acuerdo vinculante.

Exigibilidad

- EI9 Los ejemplos 3 a 7 ilustran los requerimientos de los párrafos GA14 a GA25 de la NICSP 47 sobre exigibilidad, que complementan los requerimientos de los párrafos 11 a 14.

Ejemplo 3 - La exigibilidad por medios legales

- EI10 De conformidad con una directiva ministerial, un gobierno estatal (el Gobierno) firmó un memorándum de acuerdo con el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas), para que Obras Públicas recibiera fondos para construir un edificio de oficinas gubernamentales. El memorando no es vinculante ante los tribunales, no impone a Obras Públicas la obligación de reembolso en caso de que no cumpla lo estipulado en el memorando, ni hace referencia a ningún otro mecanismo de exigibilidad. Aunque el memorando no es jurídicamente vinculante, el gobierno y Obras Públicas se basaron en él durante sus negociaciones contractuales. Obras Públicas comenzó a proporcionar servicios de construcción de acuerdo con los términos del memorando de entendimiento. Además, Obras Públicas ha informado al Gobierno sobre su primer mes de trabajo, y el Gobierno ha aceptado el trabajo presentado hasta la fecha.

- EI11 Las partes se han basado en el memorando de entendimiento, como se indica a continuación:
- (a) Obras Públicas ha desempeñado los servicios de construcción de acuerdo con los términos del memorando; y
 - (b) el trabajo desempeñado hasta la fecha ha sido informado y aceptado por el Gobierno.
- EI12 Por lo tanto, el memorando es exigible por ley en la jurisdicción de las partes basándose en el concepto de impedimento promisorio. Es decir, el gobierno tiene derecho a recurrir a sus tribunales para asegurarse de que Obras Públicas satisface los compromisos del memorando o a pretender una reparación en caso de que no se satisfagan. Del mismo modo, Obras Públicas tiene derecho a utilizar el tribunal de justicia para exigir la recepción de fondos del gobierno por el trabajo desempeñado hasta la fecha. En consecuencia, el memorándum se considera exigible por vía judicial de conformidad con los párrafos GA14 a GA18 de la NICSP 47.

Ejemplo 4 - El acuerdo no incluye una obligación exigible

- EI13 El gobierno nacional (el Gobierno) transfiere 200 hectáreas de terreno en una ciudad importante a una universidad (la Universidad) para establecer un campus universitario. El acuerdo especifica que el terreno debe utilizarse para un campus, pero no especifica que el terreno deba devolverse si no se utiliza para un campus o incurrir en otra forma de compensación.
- EI14 La Universidad reconoce el terreno como un activo en el estado de situación financiera del periodo sobre el que informa en el que obtiene el control de dicho terreno. La Universidad considera los párrafos GA14 a GA25 de la NICSP 47 y concluye que el acuerdo no incluye una obligación exigible porque no existe ningún mecanismo que garantice que la Universidad utilice el terreno para un campus y, por lo tanto, no se trata de un acuerdo vinculante. La Universidad reconoce los ingresos cuando reconoce el terreno como activo de conformidad con la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*.

Ejemplo 5 - Derecho exigible a percibir ingresos

Caso A - El derecho a recibir recursos no es exigible

- EI15 La Agencia de Ayuda Verde (Agencia) es una organización intergubernamental que depende de la financiación anual de un grupo de gobiernos para llevar a cabo sus iniciativas. La Agencia tiene un acuerdo firmado con el gobierno de un Estado soberano (Estado) en el que se señala el porcentaje del presupuesto aprobado de la Agencia que el Estado financiará en 20X2. El acuerdo indica que los fondos recibidos del Estado solo pueden utilizarse para incurrir en desembolsos subvencionables, según el presupuesto aprobado para 20X2. Si los fondos no se utilizan para incurrir en gastos elegibles (por ejemplo, si se emplean mal o no se utilizan), dichos fondos deberán ser reembolsados al Estado al final de su ejercicio financiero, el 31 de diciembre de 20X2. El presupuesto de la Agencia se aprueba en el mes de octubre anterior.
- EI16 Como resultado de los términos y condiciones del acuerdo firmado, el Estado puede exigir el uso apropiado y cualquier reembolso de los fondos proporcionados a la Agencia. Por lo tanto, la Agencia tiene la obligación exigible de utilizar los recursos recibidos del Estado para los desembolsos admisibles aprobados en el ejercicio presupuestario, lo que se ajusta a la definición de pasivo.
- EI17 Basándose en la experiencia pasada, es muy poco probable que el Estado pague lo que debe, ya sea durante el ejercicio o en cualquier momento futuro, y la Agencia no puede obligar al Estado a

pagar ningún importe adeudado. Por lo tanto, la Agencia no tiene un derecho exigible a recibir una entrada de recursos del Estado y el acuerdo no es vinculante. La Agencia solo reconocerá un activo cuando reciba y controle la entrada de recursos del Estado.

Caso B - El derecho a recibir recursos es exigible

EI18 Los mismos hechos que en el caso A se aplican al caso B, Excepto que la Agencia puede impedir que el Estado participe en los procesos de votación de la Agencia si no transfiere los recursos de conformidad con el acuerdo firmado una vez aprobado el presupuesto. En este escenario, la Agencia tiene la capacidad de hacer valer su derecho a recibir recursos (es decir, un derecho exigible). Como resultado, cada parte del acuerdo tiene tanto un derecho exigible como una obligación exigible, y el acuerdo es por tanto un acuerdo vinculante.

Ejemplo 6 - La exigibilidad de la obligación en un acuerdo sobre ingresos no es en esencia exigible

EI19 El Departamento de Parques Nacionales del País A (el Departamento) suscribe un acuerdo y recibe una transferencia de 500.000 u.m. de la Agencia de Ayuda Bilateral del País B (la Agencia). El acuerdo especifica que se requiere que los recursos transferidos se utilicen para rehabilitar las zonas deforestadas de las reservas naturales existentes del País A, y que se devuelvan a la Agencia si el dinero no se utiliza para el fin señalado. Los términos del acuerdo son exigibles en los tribunales del País A y en los tribunales internacionales de justicia. Este es el decimotercer año que el Departamento recibe una transferencia de este tipo de esta Agencia. En años anteriores, los recursos transferidos no se han utilizado según lo especificado; más bien, se han utilizado para adquirir terrenos adicionales adyacentes a los parques nacionales con fines de ampliación. El Departamento no ha llevado a cabo ninguna rehabilitación de áreas deforestadas en los últimos trece años. La Agencia es consciente de las infracciones anteriores de los términos del acuerdo.

EI20 El Departamento analiza la transacción y concluye que, aunque los términos del acuerdo son exigibles, dichos términos no responsabilizan en esencia al Departamento del uso de la transferencia según lo especificado. Esto se debe a que la Agencia no ha requerido anteriormente el cumplimiento de los requerimientos de sus transferencias, y no ha dado indicios de que alguna vez lo vaya a hacer. Por lo tanto, el acuerdo incluye la forma, pero no la esencia de una obligación exigible (véase el párrafo GA25), y el acuerdo no sería un acuerdo vinculante. Por lo tanto, el Departamento reconoce un incremento en un activo (por la transferencia recibida) e ingresos.

Ejemplo 7 - Ingresos sujetos a la finalización del proceso asignación del crédito

EI21 Un gobierno nacional (Gobierno N) y un gobierno local (Gobierno L) tienen ambos un ejercicio financiero que finaliza el 31 de diciembre. El 15 de marzo de 20X2, el gobierno N suscribe un acuerdo de dos años con el gobierno L para transferir 15 millones de u.m. (10 millones de u.m. en 20X2 y 5 millones de u.m. en 20X3) al gobierno L, que se utilizarán para reducir la contaminación atmosférica de acuerdo con la política del gobierno N. El acuerdo incluye la condición de que esté sujeto a la finalización del proceso asignación del crédito.

EI22 El Parlamento completa el proceso asignación del crédito por 10 millones de u.m. el 31 de marzo de 20X2 y transfiere los recursos el 15 de abril de 20X2. La asignación del crédito por 5 millones de u.m. no se completa en marzo de 20X2, sino que se considera en una fecha posterior como parte del proceso asignación del crédito para 20X3. Una vez transferidos los recursos, el gobierno L está obligado a utilizarlos para reducir la contaminación atmosférica o se le requerirá por ley que los reembolse, lo que constituye una obligación exigible.

Caso A - El requerimiento de completar el proceso asignación del crédito tiene esencia

- EI23 La reducción de la contaminación atmosférica es responsabilidad del gobierno local, y no existe ninguna legislación que lo autorice y que requiera que el gobierno N financie tales iniciativas. El acuerdo deja claro que la financiación está sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito, lo que no es seguro, y que el importe puede reducirse. El Gobierno L aplica los párrafos GA14 a GA25 de la NICSP 47 para determinar si su derecho es exigible, dado el término del acuerdo según el cual la financiación está sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito.
- EI24 El Gobierno L considera la esencia sobre la forma para determinar la vigencia de este término. El Gobierno L concluye que no puede requerir al gobierno N que transfiera recursos ni imponer consecuencias por no hacerlo. En consecuencia, el término tiene esencia, y el Gobierno L no tiene un derecho exigible a los recursos hasta que se complete el proceso asignación del crédito para el importe de cada año. El derecho exigible a los recursos cumpliría la definición de activo el 31 de marzo de 20X2, cuando se complete el proceso asignación del crédito, y el acuerdo cumple ahora la definición de acuerdo vinculante. Sin embargo, el Gobierno L no reconocería un activo o un pasivo en su estado de situación financiera a 31 de marzo de 20X2 porque el acuerdo vinculante está totalmente insatisfecho.
- EI25 El 15 de abril de 20X2, el Gobierno L reconoce un activo de 10 millones de u.m., y un pasivo equivalente, cuando recibe los recursos. No reconoce un activo por los 5 millones de u.m., ya que el proceso asignación del crédito para el importe de 20X3 no ha finalizado. El Gobierno L considera si revelar los 5 millones de u.m. como activo contingente de acuerdo con el párrafo 24 de las notas de 20X2 a sus estados financieros de propósito general. El Gobierno L evaluará las implicaciones contables del proceso de autorización en 20X3 para los 5 millones de u.m. restantes.

Caso B - El requerimiento de completar el proceso asignación del crédito no tiene esencia

- EI26 La legislación que autoriza requiere que el Gobierno N invierta en medidas para reducir la contaminación atmosférica, y el acuerdo es un compromiso firme del Gobierno N de cumplir sus obligaciones legislativas invirtiendo en medidas específicas, establecidas en el acuerdo, que serán emprendidas por el Gobierno L. El Gobierno L aplica los párrafos -GA14 a GA25 de la NICSP 47 para determinar si su derecho es exigible, dado el término en el acuerdo de que la financiación está sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito.
- EI27 El Gobierno L considera la esencia sobre la forma para determinar la vigencia de este término. El Gobierno L concluye que tiene un derecho exigible antes de la finalización del proceso asignación del crédito porque la legislación para invertir en medidas para reducir la contaminación atmosférica proporciona exigibilidad a través de medios equivalentes. En consecuencia, el término no tiene esencia. Así, el Gobierno L tiene un derecho exigible a recursos el 15 de marzo de 20X2, que cumpliría la definición de activo y el acuerdo cumple la definición de acuerdo vinculante. Sin embargo, el Gobierno L no reconocería un activo o un pasivo en su estado de situación financiera a 15 de marzo de 20X2 porque el acuerdo vinculante está totalmente insatisfecho.
- EI28 El 15 de abril de 20X2, el Gobierno L reconoce un activo de 10 millones de u.m. y un pasivo equivalente. No reconoce un activo por los 5 millones de u.m. El Gobierno L evaluará las implicaciones contables del proceso de autorización en 20X3 para los 5 millones de u.m. restantes.

Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes

Ejemplo 8 - Ingresos anticipados del impuesto a las ganancias

- EI29 El Gobierno grava con el impuesto a las ganancias a todos los residentes dentro de su jurisdicción. El periodo fiscal y el periodo sobre el que se informa van del 1 de enero al 31 de diciembre. Se requiere que los contribuyentes que trabajan por cuenta propia paguen una estimación de su impuesto a las ganancias anual antes del 24 de diciembre del ejercicio inmediatamente precedente al inicio del año fiscal. La ley fiscal establece la estimación como el importe debido de la declaración más recientemente completada más un décimo, a menos que el contribuyente proporcione una justificación de un importe inferior antes del 24 de diciembre (se aplican multas si se prueba que la declaración del contribuyente es materialmente inferior que el importe final debido). Después del final del periodo fiscal, los contribuyentes que trabajan por cuenta propia completan sus declaraciones fiscales y reciben devoluciones o pagan impuestos adicionales al gobierno.
- EI30 Los recursos recibidos de los contribuyentes autónomos antes del 24 de diciembre son recibos anticipados contra los impuestos adeudados para el año siguiente porque el hecho imponible es la obtención de ingresos durante el periodo impositivo, que no ha comenzado. El gobierno reconoce un aumento de un activo (efectivo en banco) y un aumento de un pasivo (ingresos anticipados) de acuerdo con el párrafo 44 de la NICSP 47.

Ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes

Criterios para aplicar el modelo de acuerdo vinculante

- E31 Los ejemplos 9 a 12 ilustran los requerimientos de los párrafos - de la NICSP 47 sobre el uso del modelo de acuerdo vinculante. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:
- (a) La interacción del párrafo 146 de la NICSP 47 con los párrafos 109 y 115 la NICSP 47 sobre la estimación de la contraprestación variable (Ejemplos 10 y 11); y
 - (b) el párrafo de la NICSP 47 sobre la contraprestación en forma de regalías basadas en las ventas o en el uso sobre las licencias de propiedad intelectual (Ejemplo 12).

Ejemplo 9 - Cobrabilidad de la contraprestación

- EI32 Un gobierno local (el Gobierno) tiene una cartera de propiedades que se alquilan a precios inferiores a los del mercado a residentes que reúnen los requisitos (Residentes). Después de varios años, un Residente puede comprar la unidad como parte de un programa de viviendas de alquiler con opción a compra. El precio de la unidad se basará en el valor de mercado vigente en ese momento menos el alquiler acumulado pagado hasta la fecha por el Residente. El programa permite a los Residentes pagar el precio a lo largo de un periodo de 20 años, pero los pagos pueden cesar una vez que los Residentes hayan alcanzado la edad para empezar a recaudar su jubilación, y los pagos futuros dependerán del nivel de ingresos del Residente en ese momento. Al inicio del acuerdo vinculante para comprar la unidad, se requiere que el Residente pague un depósito no reembolsable de 5.000 u.m. y suscriba un acuerdo de financiación a largo plazo con el gobierno por el saldo restante de la contraprestación comprometida.

- EI33 Como parte de este programa de alquiler con opción a compra, el Gobierno suscribe un acuerdo vinculante con un Residente para la venta de una unidad residencial con un precio de mercado de 400.000 u.m. Hasta el momento de la compra, el Residente había pagado acumulativamente 150.000 u.m. de alquiler al Gobierno, por lo que el precio de compra de la unidad era de 250.000 u.m. El Residente paga el depósito no reembolsable de 5.000 u.m. al inicio del acuerdo vinculante y suscribe un acuerdo de financiación a largo plazo con el Gobierno por las 245.000 u.m. restantes de la contraprestación comprometida. Sin embargo, se espera que el Residente solo pague 180.000 u.m. (incluido el depósito de 5.000 u.m.) hasta que empiece a recaudar su jubilación y, en ese momento, su nivel de ingresos previsto dará lugar al cese de los pagos. El Residente obtiene el control de la unidad al inicio del acuerdo vinculante y el pago de las 5.000 u.m. de depósito.
- EI34 Al evaluar si el acuerdo vinculante cumple los criterios del párrafo 56 la NICSP 47, el Gobierno concluye que el criterio del párrafo 56(e) la NICSP 47 no se cumple para la totalidad de las 250.000 u.m. porque no es probable que vaya a recaudar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de la transferencia del edificio. Al llegar a esta conclusión, el Gobierno observa que el Residente solo puede pagar hasta 180.000 u.m. según las condiciones del programa.
- EI35 Dado que no se cumplen todos los criterios del párrafo 56 de la NICSP 47, el Gobierno aplica los párrafos 58 y 81 a 86 de la NICSP 47 para determinar la contabilización del depósito no reembolsable de 5.000 u.m. El Gobierno observa que los eventos descritos en el párrafo 58(a) han ocurrido— es decir, el Gobierno ha transferido el control del edificio al Residente, y el Gobierno no tiene ninguna obligación de transferir bienes o servicios adicionales por el pago de 5.000 u.m. recibido, y el pago no es reembolsable. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 58, el Gobierno reconoce el pago no reembolsable de 5.000 u.m. como ingreso en el momento de su recepción.

Ejemplo 10 - La contraprestación no es el precio establecido-Rebaja de precio implícita

- EI36 Una agencia farmacéutica gubernamental (la Agencia) proporciona 1.000 unidades de un medicamento de prescripción a un hospital por una contraprestación comprometida de 1 millón de u.m. El precio de los medicamentos está regulado, por lo que la Agencia no tiene poder discrecional sobre la fijación de precios. La Agencia prevé que no podrá recaudar del hospital el importe total de la contraprestación comprometida debido a una crisis médica que se está produciendo en la región y que está desviando los recursos del hospital.
- EI37 Al evaluar si se cumple el criterio del párrafo 56(e) de la NICSP 47, la Agencia también considera los párrafos 109 y 115(b) de la NICSP 47. Basándose en la evaluación de los hechos y las circunstancias, la Agencia determina que espera proporcionar una rebaja de precios y aceptar un menor importe de contraprestación del hospital. En consecuencia, la Agencia concluye que la contraprestación de la transacción no asciende a 1 millón de u.m. y que la contraprestación comprometida es variable. La Agencia estima la contraprestación variable y determina que espera tener derecho a 400.000 u.m.
- EI38 La Agencia considera la capacidad y la finalidad del hospital de pagar la contraprestación y concluye que, aunque la región atraviesa dificultades económicas, es probable que recaude 400.000 u.m. del hospital. En consecuencia, la Agencia concluye que se cumple el criterio del párrafo 56(e) de la NICSP 47 sobre la base de una estimación de la contraprestación variable de 400.000 u.m. Además, sobre la base de una evaluación de las condiciones del acuerdo vinculante

y de otros hechos y circunstancias, la Agencia concluye que también se cumplen los demás criterios del párrafo de la NICSP 47. En consecuencia, la Agencia contabiliza el acuerdo vinculante con el hospital, con una contraprestación por transacción de 400.000 u.m., de conformidad con los párrafos 56 a 147 de la NICSP 47.

Ejemplo 11 - Transacción de ingresos obligatorios-rebaja implícita de precios

- EI39 Un hospital del Gobierno (el Hospital) proporciona servicios médicos a un paciente sin seguro en la sala de urgencias. El Hospital está obligado por ley a proporcionar servicios médicos a todos los pacientes de urgencias, y los pacientes están obligados a pagar, y la llegada de un paciente a urgencias constituye el inicio de un acuerdo vinculante. Debido al estado del paciente a su llegada al Hospital, éste se vio obligado por la legislación a prestar los servicios inmediatamente y, por lo tanto, antes de que el Hospital pueda determinar si el paciente se compromete a satisfacer su obligación de pagar por los servicios recibidos a cambio de los servicios médicos proporcionados. En consecuencia, el acuerdo vinculante no cumple todos los criterios del párrafo 56 de la NICSP 47 y, de acuerdo con el párrafo 58 de la NICSP 47, el Hospital seguirá evaluando su conclusión basándose en hechos y circunstancias actualizados.
- EI40 Después de proporcionar los servicios, el Hospital obtiene información adicional sobre el paciente, incluyendo una revisión de los servicios proporcionados, las tasas estándar para dichos servicios y la capacidad y finalidad del paciente de pagar al Hospital por los servicios proporcionados. Durante la revisión, el Hospital destaca que su tasa estándar para los servicios proporcionados en urgencias es de 10.000 u.m. El Hospital también revisa la información del paciente y, de forma congruente con sus políticas, designa al paciente a una clase de comprador basándose en la evaluación del Hospital de la capacidad y la finalidad de pago del paciente.
- EI41 El Hospital considera los párrafos 109 y 115(b) de la NICSP 47. Aunque la tasa estándar por los servicios es de 10.000 u.m. (que puede ser el importe facturado al paciente), el Hospital espera aceptar un importe inferior de contraprestación a cambio de los servicios. En consecuencia, el Hospital concluye que la contraprestación de la transacción no es de 10.000 u.m. y, por tanto, la contraprestación comprometida es variable. El Hospital revisa sus recaudaciones históricas de efectivo de esta clase de compradores y otra información relevante sobre el paciente. El Hospital estima la contraprestación variable y determina que espera recaudar 1.000 u.m.
- EI42 De acuerdo con el párrafo 56(e) de la NICSP 47, el Hospital evalúa la capacidad y la finalidad de pago del paciente (es decir, el riesgo crediticio del paciente). Sobre la base de su historial de recaudación de los pacientes de esta clase de compradores, el Hospital concluye que es probable que recaude 1.000 u.m. (la estimación de la contraprestación variable). Además, sobre la base de una evaluación de las condiciones del acuerdo vinculante y de otros hechos y circunstancias, el Hospital concluye que también se cumplen los demás criterios del párrafo 56 de la NICSP 47. En consecuencia, el Hospital contabiliza el acuerdo vinculante con el paciente, a una contraprestación de transacción de 1.000 u.m., de conformidad con los requerimientos de la NICSP 47.

Ejemplo 12 - Nueva evaluación de los criterios para aplicar el modelo de acuerdo vinculante

- EI43 El Departamento de Recursos Naturales (el Departamento) expide un permiso para extraer minerales a una Compañía minera del sector privado (la Compañía) a cambio de un canon basado en el importe de los minerales extraídos. Al inicio, el acuerdo vinculante cumple todos los criterios del párrafo 56 de la NICSP 47 y el Departamento contabiliza el acuerdo vinculante con la Compañía de acuerdo con los párrafos 56 a 147 de la NICSP 47. El Departamento reconoce los

ingresos cuando se produce el uso posterior de la Compañía (es decir, la extracción de minerales) de acuerdo con el párrafo GA180 de la NICSP 47.

- EI44 Durante el primer año del acuerdo vinculante, la Compañía proporciona informes trimestrales de extracción y paga dentro del periodo acordado.
- EI45 Durante el segundo año del acuerdo vinculante, la Compañía sigue extrayendo minerales de la propiedad, pero su situación financiera empeora. El acceso actual de la Compañía al crédito y el efectivo disponible son limitados. El Departamento sigue reconociendo los ingresos en función de la extracción de la Compañía a lo largo del segundo año. La Compañía paga los cánones del primer trimestre pero no abona la totalidad de los pagos por el uso del permiso en los trimestres 2 a 4. El Departamento contabiliza cualquier deterioro de valor de la cuenta por cobrar existente de acuerdo con la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*.
- EI46 Durante el tercer año del acuerdo vinculante, la Compañía continúa utilizando el permiso expedido por el Departamento. Sin embargo, el Departamento se entera de que la Compañía ha perdido el acceso al crédito y a sus principales clientes, por lo que la capacidad de pago de la Compañía se deteriora significativamente. Por lo tanto, el Departamento llega a la conclusión de que es poco probable que la Compañía pueda realizar más pagos de cánones por el uso continuado del permiso minero. Como resultado de este cambio significativo en los hechos y circunstancias, de acuerdo con el párrafo 57 de la NICSP 47, el Departamento reevalúa los criterios del párrafo 56 de la NICSP 47 y determina que no se cumplen porque ya no es probable que el Departamento recaude la contraprestación a la que tendrá derecho. En consecuencia, el Departamento no reconoce ningún otro ingreso asociado con el uso futuro del permiso por parte de la Compañía. El Departamento contabiliza cualquier deterioro de valor de la cuenta por cobrar existente de acuerdo con la NICSP 41.

Modificaciones

- EI47 Los ejemplos 13 a 15 ilustran los requerimientos de los párrafos 63 a 66 de la NICSP 47 sobre modificaciones de acuerdos vinculantes. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:
- (a) párrafos 68 a 77 de la NICSP 47 sobre la identificación de las obligaciones de cumplimiento (Ejemplo 15);
 - (b) párrafos a a 119 a 121 de la NICSP 47 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable (Ejemplos 14 y 15); y
 - (c) párrafos 144 a 147 de la NICSP 47 sobre cambios en la contraprestación de la transacción (Ejemplo 14).

Ejemplo 13 - Modificación de un acuerdo vinculante sobre bienes

- EI48 Una organización intergubernamental (la Organización) se compromete a proporcionar 1,2 millones de libros de texto a un gobierno nacional (el Gobierno) por 12 millones de u.m. (10 u.m. por libro de texto). Los libros de texto se transfieren al Gobierno a lo largo de un periodo de seis meses. Los 12 millones de u.m. son financiados por los donantes de la Organización. La Organización transfiere el control de cada libro de texto en un momento dado. Después de que la Organización haya transferido el control de 600.000 libros de texto al Gobierno, el acuerdo vinculante se modifica para requerir la entrega de otros 300.000 libros de texto (un total de 1,5

millones de libros de texto idénticos) al Gobierno. Los 300.000 libros de texto adicionales no se incluyeron en el acuerdo de encuadernación inicial.

Caso A-Productos adicionales por un precio que refleja el valor independiente

- EI49 Cuando se modifica el acuerdo de encuadernación, el precio de la modificación a un acuerdo de encuadernación para los 300.000 libros de texto adicionales es de 2,85 millones de u.m. adicionales o 9,5 u.m. por libro de texto. El precio de los libros de texto adicionales refleja el valor independiente de los libros de texto en el momento de la modificación del acuerdo de encuadernación y los libros de texto adicionales son distintos (de acuerdo con el párrafo 73 de la NICSP 47) de los libros de texto originales.
- EI50 De acuerdo con el párrafo de la NICSP 47, la modificación de un acuerdo de encuadernación para los 300.000 libros de texto adicionales es, en efecto, un acuerdo de encuadernación nuevo y distinto para los libros de texto futuros que no afecta a la contabilización del acuerdo de encuadernación existente. La Organización reconoce unos ingresos de 10 u.m. por libro de texto para los 1,2 millones de libros de texto del acuerdo de encuadernación original y de 9,5 u.m. por libro de texto para los 300.000 libros de texto del nuevo acuerdo de encuadernación.

Caso B-Productos adicionales por un precio que no refleja el valor independiente

- EI51 Durante el proceso de negociación de la compra de 300.000 libros de texto adicionales, las partes acuerdan inicialmente un precio de 8,0 u.m. por libro de texto. Sin embargo, el Gobierno y los donantes descubren que los 600.000 libros de texto iniciales proporcionados por la Organización contenían pequeños errores tipográficos. La Organización compromete un crédito parcial de 1,5 u.m. por libro de texto para compensar a los donantes por la mala calidad de esos libros de texto. El Departamento y los donantes acuerdan incorporar el crédito de 900.000 u.m. (crédito de 1,5 u.m. × 600.000 libros de texto) al importe que la Organización requerirá para los 300.000 libros de texto adicionales. En consecuencia, la modificación del acuerdo vinculante especifica que el precio de los 300.000 libros de texto adicionales es de 1,5 millones de u.m. o 5,0 u.m. por producto. Ese precio comprende el precio acordado para los 300.000 libros de texto adicionales de 2,4 millones de u.m., o 8,0 u.m. por libro de texto, menos el crédito de 900.000 u.m.
- EI52 En el momento de la modificación, la Organización reconoce las 900.000 u.m. como una reducción de la contraprestación de la transacción y, por tanto, como una reducción de los ingresos por los 600.000 libros de texto iniciales transferidos. Al contabilizar la venta de los 300.000 libros de texto adicionales, la Organización determina que el precio negociado de 8,0 u.m. por producto no refleja el valor independiente de los libros de texto adicionales. En consecuencia, la modificación de un acuerdo vinculante no cumple las condiciones del párrafo 65 de la NICSP 47 para contabilizarse como un acuerdo vinculante independiente. Dado que los libros de texto restantes a entregar son distintos de los ya transferidos, la Organización aplica los requerimientos del párrafo 66(a) de la NICSP 47 y contabiliza la modificación como una rescisión del acuerdo vinculante original y la creación de un nuevo acuerdo vinculante.
- EI53 En consecuencia, el importe reconocido como ingreso por cada uno de los libros de texto restantes es un precio mixto de 9,33 u.m. $\{[(10 \text{ u.m.} \times 600.000 \text{ libros de texto aún no transferidos en virtud del acuerdo de encuadernación original}) + (8,0 \text{ u.m.} \times 300.000 \text{ libros de texto que se transferirán en virtud de la modificación a un acuerdo de encuadernación})] \div 900.000 \text{ libros de texto restantes}\}$.

Ejemplo 14 - Cambio en la contraprestación de la transacción tras la modificación de un acuerdo vinculante

- EI54 El 1 de julio de 20X0, el Departamento de Defensa (el Departamento) se compromete a transferir dos productos militares usados distintos, un vehículo blindado ligero y piezas de repuesto, a un gobierno extranjero (Gobierno F). El vehículo blindado ligero se transfiere al Gobierno F al inicio del acuerdo vinculante y las piezas de repuesto se transfieren el 31 de marzo de 20X1. La contraprestación comprometida por el Gobierno F incluye una contraprestación fija de 1,0 millones de u.m. y una contraprestación variable que se estima en 200.000 u.m. El Departamento incluye su estimación de la contraprestación variable en la contraprestación de la transacción porque concluye que es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre. no representa su valor independiente.
- EI55 La contraprestación de la transacción de 1,2 millones de u.m. se asigna por igual a la obligación de cumplimiento del vehículo blindado ligero y a la obligación de cumplimiento de las piezas de recambio. Esto se debe a que ambos productos tienen los mismos valores independientes y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 142 que requiere la asignación de la contraprestación variable a una de las obligaciones de cumplimiento, pero no a ambas.
- EI56 Cuando el vehículo blindado ligero fue transferido al Gobierno F al inicio del acuerdo vinculante, el Departamento reconoció un ingreso de 600.000 u.m.
- EI57 El 30 de noviembre de 20X0, el alcance del acuerdo vinculante se modifica para incluir el compromiso de transferir munición (además de las piezas de repuesto no entregadas) al Gobierno F el 30 de junio de 20X1 y el precio del acuerdo vinculante se incrementa en 300.000 u.m. (contraprestación fija), que no representa el valor independiente de la munición. El valor independiente de la munición es el mismo que los valores independientes del vehículo blindado ligero y de las piezas de repuesto.
- EI58 El Departamento contabiliza la modificación como si se tratara de la rescisión del acuerdo vinculante existente y la creación de un nuevo acuerdo vinculante. Esto se debe a que los repuestos restantes y la munición son distintos del vehículo blindado ligero, que se había transferido al Gobierno F antes de la modificación, y la contraprestación comprometida por la munición no representa su valor independiente. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 66(a) de la NICSP 47, la contraprestación a asignar a las obligaciones de cumplimiento restantes comprende la contraprestación que había sido asignada a la obligación de cumplimiento de las piezas de repuesto (que se mide en un importe de contraprestación de la transacción asignado de 600.000 u.m.) y la contraprestación comprometida en la modificación (contraprestación fija de 300.000 u.m.). La contraprestación de la transacción para el acuerdo vinculante modificado es de 900.000 u.m. y ese importe se asigna por igual a la obligación de cumplimiento de las piezas de repuesto y a la obligación de cumplimiento de la munición (es decir, 450.000 u.m. se asignan a cada una de las obligaciones de cumplimiento).
- EI59 Después de la modificación, pero antes de la entrega de las piezas de repuesto y la munición, el Departamento revisa su estimación del importe de la contraprestación variable a la que espera tener derecho y lo sitúa en 240.000 u.m. (en lugar de la estimación anterior de 200.000 u.m.). El Departamento concluye que el cambio en la estimación de la contraprestación variable puede incluirse en la contraprestación de la transacción, porque es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en los ingresos reconocidos cuando se resuelva la

incertidumbre. Aunque la modificación se contabilizó como si fuera la terminación del acuerdo vinculante existente y la creación de un nuevo acuerdo vinculante de conformidad con el párrafo 66(a) de la NICSP 47, el aumento de la contraprestación de la transacción de 40.000 u.m. es atribuible a la contraprestación variable comprometida antes de la modificación. Por lo tanto, de acuerdo con el párrafo 147 de la NICSP 47, la modificación de la contraprestación de la transacción se asigna a las obligaciones de cumplimiento del vehículo blindado ligero y las piezas de recambio sobre la misma base que al inicio del acuerdo vinculante. En consecuencia, el Departamento reconoce un ingreso de 20.000 u.m. por el vehículo blindado ligero en el periodo en el que se produce el cambio en la contraprestación de la transacción. Dado que las piezas de recambio no se habían transferido al Gobierno F antes de la modificación de un acuerdo vinculante, el cambio en la contraprestación de la transacción atribuible a las piezas de recambio se asigna a las obligaciones de cumplimiento restantes en el momento de la modificación de un acuerdo vinculante. Esto es congruente con la contabilidad que habría requerido el párrafo 66(a) de la NICSP 47 si ese importe de contraprestación variable se hubiera estimado e incluido en la contraprestación de la transacción en el momento de la modificación de un acuerdo vinculante.

- EI60 A continuación, el Departamento también asigna el incremento de 20.000 u.m. en la contraprestación de la transacción por el acuerdo vinculante modificado por igual a las obligaciones de cumplimiento de las piezas de recambio y la munición. Esto se debe a que los productos tienen los mismos valores independientes y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 142 que requieren la asignación de la contraprestación variable a una pero no a las dos obligaciones de cumplimiento. En consecuencia, el importe de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento de las piezas de recambio y la munición aumenta en 10.000 u.m. hasta 460.000 u.m. cada una.
- EI61 El 31 de marzo de 20X1, las piezas de recambio se transfieren al Gobierno F y el Departamento reconoce un ingreso de 460.000 u.m. El 30 de junio de 20X1, la munición se transfiere al Gobierno extranjero y el Departamento reconoce un ingreso de 460.000 u.m.

Ejemplo 15 - Modificación que da lugar a un ajuste de actualización acumulada de los ingresos

- EI62 El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante para construir un edificio residencial para el Departamento de Vivienda (Vivienda) en terrenos propiedad de Vivienda por una contraprestación comprometida de 10 millones de u.m. y una bonificación de 2 millones de u.m. si el edificio se termina en 24 meses. Obras Públicas contabiliza el conjunto de bienes o servicios comprometidos como una única obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo de la NICSP 47 porque Vivienda controla el edificio durante la construcción. Al inicio del acuerdo vinculante, Obras Públicas espera lo siguiente:

	u.m.
Contraprestación de la transacción	10.000.000
Costos esperados	9.000.000
	<hr/>
Resultado positivo (ahorro) del periodo esperado (10%)	1.000.000
	<hr/> <hr/>

INGRESOS

- EI63 Al inicio del acuerdo vinculante, Obras Públicas excluye la bonificación de 2 millones de u.m. de la contraprestación de la transacción porque no puede concluir que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de ingresos ordinarios acumulados reconocidos. La finalización del edificio es altamente susceptible a factores ajenos a la influencia de Obras Públicas, incluyendo el clima y las aprobaciones reguladoras. Además, Obras Públicas tiene una experiencia limitada con tipos similares de acuerdos vinculantes.
- EI64 Obras Públicas determina que la medida de los inputs, sobre la base de los costos incurridos, proporciona una medida apropiada del progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento. Al final del primer año, Obras Públicas ha satisfecho el 60 por ciento de su obligación de cumplimiento sobre la base de los costos incurridos hasta la fecha (5,4 millones de u.m.) en relación con los costos totales esperados (9 millones de u.m.). Obras Públicas reevalúa la contraprestación variable y concluye que el importe sigue siendo limitado de conformidad con los párrafos 119 a 121 de la NICSP 47. En consecuencia, los ingresos acumulados y los costos reconocidos para el primer año son los siguientes:

	u.m.
Ingresos	6.000.000
Costos	5.400,000
	<hr style="width: 50%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/>
Resultado positivo (ahorro) del periodo	600.000
	<hr style="width: 50%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/>

- EI65 En el primer trimestre del segundo año, las partes del acuerdo vinculante acuerdan modificarlo cambiando la planta del edificio. Como consecuencia, la contraprestación fija y los costos esperados aumentan en 1,5 millones de u.m. y 1,2 millones de u.m., respectivamente. La contraprestación potencial total tras la modificación es de 13,5 millones de u.m. (11,5 millones de u.m. de contraprestación fija + 2 millones de u.m. de prima de finalización). Además, el plazo permitido para conseguir la bonificación de 2 millones de u.m. se amplía en 6 meses hasta 30 meses a partir de la fecha original de inicio del acuerdo vinculante. En la fecha de la modificación, basándose en su experiencia y en el trabajo que queda por realizar, que es principalmente en el interior del edificio y no está sujeto a las condiciones meteorológicas, Obras Públicas concluye que es altamente probable que la inclusión de la bonificación en la contraprestación de la transacción no dé lugar a una reversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos de conformidad con el párrafo 119 de la NICSP 47 e incluye los 2 millones de u.m. en la contraprestación de la transacción. Al evaluar la modificación de un acuerdo vinculante, Obras Públicas evalúa el párrafo 73(b) de la NICSP 47 y concluye (basándose en los factores del párrafo 76 de la NICSP 47) que los bienes y servicios restantes que deben proporcionarse utilizando el acuerdo vinculante modificado no son distintos de los bienes y servicios transferidos en la fecha de modificación de un acuerdo vinculante o antes de ella; es decir, el acuerdo vinculante sigue siendo una única obligación de cumplimiento.
- EI66 En consecuencia, Obras Públicas contabiliza la modificación de un acuerdo vinculante como si formara parte del acuerdo vinculante original (de conformidad con el párrafo 66(b) de la NICSP 47). Obras Públicas actualiza su medición del progreso y estima que ha satisfecho el 52,9 por ciento de sus obligaciones de cumplimiento (5,4 millones de u.m. de costos reales incurridos ÷ 10,2 millones de u.m. de costos totales esperados). Obras Públicas reconoce unos ingresos adicionales de 1,14 millones de u.m. [(52,9 por ciento completado × 13,5 millones de u.m. de

contraprestación de la transacción modificada) - 6 millones de u.m. de ingresos reconocidos hasta la fecha] en la fecha de la modificación como un ajuste de actualización acumulado en el estado del rendimiento financiero.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo vinculante

EI67 Los ejemplos 16 a 19 ilustran los requerimientos de los párrafos - de la NICSP 47 sobre la identificación de las obligaciones de cumplimiento.

Ejemplo 16 - Determinación de si los bienes o servicios son distintos.

Caso A - Bienes o servicios distintos

EI68 Una agencia gubernamental de servicios compartidos de TI (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno estatal (el Gobierno Estatal) para transferir una licencia de software, señalar un servicio de instalación y proporcionar actualizaciones de software no especificadas y apoyo técnico (en línea y telefónico) durante un periodo de dos años. La Agencia proporciona la licencia, el servicio de instalación y el apoyo técnico por separado. El servicio de instalación incluye el cambio de la pantalla de la web para cada tipo de usuario (por ejemplo, marketing, gestión del inventario y tecnología de la información). El servicio de instalación se realiza de forma rutinaria por otras entidades y no modifica de forma significativa el software. El software sigue siendo funcional sin las actualizaciones y el apoyo técnico.

EI69 La Agencia evalúa los bienes y servicios comprometidos por el Gobierno del Estado para determinar qué bienes y servicios son distintos de acuerdo con el párrafo 73 de la NICSP 47. La Agencia observa que el software se entrega antes que los demás bienes y servicios, y sigue siendo funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico. El Gobierno estatal puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de las actualizaciones junto con la licencia de software transferida al inicio del acuerdo vinculante. Así pues, la Agencia concluye que el Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio de cada uno de los bienes y servicios por sí solos o junto con los demás bienes y servicios que están fácilmente disponibles y se cumple el criterio del párrafo 73(a) de la NICSP 47.

EI70 La Agencia también considera el principio y los factores del párrafo 76 de la NICSP 47 y determina que el compromiso de transferir cada bien y servicio al Gobierno del Estado es identificable por separado de cada una de los otros compromisos (por lo que se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47). Al llegar a esta determinación, la Agencia considera que, aunque integra el software en el sistema del Gobierno del Estado, los servicios de instalación no afectan significativamente a la capacidad del Gobierno del Estado para utilizar y generar beneficios económicos o potencial de servicio de la licencia del software porque los servicios de instalación son rutinarios y pueden obtenerse de suministradores alternativos. Las actualizaciones del software no afectan significativamente a la capacidad del Gobierno del Estado para utilizar y obtener beneficios o potencial de servicio de la licencia del software durante el periodo de licencia. La Agencia observa además que ninguno de los bienes o servicios comprometidos se modifica o personaliza significativamente entre sí, ni la Agencia está proporcionando un servicio significativo de integración del software y los servicios en un resultado combinado. Por último, la Agencia concluye que el software y los servicios no se afectan significativamente entre sí y, por lo tanto, no son altamente interdependientes ni están altamente interrelacionados, porque la Agencia podría satisfacer su compromiso de transferir la licencia inicial del software independientemente de su

compromiso de proporcionar posteriormente el servicio de instalación, las actualizaciones del software o el apoyo técnico.

EI71 Sobre la base de esta evaluación, la Agencia identifica cuatro obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante para transferir los siguientes bienes o servicios a otra parte:

- (a) la licencia de software;
- (b) un servicio de instalación;
- (c) las actualizaciones del software; y
- (d) el soporte técnico.

EI72 La Agencia aplica los párrafos 87 a 97 de la NICSP 47 para determinar si cada una de las obligaciones de cumplimiento para el servicio de instalación, las actualizaciones de software y el apoyo técnico está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo. La Agencia también evalúa la naturaleza del compromiso de la Agencia de transferir la licencia del software de acuerdo con el párrafo de la NICSP 47.

Caso B - Personalización significativa

EI73 Los bienes y servicios comprometidos son los mismos que en el caso A, excepto que el acuerdo vinculante especifica que, como parte del servicio de instalación, el software debe personalizarse sustancialmente para añadir una nueva funcionalidad significativa que permita al software interactuar con otras aplicaciones de software personalizadas utilizadas por el Gobierno del Estado. El servicio de instalación personalizada puede ser proporcionado por otras entidades.

EI74 La Agencia evalúa los bienes y servicios comprometidos por el Gobierno del Estado para determinar qué bienes y servicios son distintos de acuerdo con el párrafo 73 de la NICSP 47. La Agencia evalúa en primer lugar si se ha cumplido el criterio del párrafo 73(a). Por las mismas razones que en el Caso A, la Agencia determina que la licencia del software, la instalación, las actualizaciones del software y el apoyo técnico cumplen cada uno de ellos ese criterio. La Agencia evalúa a continuación si se ha cumplido el criterio del párrafo 73(b) mediante la evaluación del principio y los factores del párrafo 76 de la NICSP 47. La Agencia observa que los términos del acuerdo vinculante dan lugar al compromiso de proporcionar un servicio significativo de integración del software bajo licencia en el sistema de software existente mediante la realización de un servicio de instalación personalizado, tal y como se especifica en el acuerdo vinculante. En otras palabras, la Agencia está utilizando la licencia y el servicio de instalación personalizada como inputs para producir los resultados combinados (es decir, un sistema de software funcional e integrado) especificados en el acuerdo vinculante (véase el párrafo 76(a) de la NICSP 47). El software es modificado y personalizado significativamente por el servicio (véase el párrafo 76(b) de la NICSP 47). En consecuencia, la Agencia determina que el compromiso de transferir la licencia no es identificable por separado del servicio de instalación personalizada y, por lo tanto, no se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47. Así pues, la licencia de software y el servicio de instalación personalizada no son distintos.

EI75 Sobre la base del mismo análisis que en el caso A, la Agencia concluye que las actualizaciones de software y el apoyo técnico son distintos de los otros compromisos del acuerdo vinculante.

EI76 Sobre la base de esta evaluación, la Agencia identifica tres obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante para transferir los siguientes bienes o servicios a otra parte:

- (a) personalización del software (que comprende la licencia del software y el servicio de instalación personalizada);
- (b) las actualizaciones del software; y
- (c) el soporte técnico.

EI77 La Agencia aplica los párrafos 87 a 97 de la NICSP 47 para determinar si cada obligación de cumplimiento está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo.

Caso C - Los compromisos se identifican por separado (Instalación)

EI78 Una agencia de servicios de TI compartidos (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante con una oficina del gobierno estatal (el Gobierno del Estado) para proporcionar un equipo y servicios de instalación. El equipo está operativo sin ninguna adaptación o modificación. La instalación requerida no es compleja y puede ser proporcionada por varios proveedores de servicios alternativos.

EI79 La Agencia identifica dos bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante: (a) el equipo y (b) la instalación. La Agencia evalúa los criterios del párrafo 73 de la NICSP 47 para determinar si cada bien o servicio comprometido es distinto. La Agencia determina que el equipamiento y la instalación cumplen cada uno el criterio del párrafo 73(a) de la NICSP 47. El Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del equipo por sí mismo, utilizándolo o revendiéndolo, o junto con otros recursos fácilmente disponibles (por ejemplo, servicios de instalación disponibles de proveedores alternativos). El Gobierno del Estado también puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los servicios de instalación junto con otros recursos que el Gobierno del Estado ya habrá obtenido de la Agencia (es decir, el equipo).

EI80 La Agencia determina además que sus compromisos de transferir el equipo y de proporcionar los servicios de instalación son cada uno identificable por separado (de acuerdo con el párrafo 73(b) de la NICSP 47). La Agencia considera el principio y los factores del párrafo 76 de la NICSP 47 al determinar que el equipo y los servicios de instalación no son inputs de una partida combinada en este acuerdo vinculante. En este caso, cada uno de los factores del párrafo 76 de la NICSP 47 contribuye, pero no es individualmente determinante, a la conclusión de que el equipo y los servicios de instalación son identificables por separado, como se indica a continuación:

- (a) La Agencia no está proporcionando un servicio de integración significativo. Es decir, la Agencia se ha comprometido a entregar el equipo y después a instalarlo; la Agencia podría satisfacer su compromiso de transferir el equipo por separado de su compromiso de instalarlo posteriormente. La Agencia no se ha comprometido a combinar el equipo y los servicios de instalación de forma que se transformen en un resultado combinado.
- (b) Los servicios de instalación de la Agencia no personalizarán ni modificarán significativamente el equipo.
- (c) Aunque el Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio de los servicios de instalación solo después de haber obtenido el control del equipo, los servicios de instalación no afectan significativamente al equipo porque el Organismo podría satisfacer su compromiso de transferir el equipo independientemente de su compromiso de proporcionar los servicios de instalación. Dado que el equipo y los servicios de instalación no

afectan significativamente el uno al otro, no son altamente interdependientes ni están altamente interrelacionados.

- EI81 Sobre la base de esta evaluación, la Agencia identifica dos obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante para transferir los siguientes bienes o servicios a otra parte:
- (a) el equipo; y
 - (b) servicios de instalación.
- EI82 La Agencia aplica los párrafos 87 a 97 de la NICSP 47 para determinar si cada obligación de cumplimiento está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo.

Caso D - Los compromisos se pueden identificar por separado (Restricciones a un acuerdo vinculante)

- EI83 Supongamos los mismos hechos que en el Caso C, excepto que el Gobierno del Estado está obligado a requerir el uso de los servicios de instalación de la Agencia en el acuerdo vinculante.
- EI84 El requisito del acuerdo vinculante de utilizar los servicios de instalación de la Agencia no cambia la evaluación de si los bienes o servicios comprometidos son distintos en este caso. Esto se debe a que el requerimiento del acuerdo vinculante de utilizar los servicios de instalación de la Agencia no cambia las características de los bienes o servicios en sí, ni tampoco los compromisos de la Agencia con el Gobierno del Estado. Aunque se requiere que el Gobierno del Estado utilice los servicios de instalación de la Agencia, el equipo y los servicios de instalación pueden ser distintos (es decir, cada uno cumple el criterio del párrafo 73 (a) de la NICSP 47) y los compromisos de la Agencia de proporcionar el equipo y de proporcionar los servicios de instalación son cada una identificable por separado (es decir, cada una cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47). El análisis de la Agencia a este respecto es congruente con el del Caso C.

Caso E - Los compromisos son identificables por separado (Consumibles)

- EI85 Una agencia de servicios compartidos de TI (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante con una oficina del gobierno estatal (el Gobierno del Estado) para proporcionar un equipo disponible en el mercado (es decir, el equipo está operativo sin ninguna adaptación o modificación significativa) y proporcionar consumibles especializados para su uso en el equipo a intervalos predeterminados durante los próximos tres años. Los consumibles son producidos solo por la Agencia, pero esta los proporciona por separado.
- EI86 La Agencia determina que el Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del equipamiento junto con los consumibles fácilmente disponibles. Los consumibles están fácilmente disponibles de acuerdo con el párrafo 75 de la NICSP 47, porque la Agencia los proporciona regularmente por separado (es decir, a través de pedidos de reposición a compradores que adquirieron previamente el equipo). El Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los consumibles que se entregarán en virtud del acuerdo vinculante, junto con el equipo entregado que se transfiere al Gobierno del Estado inicialmente en virtud del acuerdo vinculante. Por lo tanto, tanto el equipo como los consumibles son susceptibles de ser diferenciados de acuerdo con el párrafo 73(a) de la NICSP 47.
- EI87 La Agencia determina que sus compromisos de transferir el equipo y de suministrar los bienes fungibles durante un periodo de tres años son cada uno identificable por separado de conformidad con el párrafo 73(b) de la NICSP 47. La determinación de que el equipo y los consumibles no son

inputs de una partida combinada en este acuerdo vinculante, la Agencia considera que no está proporcionando un servicio de integración significativo que transforme el equipo y los consumibles en unos resultados combinados. Además, ni el equipo ni los bienes fungibles son personalizados o modificados significativamente por el otro. Por último, la Agencia concluye que el equipo y los consumibles no son altamente interdependientes ni están altamente interrelacionados porque no se afectan significativamente entre sí. Aunque el Gobierno del Estado puede generar beneficios económicos o potencial de servicio de los consumibles en este acuerdo vinculante solo después de haber obtenido el control del equipo (es decir, los consumibles no tendrían ningún uso sin el equipo) y los consumibles son necesarios para que el equipo funcione, el equipo y los consumibles no se afectan significativamente el uno al otro. Esto se debe a que la Agencia podría satisfacer cada uno de sus compromisos en el acuerdo vinculante independientemente de los otros. Es decir, el Organismo podría satisfacer su compromiso de transferir el equipo, aunque el Gobierno del Estado no adquiriera ningún bien fungible, y podría satisfacer su compromiso de proporcionar los bienes fungibles, aunque el Gobierno del Estado adquiriera el equipo por separado.

- EI88 Sobre la base de esta evaluación, la Agencia identifica dos obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante para transferir los siguientes bienes o servicios a otra parte:
- (a) el equipo; y
 - (b) los consumibles.
- EI89 La Agencia aplica los párrafos 87 a 97 de la NICSP 47 para determinar si cada obligación de cumplimiento está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo.

Ejemplo 17 - Los bienes y servicios no son distintos

Caso A - Servicio de integración significativo: Construcción de hospitales

- EI90 El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Sanidad para construir un hospital. Obras Públicas es responsable de la gerencia global del proyecto e identifica varios bienes y servicios comprometidos, incluyendo la ingeniería, la limpieza del solar, la cimentación, la adquisición, la construcción de la estructura, las tuberías y el cableado, la instalación de equipos y el acabado.
- EI91 Los bienes y servicios comprometidos pueden ser distintos de acuerdo con el párrafo 73(a) de la NICSP 47. Es decir, el Departamento de Sanidad puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los bienes y servicios, ya sea por sí solos o junto con otros recursos fácilmente disponibles. Prueba de ello es el hecho de que Obras Públicas proporciona regularmente muchos de estos bienes y servicios por separado a otros compradores, al igual que otras entidades de construcción comparables. Además, el Departamento de Salud podría generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los bienes y servicios individuales mediante el uso, consumo, venta o tenencia de dichos bienes o servicios.
- EI92 Sin embargo, los compromisos de transferir los bienes y servicios no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 73(b) de la NICSP 47 (sobre la base de los factores del párrafo 76 de la NICSP 47). Esto se evidencia por el hecho de que Obras Públicas proporciona un servicio significativo de integración de los bienes y servicios (los inputs) en el hospital (los resultados combinados) para el que el Departamento de Salud ha suscrito un acuerdo vinculante.

EI93 Dado que no se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47, los bienes y servicios no son distintos. Obras Públicas contabiliza todos los bienes o servicios comprometidos por el acuerdo vinculante como una única obligación de cumplimiento.

Caso B - Servicio de integración significativo: producción y entrega de trenes de carretera

EI94 El Departamento de Ciencias de la Investigación (el Departamento) suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno local (el Gobierno) que dará lugar a la entrega de múltiples trenes de carretera altamente complejos y especializados. Los términos del acuerdo vinculante requieren que el Departamento establezca un proceso de fabricación para producir los trenes de carretera. Las especificaciones son exclusivas del Gobierno, basadas en un diseño a medida que es propiedad del Gobierno y que se desarrollaron bajo los términos de un acuerdo vinculante independiente que no forma parte del actual intercambio negociado. La gerencia es responsable de la gestión global del acuerdo vinculante, que requiere el desempeño y la integración de diversas actividades, como la adquisición de materiales, la identificación y gestión de subcontratistas, y la realización de la fabricación, el montaje y las pruebas.

EI95 El Departamento evalúa los compromisos del acuerdo vinculante y determina que cada uno de los trenes de carretera comprometidos puede ser distinto de acuerdo con el párrafo 73(a) de la NICSP 47 porque el Gobierno puede generar beneficios económicos o potencial de servicio de cada tren de carretera por sí mismo. Esto se debe a que cada tren de carretera puede funcionar independientemente de los demás trenes de carretera.

EI96 El Departamento observa que la naturaleza de su compromiso es establecer y proporcionar un servicio de producción del complemento completo de trenes de carretera para el que el Gobierno ha suscrito un acuerdo vinculante de conformidad con las especificaciones del Gobierno. El Departamento considera que es responsable de la gerencia global del acuerdo vinculante y de proporcionar un servicio significativo de integración de diversos bienes y servicios (los inputs) en su servicio global y los trenes de carretera resultantes (los resultados combinados). Por lo tanto, los trenes de carretera y los diversos bienes o servicios comprometidos inherentes a la producción de esos trenes de carretera no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 73(b) y el párrafo 76 de la NICSP 47. En este caso, el proceso de fabricación proporcionado por el Departamento es específico de su acuerdo vinculante con el Gobierno. Además, la naturaleza del desempeño del Departamento y, en particular, el servicio de integración significativo de las diversas actividades significa que un cambio en una de las actividades del Departamento para producir los trenes de carretera tiene un efecto significativo en las otras actividades requeridas para producir los trenes de carretera altamente complejos y especializados de tal manera que las actividades del Departamento son altamente interdependientes y están altamente interrelacionadas.

EI97 Dado que no se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47, los bienes y servicios que proporcionará el Departamento no son distintos. El Departamento contabiliza todos los bienes o servicios comprometidos en el acuerdo vinculante como una única obligación de cumplimiento.

Caso C - Servicio de integración significativo: Respuesta de emergencia

EI98 Una Agencia de Ayuda de Emergencia (la Agencia) suscribe un acuerdo con una Organización Internacional para el Desarrollo (la Organización) y recibe 1 millón de u.m. para proporcionar servicios de respuesta de emergencia a las inundaciones a los ciudadanos de una región afectada que no disponía de recursos suficientes para responder a la crisis. La Agencia ha aplicado los

párrafos 9 a 16 de la NICSP 47 y ha determinado que el acuerdo es un acuerdo vinculante. Según los términos del acuerdo vinculante, la Agencia está obligada a adquirir mantas y sábanas de refugio, y a comprar diversos tipos de equipos como bombas de agua, depósitos, cubos y escobas para proporcionar servicios de limpieza. Los términos del acuerdo vinculante señalaban que la Agencia también puede necesitar comprometerse en otras actividades o incurrir en gastos subvencionables que no estén explícitamente enumerados pero que sean necesarios para cumplir el objetivo global de proporcionar servicios de respuesta de emergencia a las inundaciones a los ciudadanos afectados. factores del párrafo de la NICSP 47. La Agencia destacó que, en el contexto del acuerdo vinculante, el transporte y la distribución de las mantas y las sábanas de refugio adquiridas no se enumeran explícitamente en el acuerdo vinculante, pero se considerarían un gasto subvencionable necesario y, por lo tanto, un servicio comprometido implícitamente.

- EI99 Los bienes y servicios prometidos pueden ser distintos de acuerdo con el párrafo 73(a) de la NICSP 47 porque los ciudadanos de la región afectada pueden generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los suministros y servicios de limpieza, ya sea por sí mismos o junto con otros recursos fácilmente disponibles.
- EI100 Sin embargo, la Agencia determina que los bienes y servicios comprometidos que se transferirán a los ciudadanos no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 73(b) de la NICSP 47 sobre la base de los factores del párrafo 76 de la NICSP 47. Esto se debe a que la naturaleza de su compromiso en el acuerdo vinculante es cumplir con las necesidades de emergencia inmediatas y proporcionar asistencia humanitaria rápida a los ciudadanos de la región afectada. La Agencia destaca que, para cumplir los términos del acuerdo vinculante, se requiere que proporcione un servicio significativo de integración de los bienes o servicios (los inputs) para proporcionar servicios de respuesta de emergencia a las inundaciones (los resultados combinados).
- EI01 Dado que no se cumple el criterio del párrafo 73(b) de la NICSP 47, los bienes y servicios no son distintos. Más bien, el conjunto combinado de bienes y servicios del acuerdo vinculante es distinto. La Agencia contabiliza todos los bienes o servicios comprometidos por el acuerdo vinculante como una única obligación de cumplimiento.

Ejemplo 18 - Transferencia de recursos a otro nivel de gobierno con obligaciones de cumplimiento

- EI102 El Gobierno nacional (Gobierno N) proporciona 10 millones de u.m. a un gobierno provincial (Gobierno P) para que los utilice en la mejora y el mantenimiento de los sistemas de transporte público. Concretamente, se requiere que el dinero se utilice de la siguiente manera: 40% para la modernización del sistema ferroviario y tranviario existente, 40% para un nuevo sistema ferroviario o tranviario y 20% para la compra de material rodante. Según los términos del acuerdo vinculante, el dinero solo puede utilizarse según lo especificado y cualquier importe mal utilizado o no utilizado debe reembolsarse al Gobierno N. Además, se requiere que el Gobierno P incluya una nota en sus estados financieros auditados de propósito general en la que se detalle cómo se gastaron los recursos transferidos. El acuerdo vinculante requiere que los recursos se gasten según lo especificado en el año en curso o se devuelvan al Gobierno N.
- EI103 El Gobierno P reconoce la entrada de 10 millones de u.m. como un activo, y un pasivo equivalente porque se le requiere que transfiera recursos de vuelta al Gobierno N si no satisface las obligaciones de cumplimiento del acuerdo vinculante.

- EI104 El Gobierno P destaca que se requieren diversos bienes y servicios no señalados explícitamente en el acuerdo vinculante para satisfacer dicho acuerdo. Por ejemplo, se requerirían ciertos bienes y servicios para modernizar el sistema ferroviario y tranviario existente, aunque se requerirían otros bienes y servicios para construir un nuevo sistema ferroviario o tranviario. Así, el Gobierno P lleva a cabo una evaluación exhaustiva para identificar todos los bienes o servicios comprometidos por el acuerdo vinculante. A continuación, determina que los bienes y servicios prometidos pueden ser distintos de conformidad con el párrafo 73(a) de la NICSP 47 porque el Gobierno N puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de cada bien y servicio por sí solo o junto con otros recursos fácilmente disponibles.
- EI105 Considerando el contexto del acuerdo vinculante, el Gobierno P observa que la naturaleza de su compromiso en el acuerdo vinculante es utilizar los recursos de tres formas específicas individuales y no de forma combinada:
- (a) Los bienes y servicios para modernizar el sistema ferroviario y tranviario existente representan un único resultado combinado: la modernización del sistema existente. El Gobierno P proporciona un servicio significativo de integración de estos bienes y servicios en un único resultado que es identificable por separado de otros bienes o servicios en el acuerdo vinculante. Del mismo modo, los bienes y servicios para construir un nuevo sistema ferroviario o de tranvías representan un único resultado combinado, y la compra de material rodante representa un único resultado; y
 - (b) el Gobierno P no está integrando significativamente estos tres resultados combinados, ni los resultados se modifican, personalizan o dependen significativamente unos de otros. Más bien, el Gobierno P es responsable de generar tres resultados identificables por separado de acuerdo con los párrafos 73(b) y 76 de la NICSP 47: el trabajo de modernización, el nuevo sistema y el material rodante.
- EI106 Dado que se cumplen los dos criterios del párrafo 73 de la NICSP 47, el acuerdo vinculante contiene tres obligaciones de cumplimiento separadas;
- (a) El cumplimiento de la obligación de utilizar 4 millones de u.m. para la modernización del sistema ferroviario y tranviario existente;
 - (b) el cumplimiento de la obligación de utilizar 4 millones de u.m. para un nuevo sistema ferroviario o de tranvías; y
 - (c) el cumplimiento de la obligación de utilizar 2 millones de u.m. para la compra de material rodante.
- EI107 El Gobierno P reduce el pasivo a medida que satisface las obligaciones de cumplimiento, o cuando lo hace, y reconoce los ingresos en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que informa.

Ejemplo 19 - Compromisos explícitos e implícitos en un acuerdo vinculante

- EI108 Una entidad de un gobierno (el Gobierno), con el objetivo de proporcionar servicios de Internet de banda ancha a los ciudadanos de las zonas rurales, suministra equipos de módem a una Compañía de telecomunicaciones (La Telecom) (es decir, el comprador del Gobierno) que luego los revenderá a los miembros del público (es decir, los clientes de La Telecom) a precios inferiores a los del mercado.

Caso A—Compromiso explícito de servicio

- EI109 En el acuerdo vinculante con Telecom, el Gobierno se compromete a proporcionar servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, "gratis") a cualquier cliente final (es decir, miembros del público) que haya comprado un módem a Telecom. El Gobierno subcontrata el desempeño de los servicios de mantenimiento a Telecom y paga a ésta un importe acordado por proporcionar dichos servicios en nombre del Gobierno. Si el cliente final no utiliza los servicios de mantenimiento, el Gobierno no está obligado a pagar a la Telecom.
- EI110 El acuerdo vinculante con la Telecom incluye dos bienes o servicios comprometidos: (a) el módem y (b) los servicios de mantenimiento. El compromiso de los servicios de mantenimiento es un compromiso de transferir bienes o servicios en el futuro y forma parte del intercambio negociado entre el Gobierno y Telecom. La evaluación por parte del Gobierno de si cada bien o servicio es distinto se realiza de acuerdo con el párrafo 73 de la NICSP 47. La determinación del Gobierno es que tanto el producto como los servicios de mantenimiento cumplen el criterio del párrafo 73(a) de la NICSP 47. El Gobierno proporciona el módem de forma autónoma, lo que indica que la Telecom puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir del módem por sí sola. La Telecom puede generar beneficios económicos o potencial de servicio a partir de los servicios de mantenimiento junto con un recurso que la Telecom ya ha obtenido del Gobierno (es decir, el módem).
- EI111 El Gobierno determina además que sus compromisos de transferir el módem y de prestar los servicios de mantenimiento son identificables por separado (de conformidad con el párrafo 73(b) de la NICSP 47 sobre la base del principio y los factores del párrafo 76 de la NICSP 47). El módem y los servicios de mantenimiento no son inputs de una partida combinada en el acuerdo vinculante. El Gobierno no proporciona un servicio de integración significativo porque la presencia del módem y los servicios juntos en este acuerdo vinculante no dan lugar a ninguna funcionalidad adicional o combinada. Además, ni el módem ni los servicios modifican o personalizan al otro. Por último, el módem y los servicios de mantenimiento no son muy interdependientes ni están muy interrelacionados porque el Gobierno podría satisfacer cada una de los compromisos del acuerdo vinculante independientemente de sus esfuerzos por satisfacer la otra (es decir, el Gobierno podría transferir el módem incluso si Telecom (a través de los clientes finales individuales) declinara los servicios de mantenimiento, y podría proporcionar servicios de mantenimiento en relación con los módems proporcionados anteriormente a través de otros distribuidores). El Gobierno también observa, al aplicar el principio del párrafo 76 de la NICSP 47, que el compromiso del Gobierno de proporcionar el mantenimiento no es necesario para que el producto siga proporcionando beneficios económicos significativos o un potencial de servicio a Telecom. En consecuencia, el Gobierno concluye que existen dos obligaciones de cumplimiento (es decir, el módem y los servicios de mantenimiento) en el acuerdo vinculante.

Caso B-Compromiso implícito de servicio

- EI112 Continuando con los hechos del caso A, el Gobierno ha proporcionado históricamente servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, "gratis") a los clientes finales de las zonas rurales que compraban el módem del Gobierno a la Telecom. el Gobierno está extendiendo ahora un programa similar a las zonas urbanas. Durante las negociaciones sobre este nuevo programa urbano, el Gobierno no se compromete explícitamente a prestar servicios de mantenimiento durante las negociaciones con Telecom y el acuerdo vinculante final entre el Gobierno y Telecom no especifica los términos o condiciones de dichos servicios.

EI113 Sin embargo, basándose en su práctica habitual, el Gobierno determina al inicio del nuevo acuerdo vinculante que se ha comprometido implícitamente a prestar servicios de mantenimiento como parte del intercambio negociado con las Telecom. Es decir, las prácticas pasadas del Gobierno de proporcionar estos servicios en las zonas rurales crean expectativas válidas de los compradores del Gobierno (es decir, la Telecom) de conformidad con el párrafo 71 de la NICSP 47. En consecuencia, el Gobierno evalúa si el compromiso de los servicios de mantenimiento es una obligación de cumplimiento. Por las mismas razones que en el caso A, el Gobierno determina que el producto y los servicios de mantenimiento son obligaciones de cumplimiento independientes.

Caso C-Los servicios no son un servicio comprometido

EI114 A diferencia de los casos A y B, en el acuerdo vinculante con Telecom, el Gobierno no se compromete a proporcionar ningún servicio de mantenimiento. Además, el Gobierno no suele prestar servicios de mantenimiento y, por lo tanto, las prácticas habituales del Gobierno, las políticas publicadas y las declaraciones específicas en el momento de celebrar el acuerdo vinculante no han creado el compromiso implícito de proporcionar bienes o servicios a sus compradores. El Gobierno transfiere el control del módem a Telecom y, por lo tanto, el acuerdo vinculante queda completado. Sin embargo, antes de la venta a los clientes finales de Telecom, el Gobierno hace una oferta para proporcionar servicios de mantenimiento a cualquier parte que compre un módem a Telecom sin ninguna contraprestación adicional comprometida.

EI115 El compromiso de mantenimiento no se incluye en el acuerdo vinculante entre el Gobierno y Telecom al inicio del acuerdo vinculante. Es decir, de acuerdo con el párrafo 71 de la NICSP 47, el Gobierno no se compromete explícita o implícitamente a proporcionar servicios de mantenimiento a Telecom o a los clientes finales. En consecuencia, el Gobierno no identifica el compromiso de prestar servicios de mantenimiento como una obligación de cumplimiento. En su lugar, la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento se contabiliza de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

EI116 Aunque los servicios de mantenimiento no son un servicio comprometido en el acuerdo vinculante actual, en futuros acuerdos vinculantes con Telecom u otras Compañías de telecomunicaciones, el gobierno evaluaría si ha creado una práctica de negocio que dé lugar a un compromiso implícito de proporcionar servicios de mantenimiento.

Reconocimiento de transacciones de ingresos con un acuerdo vinculante

Satisfecho a lo largo del tiempo o en un momento dado

EI117 Los ejemplos 2 a -22 ilustran los requerimientos de los párrafos 92 y 93 y de la NICSP 47 sobre la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento a lo largo del tiempo. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

- (a) El párrafo 92(a) de la NICSP 47 para las transacciones con obligaciones de cumplimiento de utilizar recursos para bienes o servicios internamente sobre cuando una entidad recibe y consume simultáneamente los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad actúa (Ejemplo 20 Caso A);
- (b) el párrafo 95(a) de la NICSP 47 para las transacciones con obligaciones de cumplimiento para transferir bienes o servicios a terceros sobre cuando un comprador o un tercero beneficiario

recibe y consume simultáneamente los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad actúa (Ejemplo 20 Caso B, y Ejemplo 21);

- (c) los párrafos 95(c), 96 y 97 de la NICSP 47 sobre el desempeño de una entidad que no crea un activo con un uso alternativo y el derecho exigible de una entidad a recibir una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha (Ejemplos 21-22); y
- (d) el párrafo 97 de la NICSP 47 sobre las obligaciones de cumplimiento satisfechas en un momento dado (Ejemplo 22).

Ejemplo 20 - El suministrador de recursos recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio

Caso A - Satisfacción de la obligación de cumplimiento de utilizar los recursos para bienes o servicios internamente

EI118 Un gobierno regional (el Gobierno) suscribe un acuerdo vinculante para proporcionar 1,2 millones de u.m. a la red hospitalaria regional (el Hospital). El Gobierno requiere que el Hospital utilice los 1,2 millones de u.m. en el funcionamiento de su departamento de imagen médica.

EI119 El uso de los fondos en el departamento de imagen médica es una única obligación de cumplimiento de acuerdo con el párrafo 68(b) de la NICSP 47. La obligación de cumplimiento se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 92(a) de la NICSP 47 porque el Hospital recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio de los recursos recibidos a medida que los utiliza. El Hospital reconoce los ingresos a lo largo del tiempo midiendo su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47.

Caso B - Satisfacción de la obligación de cumplimiento de transferir bienes o servicios a otra parte

EI120 Un centro público de servicios de nóminas (el Centro de Nóminas) suscribe un acuerdo vinculante para proporcionar servicios mensuales de procesamiento de nóminas al Departamento de Educación de un gobierno local (el Departamento) durante un año.

EI121 Los servicios de procesamiento de nóminas comprometidos se contabilizan como una única obligación de cumplimiento de acuerdo con el párrafo 68(b) de la NICSP 47. La obligación de cumplimiento se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 95(a) de la NICSP 47 porque el Departamento recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño del Centro de Nómina en el procesamiento de cada transacción de nómina a medida que se procesa cada transacción. El hecho de que otra entidad no necesitaría volver a realizar los servicios de procesamiento de nóminas por el servicio que el Centro de Nóminas ha proporcionado hasta la fecha también demuestra que el Departamento recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño del Centro de Nóminas a medida que el Centro de Nóminas realiza su desempeño. El Centro de Nóminas hace caso omiso de cualquier limitación práctica a la hora de transferir las obligaciones de cumplimiento restantes, incluidas las actividades de preparación que necesitaría llevar a cabo otra entidad. El Centro de Nómina reconoce los ingresos a lo largo del tiempo midiendo su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento de acuerdo con los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47.

Ejemplo 21 - Evaluación del uso alternativo y del derecho de contraprestación

- EI122 La Oficina del Auditor General (el Auditor) suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno (la Agencia) para proporcionar servicios de auditoría de estados financieros que dan lugar a que el Auditor dé un dictamen de auditoría a la Agencia. El dictamen de auditoría se refiere a los registros contables y a otros hechos y circunstancias específicos de la Agencia. Si la Agencia pusiera fin a la auditoría por motivos distintos del incumplimiento por parte del Auditor del desempeño comprometido, el acuerdo vinculante requiere que la Agencia compense al Auditor por los costos en que haya incurrido.
- EI123 El Auditor considera el criterio del párrafo 95(a) de la NICSP 47 para determinar si la Agencia recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño del Auditor. Si el Auditor fuera incapaz de satisfacer su obligación de cumplimiento y la Agencia contratara a otra firma de auditoría para proporcionar el dictamen, la otra firma de auditoría necesitaría volver a realizar sustancialmente el trabajo que el Auditor había completado hasta la fecha, porque la otra firma de auditoría no tendría los beneficios económicos o el potencial de servicio de ningún trabajo en curso realizado por el Auditor. La naturaleza de la opinión de auditoría es tal que la Agencia generará beneficios económicos o potencial de servicio del desempeño del Auditor solo cuando la Agencia reciba la opinión de auditoría. En consecuencia, el Auditor concluye que no se cumple el criterio del párrafo 95(a) de la NICSP 47.
- EI124 Sin embargo, la obligación de cumplimiento del Auditor cumple el criterio del párrafo 95(c) de la NICSP 47 porque el trabajo de auditoría realizado hasta la fecha no tendría ningún uso alternativo, ya que sería específico para la auditoría de la Agencia. Así pues, el Auditor tiene una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo debido a los dos factores siguientes:
- (a) De conformidad con el párrafo 96 de la NICSP 47, el desarrollo de la opinión de auditoría no crea un activo con un uso alternativo para el Auditor porque la auditoría se refiere a hechos y circunstancias que son específicos de la Agencia. Por lo tanto, el Auditor no puede utilizar el dictamen de auditoría para ningún otro fin.
 - (b) De conformidad con el párrafo 97 de la NICSP 47, el Auditor tiene un derecho exigible a recibir una contraprestación por su desempeño completado hasta la fecha por sus costos.
- EI125 En consecuencia, el Auditor reconoce los ingresos a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47.

Ejemplo 22 - Evaluación de si una obligación de cumplimiento está satisfecha en un momento dado o a lo largo del tiempo

- EI126 El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) está desarrollando complejos residenciales de varias unidades para venderlos al Departamento de Vivienda (Vivienda), así como a diversas entidades comerciales. Vivienda suscribe un acuerdo vinculante con Obras Públicas para determinadas unidades que están en construcción. Estas unidades tienen un plano similar y son de un tamaño parecido, pero otros atributos de las unidades son diferentes (por ejemplo, la ubicación de las unidades dentro del complejo).

Caso A - La entidad no tiene un derecho exigible de contraprestación por el desempeño realizado hasta la fecha

- EI127 Vivienda paga un depósito al suscribir el acuerdo vinculante y el depósito es reembolsable solo si Obras Públicas no completa la construcción de las unidades de acuerdo con el acuerdo vinculante. El resto de la contraprestación es pagadera a la finalización del acuerdo vinculante cuando Vivienda obtiene la posesión física de las unidades. Si Vivienda incumple el acuerdo vinculante antes de la finalización de las unidades, Obras Públicas solo tiene derecho a conservar el depósito.
- EI128 Al inicio del acuerdo vinculante, Obras Públicas aplica el párrafo 95(c) de la NICSP 47 para determinar si su compromiso de construir y transferir las unidades a Vivienda es una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo. Obras Públicas determina que no tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño realizado hasta la fecha porque, hasta que se complete la construcción de las unidades, solo tiene derecho al depósito pagado por Vivienda. Dado que Obras Públicas no tiene derecho a contraprestación por el trabajo completado hasta la fecha, su obligación de cumplimiento no es una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 95(c) de la NICSP 47. En su lugar, Obras Públicas contabiliza la venta de las unidades como obligaciones de cumplimiento satisfechas en un momento dado de conformidad con el párrafo 97 de la NICSP 47.

Caso B - La entidad tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño realizado hasta la fecha

- EI129 Vivienda paga un depósito no reembolsable al suscribir el acuerdo vinculante y realizará pagos progresivos durante la construcción de las unidades. El acuerdo vinculante tiene condiciones sustantivas que impiden que Obras Públicas pueda destinar las unidades a otro comprador. Además, Vivienda no tiene derecho a rescindir el acuerdo vinculante a menos que Obras Públicas no cumpla lo que se comprometió. Si Vivienda incumple sus obligaciones al no efectuar los pagos prometidos a su debido tiempo, Obras Públicas tendría derecho a la totalidad de la contraprestación comprometida en el acuerdo vinculante si finaliza la construcción de las unidades. Los tribunales han respaldado anteriormente derechos similares que facultan a los promotores a requerir al comprador el cumplimiento, siempre que la entidad cumpla sus obligaciones de cumplimiento en virtud del acuerdo vinculante.
- EI130 Al inicio del acuerdo vinculante, Obras Públicas aplica el párrafo 95(c) de la NICSP 47 para determinar si su compromiso de construir y transferir las unidades a Vivienda es una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo. Obras Públicas determina que las unidades que construye no tienen un uso alternativo para Obras Públicas porque el acuerdo vinculante impide a Obras Públicas transferir las unidades especificadas a otro comprador. Obras Públicas no considera la posibilidad de una rescisión de un acuerdo vinculante a la hora de evaluar si puede dirigir las unidades a otro comprador.
- EI131 Obras Públicas también tiene derecho a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha de conformidad con el párrafo 97(a) de la NICSP 47. Ello se debe a que si Vivienda incumpliera sus obligaciones, Obras Públicas tendría un derecho exigible a toda la contraprestación comprometida en virtud del acuerdo vinculante si sigue cumpliendo lo comprometido.
- EI132 Por lo tanto, los términos del acuerdo vinculante y las prácticas en la jurisdicción legal indican que existe un derecho a contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha. En consecuencia, se cumplen los criterios del párrafo 95(c) la NICSP 47 y Obras Públicas tiene una obligación de cumplimiento que satisface a lo largo del tiempo. Para reconocer los ingresos por

esa obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo, Obras Públicas mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de cumplimiento de conformidad con los párrafos 98 a 104 de la NICSP 47.

- EI133 En la construcción de un complejo residencial de múltiples unidades, Obras Públicas puede tener muchos acuerdos vinculantes con compradores individuales para la construcción de unidades individuales dentro del complejo. Obras Públicas contabilizaría cada acuerdo vinculante por separado. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza de la construcción, el desempeño de Obras Públicas en la realización de los trabajos de construcción iniciales (es decir, la fundamentación y la estructura básica), así como la construcción de zonas comunes, puede necesitar reflejarse a la hora de medir su progreso hacia la satisfacción completa de sus obligaciones de cumplimiento en cada acuerdo vinculante.

Caso C - La entidad tiene un derecho exigible a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha, pero el acuerdo vinculante puede cancelarse

- EI134 Los mismos hechos que en el Caso B se aplican al Caso C, excepto que, en caso de incumplimiento por parte de Vivienda, o bien Obras Públicas puede requerir a Vivienda que cumpla lo exigido en el acuerdo vinculante, o bien Obras Públicas puede cancelar el acuerdo vinculante a cambio del activo en construcción y del derecho a una penalización de una proporción del precio acordado en el acuerdo vinculante.
- EI135 A pesar de que Obras Públicas podría cancelar el acuerdo vinculante (en cuyo caso la obligación de Vivienda para con Obras Públicas se limitaría a transferir el control de las unidades parcialmente terminadas a Obras Públicas y a pagar la penalización prescrita), Obras Públicas tiene derecho a una contraprestación por el desempeño completado hasta la fecha porque también podría optar por hacer valer sus derechos al pago íntegro en virtud del acuerdo vinculante. El hecho de que Obras Públicas pueda optar por cancelar el acuerdo vinculante en caso de que la Vivienda incumpla sus obligaciones no afectaría a dicha evaluación (véase el párrafo GA69 de la NICSP 47), siempre que los derechos de Obras Públicas a exigir a la Vivienda que siga cumpliendo lo estipulado en el acuerdo vinculante (es decir, que pague la contraprestación prometida) sean exigibles.

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento

- EI136 Los ejemplos 23 y 24 ilustran los requerimientos de los párrafos -98 a 104 de la NICSP 47 sobre la medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo. El ejemplo 24 también ilustra los requerimientos del párrafo GA95 de la NICSP 47 sobre los materiales no instalados cuando los costos incurridos no son proporcionales al progreso de la entidad en la satisfacción de una obligación de cumplimiento.

Ejemplo 23 - Medición del progreso en la puesta a disposición de bienes o servicios

- EI137 Un gobierno local (el Gobierno) es propietario y gestor de piscinas públicas y suscribe un acuerdo vinculante con un miembro del público por el acceso durante un año a cualquiera de sus piscinas. El miembro del público dispone de un uso ilimitado de las piscinas y se compromete a pagar unas tarifas de acceso de 100 u.m. al mes.
- EI138 El Gobierno determina que su compromiso con el miembro del público consiste en prestar un servicio consistente en poner las piscinas a disposición del miembro del público para que las utilice cuando y como desee. Esto se debe a que la medida en que el miembro del público utilice las

piscinas no afecta al importe del resto de bienes y servicios a los que el miembro del público tiene derecho. El Gobierno concluye que el ciudadano recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño del gobierno local cuando éste pone a su disposición los fondos comunes. En consecuencia, la obligación de cumplimiento del Gobierno queda satisfecha con el tiempo de acuerdo con el párrafo 92(a) de la NICSP 47.

- EI139 La determinación de que el miembro del público consume los beneficios económicos o el potencial de servicio del Gobierno al poner a disposición los fondos comunes se realiza a lo largo del año. Es decir, el ciudadano se beneficia de tener las piscinas disponibles, independientemente de si las utiliza o no. En consecuencia, el Gobierno llega a la conclusión de que la mejor medición del progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento a lo largo del tiempo es un método de resultados, concretamente una medición basada en el tiempo, y reconoce los ingresos de forma lineal a lo largo del año a 100 u.m. al mes.

Ejemplo 24 - Medición del progreso de los materiales no instalados

- EI140 En noviembre de 20X2, el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante con otro departamento para reformar un edificio de 3 plantas e instalar nuevos ascensores por una contraprestación total de 5 millones de u.m. Obras Públicas concluyó que el servicio de renovación comprometido, incluida la instalación de ascensores, es una única obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo. Los costos totales previstos ascienden a 4 millones de u.m., incluidos 1,5 millones de u.m. para los ascensores. Obras Públicas determina que actúa como principal de acuerdo con los párrafos GA117 a GA125 de la NICSP 47, porque obtiene el control de los ascensores antes de que sean transferidos al otro departamento.

- EI141 Un resumen de la contraprestación de la transacción y de los costos esperados es el siguiente:

	u.m.
Contraprestación de la transacción	5.000.000
Costos esperados:	
Ascensores	1.500.000
Otros costos	2.500.000
Total costos esperados	<u>4.000.000</u>

- EI142 Obras Públicas utiliza un método de inputs basado en los costos incurridos para medir su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Obras Públicas evalúa si los costos incurridos para adquirir los ascensores son proporcionales al progreso de Obras Públicas en la satisfacción de la obligación de cumplimiento, de conformidad con el párrafo GA95 de la NICSP 47. El otro departamento obtiene el control de los ascensores cuando se entregan en la obra en diciembre de 20X2, aunque los ascensores no se instalarán hasta junio de 20X3. Los costos para adquirir los ascensores (1,5 millones de u.m.) son significativos en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente las obligaciones de cumplimiento (4 millones de u.m.). Obras Públicas no participa en el diseño ni en la fabricación de los ascensores.

- EI143 Obras Públicas concluye que la inclusión de los costos de adquisición de los ascensores en la medición del progreso exageraría el alcance de su desempeño. En consecuencia, de conformidad con el párrafo GA95 de la NICSP 47, Obras Públicas ajusta su medida del progreso para excluir

los costos para adquirir los ascensores de la medida de los costos incurridos y de la contraprestación de la transacción. Obras Públicas reconoce los ingresos por la cesión de los ascensores por un importe igual a los costos de adquisición de los ascensores (es decir, con un margen cero).

EI144 A 31 de diciembre de 20X2, Obras Públicas observa que:

- (a) los otros costos incurridos (excluidos los ascensores) ascienden a 500.000 u.m; y
- (b) el desempeño se ha completado en un 20 por ciento (es decir, 500.000 u.m. ÷ 2.500.000 u.m.).

EI145 En consecuencia, a 31 de diciembre de 20X2, Obras Públicas reconoce lo siguiente:

	u.m.	
Ingresos	2.200.000	(A)
Costo de bienes vendidos	2.000.000	(B)
Ganancia	200.000	

((A) Los ingresos de actividades ordinarias reconocidos se calculan como (20 por ciento × 3.500.000 u.m.) + 1.500.000 u.m. (3.500.000 es la contraprestación de la transacción de 5.000.000 u.m. - 1.500.000 u.m. de costos de los ascensores.)

(B) El costo de los bienes vendidos es 500.000 u.m. de costos incurridos + 1.500.000 u.m. de costos de los ascensores.

Medición de las transacciones de ingresos con un acuerdo vinculante

Contraprestación Variable

Ejemplo 25 - Estimación de la contraprestación variable

EI146 El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Transporte (Transporte) para construir un puente. El compromiso de transferir el puente es una obligación de cumplimiento que se satisface con el tiempo. La contraprestación comprometida es de 25 millones de u.m., pero ese importe se reducirá o aumentará en función del calendario de finalización del puente. En concreto, por cada día después del 31 de marzo de 20X7 que el puente esté incompleto, la contraprestación comprometida se reduce en 100.000 u.m. Por cada día antes del 31 de marzo de 20X7 que el puente esté completo, la contraprestación comprometida aumenta en 100.000 u.m.

EI147 Además, una vez terminado el puente, un tercero lo inspeccionará y le asignará una calificación basada en métricas definidas en el acuerdo vinculante. Si el puente recibe una calificación determinada, Obras Públicas tendrá derecho a una prima de incentivo de 1,5 millones de u.m.

EI148 Obras Públicas determina que la contraprestación prometida en el acuerdo vinculante incluye un importe variable, y estima el importe de la contraprestación a la que tiene derecho de conformidad con los párrafos 113 a 117 de la NICSP 47. Para determinar la contraprestación de la transacción, Obras Públicas prepara una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la que Obras Públicas tendrá derecho utilizando los métodos de estimación descritos en el párrafo 116 de la NICSP 47:

- (a) Obras Públicas decide utilizar el método del valor esperado para estimar la contraprestación variable asociada a la penalización o incentivo diario (es decir, 25 millones de u.m., más o menos 100.000 u.m. por día). Esto se debe a que es el método que Obras Públicas espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.
- (b) Obras Públicas decide utilizar el importe más probable para estimar la contraprestación variable asociada a la prima de incentivo. Esto se debe a que solo hay dos resultados posibles (1,5 millones de u.m. o 0 u.m.) y es el método que Obras Públicas espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

EI149 Obras Públicas considera los requerimientos de los párrafos 119 a 121 de la NICSP 47 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si debe incluir una parte o la totalidad de su estimación de la contraprestación variable en la contraprestación de la transacción.

La existencia de un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante

EI150 Los ejemplos 26 a 30 ilustran los requerimientos de los párrafos 123 a 128 de la NICSP 47 sobre la existencia de un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante. Además, los requerimientos siguientes se ilustran en el Ejemplo 26:

- (a) Los párrafos 119 a 121 de la NICSP 47 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable; y
- (b) los párrafos GA96 a GA103 de la NICSP 47 sobre ventas con derecho a devolución.

Ejemplo 26 - Componente de financiación significativo y derecho de retorno

EI151 Una entidad gubernamental (el Gobierno) proporciona trenes a un operador de metro del sector público (el Operador) por 121 millones de u.m. pagaderos 24 meses después de la entrega.; El Operador obtiene el control de los trenes al inicio del acuerdo vinculante. El acuerdo vinculante permite al Operador devolver los trenes en un plazo de 90 días. Los trenes son nuevos y el Gobierno no tiene pruebas históricas relevantes de devoluciones u otras pruebas de mercado disponibles.

EI152 El precio al contado de los trenes es de 100 millones de u.m., lo que representa el importe que el Operador pagaría en el momento de la entrega por los mismos trenes proporcionados en condiciones idénticas a las existentes al inicio del acuerdo vinculante. El costo de los trenes para el Gobierno es de 80 millones de u.m.

EI153 El Gobierno no reconoce ingresos cuando el control del producto se transfiere al Operador. Esto se debe a que la existencia del derecho de devolución y la falta de pruebas históricas relevantes significa que el Gobierno no puede concluir que es altamente probable que no se produzca una reversión significativa en el importe de los ingresos ordinarios acumulados reconocidos de conformidad con los párrafos 119 a 121 de la NICSP 47. En consecuencia, los ingresos se reconocen a los tres meses, cuando vence el derecho de devolución.

EI154 El acuerdo vinculante incluye un significativo componente de financiación, de acuerdo con los párrafos 123 a 125 de la NICSP 47. Esto es evidente por la diferencia entre el importe de la contraprestación comprometida de 121 millones de u.m. y el precio al contado de 100 millones de u.m. en la fecha en que los bienes se transfieren al Operador.

El155 El acuerdo vinculante incluye una tasa de interés implícita del 10 por ciento (es decir, la tasa de interés que a lo largo de 24 meses descuenta la contraprestación prometida de 121 millones de u.m. al precio al contado de 100 millones de u.m.). El Gobierno evalúa la tasa y concluye que es proporcional a la tasa que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre el Gobierno y el Operador al inicio del acuerdo vinculante. Los asientos siguientes ilustran cómo contabiliza el Gobierno este acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos GA96 a GA103 de la NICSP 47:

(a) Cuando los trenes se transfieren al Operador, de conformidad con el párrafo GA97 de la NICSP 47:

Activo por derecho de recuperación de trenes a devolver	80 millones de u.m.
Inventario	

(b) Durante el periodo de derecho de devolución de tres meses, no se reconocen intereses de conformidad con el párrafo 128 de la NICSP 47 porque no se ha reconocido ningún activo o cuenta por cobrar del acuerdo vinculante.

(c) Cuando vence el derecho de devolución (no se devuelven los trenes)

Cuentas por cobrar	100 millones de u.m.
Ingresos	
Costo de ventas	80 millones de u.m.
Activo por trenes a devolver	

El156 Hasta que el Gobierno reciba el pago en efectivo del Operador, los ingresos por intereses se reconocerían de acuerdo con la NICSP 41. Al determinar la tasa de interés efectiva de conformidad con la NICSP 41, el Gobierno consideraría las condiciones restantes del acuerdo vinculante.

Ejemplo 27 - Los pagos retenidos en un acuerdo vinculante a largo plazo no son un componente de financiación significativo

El157 El Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante para la construcción de un edificio que incluye pagos por hitos programados para el desempeño por parte de Obras Públicas a lo largo del plazo del acuerdo vinculante de tres años. La obligación de cumplimiento se satisfará a lo largo del tiempo y los pagos por hitos están programados para coincidir con el desempeño previsto de Obras Públicas. El acuerdo vinculante proporciona que un porcentaje especificado de cada pago por hitos debe ser retenido (es decir, retenido) por el suministrador de recursos a lo largo del acuerdo vinculante y pagado a Obras Públicas solo cuando el edificio esté terminado.

El158 Obras Públicas concluye que el acuerdo vinculante no incluye un componente de financiación significativo. Los pagos por hitos coinciden con el desempeño de Obras Públicas y el acuerdo vinculante requiere que se retengan importes por razones distintas a la provisión de financiación

de conformidad con el párrafo 125(c) de la NICSP 47. La retención de un porcentaje determinado de cada pago por hitos tiene por objeto proteger al suministrador de recursos de que Obras Públicas no complete adecuadamente sus obligaciones de cumplimiento en virtud del acuerdo vinculante.

Ejemplo 28 - Determinación de la tasa de descuento

EI159 El Departamento de Comunicaciones e Información (el Departamento) suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno extranjero para proporcionarle equipos de Internet de banda ancha. El control del equipo se transfiere al gobierno extranjero cuando se firma el acuerdo vinculante. La contraprestación señalada en el acuerdo vinculante es de 100 millones de u.m. más una tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante, pagadera en 60 cuotas mensuales de 1,89 millones de u.m.

Caso A - La tasa de descuento del acuerdo vinculante refleja la tasa de una transacción de financiación independiente

EI160 Al evaluar la tasa de descuento en el acuerdo vinculante que contiene un componente de financiación significativo, el Departamento considera el párrafo 127 de la NICSP 47 y observa que la tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante refleja la tasa que se utilizaría en una transacción de financiación separada entre el Departamento y el Gobierno extranjero al inicio del acuerdo vinculante (es decir, la tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante refleja las características crediticias del Gobierno extranjero).

EI161 Las condiciones de mercado de la financiación implican que el precio al contado del equipo es de 100 millones de u.m. Este importe se reconoce como ingreso y como cuenta por cobrar del préstamo cuando el control del equipo se transfiere al gobierno extranjero. El Departamento contabiliza la cuenta por cobrar de acuerdo con las NICSP 41.

Caso B - La tasa de descuento en el acuerdo vinculante no refleja la tasa en una transacción de financiación independiente

EI162 Al evaluar la tasa de descuento en el acuerdo vinculante que contiene un componente de financiación significativo, el Departamento observa que la tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante es significativamente inferior a la tasa de interés del 12 por ciento que se utilizaría en una transacción de financiación separada entre el Departamento y el gobierno extranjero al inicio del acuerdo vinculante (es decir, la tasa de interés del cinco por ciento en el acuerdo vinculante no refleja las características crediticias del gobierno extranjero). Esto sugiere que el precio en efectivo es inferior a 100 millones de u.m.

EI163 De acuerdo con el párrafo 127 de la NICSP 47, el Departamento determina la contraprestación de la transacción ajustando el importe comprometido de la contraprestación para reflejar los pagos del acuerdo vinculante utilizando la tasa de interés del 12 por ciento que refleja las características crediticias del gobierno extranjero. En consecuencia, el Departamento determina que la contraprestación de la transacción es de 84,83 millones de u.m. (60 pagos mensuales de 1,89 millones de u.m. descontados al 12 por ciento). El Departamento reconoce ingresos y un préstamo por cobrar por ese importe. El Departamento contabiliza el préstamo por cobrar de acuerdo con la NICSP 41.

Ejemplo 29 - Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento

- El164 El Gobierno nacional celebrará una cumbre internacional dentro de dos años y necesita invertir en vehículos para el evento. Al término del evento, el Gobierno nacional prevé vender los vehículos resultantes. Para lograr este objetivo, el Gobierno nacional suscribe un acuerdo vinculante con un gobierno estatal para proporcionar los vehículos excedentes en dos años (es decir, la obligación de cumplimiento se satisfará en un momento dado). El acuerdo vinculante incluye dos opciones de pago alternativas: el pago de 5 millones de u.m. en dos años cuando el gobierno estatal obtenga el control de los vehículos o el pago de 4 millones de u.m. cuando se firme el acuerdo vinculante. El gobierno estatal opta por pagar 4 millones de u.m. cuando se firme el acuerdo vinculante.
- El165 El Gobierno nacional llega a la conclusión de que el acuerdo vinculante contiene un componente de financiación significativo debido al tiempo que transcurre entre el momento en que el gobierno estatal paga por el vehículo y el momento en que el gobierno nacional transfiere los vehículos al gobierno estatal, así como a las tasas de interés vigentes en el mercado.
- El166 La tasa de interés implícita en la transacción es del 11,8%, que es la tasa de interés necesaria para que las dos opciones de pago alternativas sean económicamente equivalentes. Sin embargo, el gobierno nacional determina que, de acuerdo con el párrafo 127 de la NICSP 47, la tasa que debe utilizarse para ajustar la contraprestación comprometida es el seis por ciento, que es la tasa incremental por préstamos del gobierno nacional.
- El167 Los siguientes asientos del diario ilustran cómo contabilizaría el gobierno nacional el componente de financiación significativo:

- (a) reconocer un pasivo del acuerdo vinculante por el pago de 4 millones de u.m. recibido al inicio del acuerdo vinculante:

Efectivo	4 millones de u.m.
Pasivo por acuerdos vinculantes	4 millones de u.m.

- (b) Durante los dos años transcurridos desde el inicio del acuerdo vinculante hasta la transferencia del vehículo, el gobierno nacional ajusta el importe comprometido de la contraprestación (de acuerdo con el párrafo de la NICSP 47) y acumula el pasivo del acuerdo vinculante reconociendo intereses sobre 4 millones de u.m. al 6% durante dos años:

Gastos por intereses	494.000 u.m.
Pasivo por acuerdos vinculantes	494.0 m.

- (c) Reconoce ingresos por la transferencia de los vehículos:

Pasivo por acuerdos vinculantes	4.494.000 u.m.
Ingresos	4.494.000 u.m.

Ejemplo 30 - Pago anticipado

- EI168 Una Compañía de telecomunicaciones del sector privado (la Telecom) ha instalado torres de telefonía móvil en las propiedades del gobierno. Según el acuerdo, solo pueden acceder a las torres los especialistas en telecomunicaciones debidamente cualificados. La Telecom suscribe un acuerdo vinculante con una entidad gubernamental que presta servicios especializados de telecomunicaciones (el Gobierno) para que le proporcione servicios de mantenimiento y reparación durante tres años. La Telecom adquiere este servicio de apoyo en el momento de instalar las torres de telefonía móvil. La contraprestación por el servicio es de 300.000 u.m. y la Telecom debe pagarlo por adelantado (es decir, no está disponible una opción de pagos mensuales).
- EI169 Para determinar si existe un componente de financiación significativo en el acuerdo vinculante, la entidad gubernamental considera la naturaleza del servicio que se ofrece y la finalidad de las condiciones de pago. La entidad gubernamental cobra un único importe por adelantado, no con el propósito principal de obtener financiación de los compradores sino, por el contrario, para gestionar mejor sus recursos, teniendo en cuenta los riesgos asociados a la prestación del servicio. En concreto, si la Telecom pudiera pagar mensualmente, podría cambiar a otro suministrador del servicio especializado, dejando a la Entidad del Gobierno con unos costos por los que no puede obtener ingresos.
- EI170 Al evaluar los requerimientos del párrafo 125(c) de la NICSP 47, la Entidad Gubernamental determina que las condiciones de pago se estructuraron principalmente por razones distintas a la provisión de financiación a la Entidad Gubernamental. La Entidad Gubernamental cobra un único importe por adelantado por los servicios porque otras condiciones de pago (como un plan de pagos mensuales) afectarían a la naturaleza de los riesgos asumidos por la Entidad Gubernamental para proporcionar el servicio y podrían hacer antieconómica su prestación. Como resultado de su análisis, la Entidad Gubernamental concluye que no existe un componente de financiación significativo.

Contraprestación no monetaria.

- EI171 El ejemplo 31 ilustra los requerimientos de los párrafos - de la NICSP 47 sobre la contraprestación no dineraria, así como los requerimientos del párrafo de la NICSP 47 sobre la identificación de las obligaciones de cumplimiento.

Ejemplo 31 - Derecho a una contraprestación no dineraria

- EI172 Un organismo público de radiodifusión (el organismo de radiodifusión) suscribe un acuerdo vinculante con una Compañía privada de medios de comunicación (la Compañía de medios de comunicación) para proporcionarle servicios de producción durante un año. El acuerdo vinculante se firma el 1 de enero de 20X1 y el trabajo comienza inmediatamente. La Emisora concluye que los servicios de producción constituyen una única obligación de cumplimiento de conformidad con el párrafo 68(b) de la NICSP 47. Esto se debe a que la Emisora está proporcionando una serie de servicios de producción distintos que son sustancialmente los mismos y tienen el mismo patrón de transferencia (los servicios de producción se transfieren a la Compañía de Medios a lo largo del tiempo y utilizan el mismo método para medir el progreso, es decir, una medición del progreso basada en el tiempo).

- EI173 A cambio de los servicios de producción, la Compañía de Medios promete proporcionar a la Emisora el derecho a emitir uno de los populares programas deportivos de la Compañía de Medios una vez por semana de servicios de producción.
- EI174 La Emisora mide su progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento a medida que se completa cada semana de servicio de producción. Para determinar la contraprestación de la transacción (y el importe de los ingresos a reconocer), la Emisora considera en primer lugar el valor razonable del derecho a emitir el popular programa deportivo. Sin embargo, como el derecho a emitir el programa no suele ser vendido por la Compañía de Medios ni negociado en el mercado, la Emisora concluye que no puede estimar fielmente el valor razonable de la contraprestación no monetaria. Como resultado, la Emisora mide la contraprestación de la transacción indirectamente por referencia al valor independiente de los servicios de producción prometidos a la Compañía de Medios.

Asignación basada en valores independientes

- EI175 Los ejemplos 32 a 34 ilustran los requerimientos de los párrafos 133 a 143 de la NICSP 47 sobre la asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:
- (a) El párrafo 116 de la NICSP 47 sobre la contraprestación variable (Ejemplo 34);
 - (b) los párrafos GA107 a GA109 de la NICSP 47 sobre la asignación de un descuento (Ejemplos 32 y 33); y
 - (c) el párrafo de la NICSP 47 sobre la contraprestación en forma de regalías basadas en las ventas o en el uso sobre las licencias de propiedad intelectual (Ejemplo 34).

Ejemplo 32 - Metodología de asignación

EI176 Un Departamento de Defensa (el Departamento) suscribe un acuerdo vinculante con otro país para proporcionarle un avión de combate, piezas de repuesto especializadas y un motor especializado a cambio de 100 millones de u.m. El Departamento satisfará las obligaciones de cumplimiento para el avión de combate, las piezas de repuesto y el motor en diferentes momentos.: El Departamento puede proporcionar los aviones de combate por separado y, por lo tanto, el valor independiente es directamente observable. Los valores independientes de las piezas de repuesto especializadas y del motor especializado no son directamente observables.

EI177 Dado que los valores independientes de las piezas de repuesto especializadas y del motor especializado no son directamente observables, el Departamento debe estimarlos. Para estimar los valores independientes, el Departamento utiliza el enfoque de evaluación de mercado ajustado para las piezas de recambio especializadas y el enfoque del costo esperado para los motores especializados. Al hacer esas estimaciones, el Departamento maximiza el uso de inputs observables (de acuerdo con el párrafo 138 de la NICSP 47). El Departamento estima los valores independientes como sigue

Producto	Valor independiente	Método
	u.m. (millones)	
Avión de combate	90	Directamente observable (véase el párrafo 137 de la NICSP 47)

Producto	Valor independiente	Método
	u.m. (millones)	
Piezas de recambio	10	Enfoque ajustado de evaluación del mercado (véase el párrafo 139(a) de la NICSP 47)
Motor especializado	20	Enfoque del costo esperado (véase el párrafo 139(b) la NICSP 47)
Total	<u>120</u>	

EI178 El otro país recibe un descuento por la compra del paquete de bienes porque la suma de los valores independientes (120 millones de u.m.) supera la contraprestación prometida (100 millones de u.m.). El Departamento considera si tiene pruebas observables sobre la obligación de cumplimiento a la que pertenece la totalidad del descuento (de acuerdo con el párrafo GA108 de la NICSP 47) y concluye que no las tiene. En consecuencia, de acuerdo con los párrafos 136 y GA107 de la NICSP 47, el descuento se asigna proporcionalmente entre el avión de combate, las piezas de recambio y el motor especializado. El descuento, y por tanto la contraprestación de la transacción, se asigna de la siguiente manera:

Producto	Contraprestación de la transacción asignado	
	millones de u.m.	
Avión de combate	75	(u.m. 90 ÷ u.m. 120 × u.m. 100)
Piezas de recambio	8	(u.m. 10 ÷ u.m. 120 × u.m. 100)
Motor	17	(u.m. 20 ÷ u.m. 120 × u.m. 100)
Total	<u>100</u>	

Ejemplo 33 - Asignación de un descuento

EI179 Una agencia de compras del Gobierno (la Agencia) proporciona regularmente suministros de uso común, incluidos los Suministros A, B y C de forma individual, a entidades gubernamentales. La Agencia establece los siguientes valores independientes:

Producto	Valor independiente
	u.m.
Suministro A	40

Producto	Valor independiente
	u.m.
Suministro B	55
Suministro C	45
Total	140

El180 Además, la Agencia proporciona regularmente los suministros B y C juntos por 60 u.m.

Caso A - Asignación de un descuento a una o varias obligaciones de cumplimiento

El181 La Agencia suscribe un acuerdo vinculante con una entidad gubernamental para proporcionar los suministros A, B y C a cambio de 100 u.m. La Agencia satisfará las obligaciones de cumplimiento de cada uno de los suministros en distintos momentos.

El182 El acuerdo vinculante incluye un descuento de 40 u.m. en la transacción global, que se asignaría proporcionalmente a las tres obligaciones de cumplimiento al asignar la contraprestación de la transacción utilizando el método del valor independiente relativo (de acuerdo con el párrafo GA107 de la NICSP 47). Sin embargo, como la Agencia suministra regularmente los Suministros B y C juntos por 60 u.m. y el Suministro A por 40 u.m., tiene pruebas de que la totalidad del descuento debería asignarse a los compromisos de transferir los Suministros B y C de acuerdo con el párrafo GA108 de la NICSP 47.

El183 Si la Agencia transfiere el control de los Suministros B y C en el mismo momento, entonces la Agencia podría, como cuestión práctica, contabilizar la transferencia de esos suministros como una única obligación de cumplimiento. Es decir, la Agencia podría asignar 60 u.m. de la contraprestación de la transacción a la única obligación de cumplimiento y reconocer un ingreso de 60 u.m. cuando los suministros B y C se transfieran simultáneamente a la entidad gubernamental.

El184 Si el acuerdo vinculante requiere que la Agencia transfiera el control de los suministros B y C en diferentes momentos, entonces el importe asignado de 60 u.m. se asigna individualmente a los compromisos de transferir el suministro B (valor independiente de 55 u.m.) y el suministro C (valor independiente de 45 u.m.) de la siguiente manera:

Producto	Contraprestación de la transacción asignada
	u.m.
Suministro B	33 (55 u.m. ÷ 100 u.m. Valor total independiente × 60 u.m.)
Suministro C	27 (45 u.m. ÷ 100 u.m. Valor total independiente × 60 u.m.)
Total	60

Caso B - El enfoque residual es apropiado

- El185 La Agencia celebra un acuerdo vinculante con una entidad gubernamental para suministrarle los Suministros A, B y C, tal y como se describe en el Caso A. El acuerdo vinculante también incluye un compromiso de transferir el Suministro D. La contraprestación total del acuerdo vinculante es de 130 u.m. El valor independiente del Suministro D es muy variable (véase el párrafo 139(c) de la NICSP 47) porque la Agencia proporciona el Suministro D a diferentes compradores por un amplio rango de importes (15 - 45 u.m.). En consecuencia, la Agencia decide estimar el valor independiente del Suministro D utilizando el enfoque residual.
- El186 Antes de estimar el valor independiente del Suministro D utilizando el enfoque residual, la Agencia determina si debe asignarse algún descuento a las demás obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos GA108 y GA109 de la NICSP 47.
- El187 Como en el Caso A, dado que la Agencia suministra regularmente los Suministros B y C juntos por 60 u.m. y el Suministro A por 40 u.m., tiene pruebas observables de que deben asignarse 100 u.m. a esos tres suministros y un descuento de 40 u.m. a los compromisos de transferir los Suministros B y C de acuerdo con el párrafo GA108 de la NICSP 47. El uso del enfoque residual permite a la Agencia estimar el valor independiente del Suministro D en 30 u.m. de la siguiente manera:

Producto	Valor independiente	Método
	u.m.	
Suministr o A	40	Directamente observable (véase el párrafo 137 de la NICSP 47)
Suministr os B y C	60	Observable directamente con descuento (véase el GA108 de la NICSP 47)
Suministr o D	30	Enfoque residual (véase el párrafo 139(c) de la NICSP 47)
Total	130	

- El188 La Agencia observa que las 30 u.m. resultantes asignadas al Suministro D se encuentran dentro del rango de sus precios observables (15 u.m.-45 u.m.). Por tanto, La asignación resultante (véase la tabla anterior) es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 133 de la NICSP 47 y con los requerimientos del párrafo 138 de la NICSP 47.

Caso C - El enfoque residual es inadecuado

- El189 Los mismos hechos que en el Caso B se aplican al Caso C, excepto que la contraprestación de la transacción es de 105 u.m. en lugar de 130 u.m. En consecuencia, la aplicación del enfoque residual daría un valor independiente de 5 u.m. para el Suministro D (105 u.m. de contraprestación de la transacción menos 100 u.m. asignadas a los Suministros A, B y C). La Agencia concluye que 5 u.m. no representaría fielmente el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de satisfacer su obligación de cumplimiento de transferir el Suministro D, porque 5 u.m. no se aproxima al valor independiente del Suministro D, que oscila entre 15 u.m. y 45 u.m. En consecuencia, la Agencia revisa sus datos observables, incluidos los informes de adquisición y recuperación de costos, para estimar el valor independiente del Suministro D utilizando otro

método adecuado. La Agencia asigna la contraprestación de la transacción de 105 u.m. a los suministros A, B, C y D utilizando los valores independientes relativos de dichos productos de conformidad con los párrafos 133 a 140 de la NICSP 47.

Ejemplo 34 - Asignación de la contraprestación variable

El190 Una universidad propiedad del gobierno (la Universidad) suscribe un acuerdo vinculante con una Compañía de fabricación de productos farmacéuticos (la Compañía) por dos licencias de propiedad intelectual para dos formulaciones de medicamentos (Formulación X e Y), desarrolladas por el laboratorio de investigación de la Universidad. La Universidad determina que las formulaciones representan dos obligaciones de cumplimiento satisfechas cada una en un momento dado. Los valores independientes de la formulación X e Y son 800.000 y 1.000.000 de u.m., respectivamente.

Caso A - Contraprestación variable asignada íntegramente a una de las obligaciones de cumplimiento

El191 El precio señalado en el acuerdo vinculante para la formulación X es un importe fijo de 800.000 u.m. y para la formulación Y, la contraprestación es el tres por ciento de las ventas futuras de la Compañía del medicamento desarrollado a partir de la formulación Y. A efectos de asignación, la Universidad estima que sus royalties basados en las ventas (es decir, la contraprestación variable) ascienden a 1.000.000 u.m., de acuerdo con el párrafo 116 de la NICSP 47.

El192 Para asignar la contraprestación de la transacción, la Universidad considera los criterios del párrafo 142 de la NICSP 47 y concluye que la contraprestación variable (es decir, los cánones basados en las ventas) debe asignarse en su totalidad a la formulación Y. La Universidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo 142 de la NICSP 47 por las siguientes razones:

- (a) El pago variable se refiere específicamente a un resultado de las obligaciones de cumplimiento de transferir la Formulación Y (es decir, las ventas posteriores de la Compañía de medicamentos desarrollados a partir de la Formulación Y).
- (b) La asignación del importe previsto del canon de 1.000.000 de u.m. íntegramente a la Formulación Y es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 133 de la NICSP 47. Esto se debe a que la estimación de la Universidad del importe de los royalties basados en las ventas (1.000.000 u.m.) se aproxima al valor independiente de la formulación Y y el importe fijo de 800.000 u.m. se aproxima al valor independiente de la formulación X. La Universidad asigna 800.000 u.m. a la formulación X de acuerdo con el párrafo 143 de la NICSP 47. Esto se debe a que, sobre la base de una evaluación de los hechos y circunstancias relativos a ambas licencias, la asignación a la Formulación Y de parte de la contraprestación fija además de toda la contraprestación variable no cumpliría el objetivo de asignación del párrafo 133 de la NICSP 47.

El193 La Universidad transfiere la Formulación Y al inicio del acuerdo vinculante y transfiere la Formulación X un mes después. Tras la transferencia de la Formulación Y, la Universidad no reconoce ingresos porque la contraprestación asignada a la Formulación Y tiene la forma de un canon basado en las ventas. Por lo tanto, de acuerdo con el párrafo GA180 de la NICSP 47, la Universidad reconoce los ingresos por el canon basado en las ventas cuando se producen esas ventas posteriores.

El194 Cuando se transfiere la formulación X, la Universidad reconoce como ingresos las 800.000 u.m. asignadas a la Formulación X.

Caso B - Contraprestación variable asignada sobre la base de valores independientes

- EI195 El precio señalado en el acuerdo vinculante para la Formulación X es un importe fijo de 300.000 u.m. y para la Formulación Y la contraprestación es el cinco por ciento de las ventas futuras de la Compañía del medicamento desarrollado a partir de la Formulación Y. La estimación de la Universidad de los royalties basados en las ventas (es decir, la contraprestación variable) es de 1.500.000 u.m. de acuerdo con el párrafo 116 de la NICSP 47.e la base de un valor independiente relativo.
- EI196 Para asignar la contraprestación de la transacción, la Universidad aplica los criterios del párrafo 142 de la NICSP 47 para determinar si asigna la contraprestación variable (es decir, los cánones basados en las ventas) íntegramente a la Formulación Y. Al aplicar los criterios, la Universidad concluye que aunque los pagos variables se relacionan específicamente con un resultado de la obligación de cumplimiento de transferir la Formulación Y (es decir, las ventas posteriores de la Compañía de medicamentos desarrollados a partir de la Formulación Y), asignar la contraprestación variable íntegramente a la Formulación Y sería incongruente con el principio para asignar la contraprestación de la transacción. La asignación de 300.000 u.m. a la Formulación X y de 1.500.000 u.m. a la Formulación Y no refleja una asignación razonable de la contraprestación de la transacción sobre la base de los valores independientes de las Formulaciones X e Y de 800.000 y 1.000.000 de u.m., respectivamente. En consecuencia, la Universidad aplica los requerimientos generales de asignación de los párrafos 136 a 140 de la NICSP 47.
- EI197 La Universidad asigna la contraprestación de la transacción de 300.000 u.m. a las Formulaciones X e Y sobre la base de los valores independientes relativos de 800.000 y 1.000.000 de u.m., respectivamente. La Universidad también asigna la contraprestación relacionada con el canon basado en las ventas sobre la base de un valor independiente relativo. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo GA180 de la NICSP 47, cuando una entidad concede licencias de propiedad intelectual en las que la contraprestación es en forma de un canon basado en las ventas, la entidad no puede reconocer ingresos hasta que se produzca el último de los siguientes eventos: que se produzcan las ventas subsiguientes o que se satisfaga (o se satisfaga parcialmente) la obligación de cumplimiento.
- EI198 La Formulación Y se transfiere a la Compañía al inicio del acuerdo vinculante y la Formulación X se transfiere tres meses después. Cuando se transfiere la Formulación Y, la Universidad reconoce como ingresos las 167.000 u.m. ($1.000.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 300.000 \text{ u.m.}$) asignadas a la Formulación Y. Cuando se transfiere la Formulación X, la Universidad reconoce como ingresos las 133.000 u.m. ($800.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 300.000 \text{ u.m.}$) asignadas a la Formulación X.
- EI199 En el primer mes, el canon debido por el primer mes de ventas de la Compañía es de 200.000 u.m. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo GA180 de la NICSP 47, la Universidad reconoce como ingresos las 111.000 u.m. ($1.000.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 200.000 \text{ u.m.}$) asignadas a la Formulación Y (que ha sido transferida al comprador y es, por tanto, una obligación de cumplimiento satisfecha). La Universidad reconoce un pasivo por acuerdo vinculante por las 89.000 u.m. ($800.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 200.000 \text{ u.m.}$) asignadas a la formulación X. Esto se debe a que, aunque se ha producido la venta posterior por parte de la Compañía, la obligación de cumplimiento a la que se ha asignado el canon no queda satisfecha hasta que se transfiere la formulación X tres meses después.

Acuerdos entre múltiples partes y determinación del valor independiente

El200 El Ejemplo 35 ilustra la aplicación del párrafo GA29 de la NICSP 47 sobre la evaluación de los acuerdos vinculantes que incluyen el suministro de bienes o servicios a terceros beneficiarios y el párrafo GA110 de la NICSP 47 sobre la determinación del valor independiente de estos bienes o servicios.

*Ejemplo 35 - Suministro de vacunas a terceros beneficiarios**Caso A - El acuerdo vinculante incluye una obligación de cumplimiento para transferir bienes o servicios a otra parte*

El201 Una clínica sanitaria (la Clínica) recibe 100.000 u.m. del gobierno para proporcionar vacunas gratuitas en la comunidad local. El Gobierno requiere que la Clínica proporcione 150 dosis de la vacuna A, que es una vacuna que la Clínica ha proporcionado previamente por un valor independiente de 500 u.m. por dosis. Además, también se requiere que la Clínica proporcione 350 dosis de la vacuna B, una nueva vacuna con información limitada en cuanto a precios observables.

El202 La Clínica concluye que este acuerdo vinculante incluye dos obligaciones de cumplimiento para transferir dos bienes distintos a otra parte, concretamente 150 dosis de la vacuna A y 350 dosis de la vacuna B. Esto se debe a que el Gobierno, que actúa como comprador, está pagando a la Clínica para que proporcione servicios de vacunación a individuos locales, que son terceros beneficiarios. Esto es congruente con los requerimientos del párrafo GA29 de la NICSP 47.

El203 Para determinar el valor independiente de cada dosis de las vacunas, la Clínica estima que cada dosis de la vacuna A tiene un valor independiente de 500 u.m., basándose en el valor independiente histórico de esa vacuna. Para la vacuna B, la Clínica aplica el párrafo GA110 de la NICSP 47 y estima que el valor independiente de cada dosis es de 100 u.m., basándose en el enfoque del costo esperado para que la Clínica adquiera cada vacuna, así como en los costos de mano de obra para la administración de las vacunas.

El204 El uso del valor independiente de 500 u.m. por dosis para la vacuna A y de 100 u.m. por dosis para la vacuna B dará lugar a la siguiente asignación de la contraprestación de la transacción a las dos vacunas:

Valor independiente total de todas las obligaciones de cumplimiento:

Vacuna A: 500 u.m. de valor independiente × 150 dosis = 75.000 u.m.

Vacuna B: 100 u.m. de valor independiente (basado en el costo de reposición + mano de obra) × 350 dosis = 35.000 u.m.

Valor independiente total: 75.000 u.m. + 35.000 u.m. = 110.000 u.m.

Asignación de la contraprestación de la transacción de 100.000 u.m. a las dos vacunas:

Vacuna A: $100.000 \text{ u.m.} \times 75.000 \text{ u.m.} \div 110.000 \text{ u.m.} = 68.182 \text{ u.m.}$ o 454,55 u.m. por dosis

Vacuna B: $100.000 \text{ u.m.} \times 35.000 \text{ u.m.} \div 110.000 \text{ u.m.} = 31.818 \text{ u.m.}$ o 90,91 u.m. por dosis

El205 Basándose en lo anterior, la Clínica reconocería los ingresos utilizando la contraprestación de transacción asignada anteriormente y mediría su progreso en el cumplimiento de sus obligaciones en función del número de vacunas A o B administradas.

Caso B - El acuerdo vinculante incluye la obligación de cumplimiento de utilizar internamente los recursos para bienes o servicios

EI206 De forma similar al Caso A, la Clínica recibe 100.000 u.m. del Gobierno. Sin embargo, en este caso, la financiación se proporcionó a la Clínica para que llevara a cabo su programa de vacunación en la comunidad local. Los términos del acuerdo vinculante especifican que la Clínica tiene discreción para gastar los fondos en gastos que estén directamente relacionados con el programa de vacunación y pueden incluir: una asignación de los salarios pagados al personal técnico que trabaja en actividades relacionadas con la vacunación, como la administración de las vacunas o el desarrollo de material educativo sobre las vacunas; La asignación del alquiler de los locales utilizados para llevar a cabo estas actividades relacionadas con la vacunación; y el costo de adquisición de las propias vacunas.

EI207 La Clínica considera los términos y condiciones del acuerdo vinculante y concluye que, aunque el acuerdo incluye a terceros beneficiarios de acuerdo con la NICSP 47, su obligación de cumplimiento es utilizar los recursos internamente para adquirir bienes o servicios para llevar a cabo su programa de vacunación. Esto se debe a que el acuerdo vinculante no especifica que las 100.000 u.m. estén restringidas a financiar el suministro de vacunas a individuos locales (es decir, terceros beneficiarios). Basándose en su evaluación, la Clínica concluye que la obligación de cumplimiento se satisface a lo largo del tiempo, a medida que se incurre en los desembolsos admisibles, porque esta medición del progreso es la que mejor describe el desempeño de la entidad para satisfacer esta obligación de cumplimiento. La Clínica reconoce los ingresos a medida que se incurre en los desembolsos elegibles.

Consideraciones sobre principal frente a agente

EI208 Los ejemplos 36 a 38 ilustran los requerimientos de los párrafos GA117 a GA125 de la NICSP 47 sobre las consideraciones del principal frente al agente.

Ejemplo 36 - Compromiso de suministrar bienes o servicios (la entidad es el principal)

EI209 Una agencia de servicios de mantenimiento compartido (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Bienestar Social (el Departamento) para proporcionar servicios de mantenimiento de oficinas en las propiedades del Departamento. La Agencia y el Departamento definen y acuerdan el alcance de los servicios de mantenimiento y negocian el precio. La Agencia es responsable de garantizar que los servicios se desempeñan de acuerdo con los términos y condiciones del acuerdo vinculante. La Agencia factura mensualmente al Departamento el precio acordado con plazos de pago de 10 días.

EI210 La Agencia contrata regularmente a proveedores de servicios externos para que proporcionen servicios de mantenimiento a sus compradores. Cuando la Agencia obtiene un acuerdo vinculante de un comprador, la Agencia suscribe un acuerdo vinculante con uno de esos suministradores de servicios, encargándole que preste servicios de mantenimiento de oficinas para el Departamento. Las condiciones de pago de los acuerdos vinculantes con los suministradores de servicios suelen coincidir con las condiciones de pago de los acuerdos vinculantes de la Agencia con los compradores. Sin embargo, la Agencia está obligada a pagar al suministrador de servicios incluso si el Departamento no paga.

- EI211 Para determinar si la Agencia es un principal o un agente, la Agencia identifica el bien o servicio especificado que se proporcionará al Departamento y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que el bien o servicio se transfiera al Departamento.
- EI212 La Agencia observa que los servicios especificados que se prestarán al Departamento son los servicios de mantenimiento de oficinas para los que el Departamento suscribió un acuerdo vinculante, y que no se prometen otros bienes o servicios al Departamento. Aunque la Agencia obtiene un derecho a los servicios de mantenimiento de oficinas del suministrador de servicios después de suscribir el acuerdo vinculante con el Departamento, ese derecho no se transfiere al Departamento. Es decir, la Agencia conserva la capacidad de dirigir el uso de ese derecho y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio del mismo. Por ejemplo, la Agencia puede decidir si dirige al suministrador de servicios para que proporcione los servicios de mantenimiento de oficinas para el Departamento, o para otro comprador, o en sus propias instalaciones. El Departamento no tiene derecho a dirigir al suministrador de servicios para que realice unos servicios que la Agencia no ha aceptado proporcionar. Por lo tanto, el derecho a los servicios de mantenimiento de oficinas obtenido por la Agencia del suministrador de servicios no es el bien o servicio especificado en su acuerdo vinculante con el Departamento.
- EI213 La Agencia concluye que controla los servicios especificados antes de proporcionarlos al Departamento. La Agencia obtiene el control de un derecho sobre los servicios de mantenimiento de oficinas después de suscribir el acuerdo vinculante con el Departamento, pero antes de que dichos servicios se proporcionen al Departamento. Los términos del acuerdo vinculante de la Agencia con el suministrador de servicios otorgan a la Agencia la capacidad de dirigir al suministrador de servicios para que proporcione los servicios especificados en nombre de la Agencia (véase el párrafo GA120(b)). Además, la Agencia concluye que los siguientes indicadores del párrafo GA123 de la NICSP 47 proporcionan pruebas adicionales de que la Agencia controla los servicios de mantenimiento de oficinas antes de que se proporcionen al Departamento:
- (a) La Agencia es la principal responsable de satisfacer el compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento de oficinas. Aunque la Agencia ha contratado a un suministrador de servicios para que realice los servicios prometidos al Departamento, es la propia Agencia la responsable de garantizar que los servicios se realicen y sean aceptables para el Departamento (es decir, la Agencia es responsable de satisfacer el compromiso en el acuerdo vinculante, independientemente de si la Agencia realiza los servicios por sí misma o contrata a un suministrador de servicios externo para que realice los servicios).
 - (b) La Agencia tiene discrecionalidad para fijar el precio de los servicios al Departamento.
- EI214 La Agencia observa que no se compromete a obtener los servicios del suministrador de servicios antes de obtener el acuerdo vinculante con el Departamento. Así, la Agencia ha reducido el riesgo de Inventario con respecto a los servicios de mantenimiento de oficinas. No obstante, la Agencia concluye que controla los servicios de mantenimiento de oficinas antes de que se proporcionen al Departamento basándose en las pruebas del párrafo EI213.
- EI215 Así, la Agencia es un principal en la transacción y reconoce ingresos por el importe de la contraprestación a la que tiene derecho por parte del Departamento a cambio de los servicios de mantenimiento de oficinas.

Ejemplo 37 - Compromiso de suministrar bienes o servicios (la entidad es el principal)

- EI216 Un gobierno local negocia con los hospitales la compra de vacunas para los ciudadanos individuales de la jurisdicción a tasas reducidas en comparación con el precio de las vacunas proporcionadas directamente por los hospitales a los ciudadanos individuales. El gobierno local acuerda comprar un número específico de vacunas y debe pagar por ellas independientemente de si puede o no utilizarlas. La tasa reducida que paga el gobierno local por cada vacuna adquirida se negocia y acuerda de antemano.
- EI217 El gobierno local determina los precios a los que se proporcionarán las vacunas a los ciudadanos individuales. El gobierno local proporciona las vacunas y recauda la contraprestación de los ciudadanos cuando se compran las vacunas.
- EI218 El gobierno local también ayuda a los ciudadanos individuales a resolver las quejas con el servicio proporcionado por los hospitales. Sin embargo, cada hospital es responsable de satisfacer sus obligaciones asociadas a las vacunas, incluida la reparación a un ciudadano por insatisfacción con el servicio.
- EI219 Para determinar si la obligación de cumplimiento del gobierno local es proporcionar los bienes o servicios especificados por sí mismo (es decir, el gobierno local es un principal) o disponer que esos bienes o servicios sean proporcionados por otra parte (es decir, el gobierno local es un agente), el gobierno local identifica el bien o servicio especificado que se proporcionará a los ciudadanos individuales y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que el bien o servicio se transfiera a los ciudadanos.
- EI220 El gobierno local concluye que, con cada vacuna que se compromete a comprar a los hospitales, obtiene el control de un derecho sobre la vacuna que el gobierno local transfiere después a un ciudadano individual, que a su vez es uno de los compradores del gobierno local (véase el párrafo GA120(a) En consecuencia, el gobierno local determina que el bien o servicio especificado que debe proporcionarse al ciudadano individual es ese derecho a una unidad de la vacuna que el gobierno local controla. El gobierno local observa que en este acuerdo no se comprometen otros bienes o servicios a los ciudadanos individuales.
- EI221 El gobierno local controla el derecho a cada unidad de vacuna antes de transferir ese derecho especificado a uno de sus ciudadanos porque el gobierno local tiene la capacidad de dirigir el uso de ese derecho decidiendo si utilizará la vacuna para cumplir un acuerdo vinculante con un ciudadano y, en caso afirmativo, qué acuerdo vinculante cumplirá. El gobierno local también tiene la capacidad de obtener los beneficios restantes o el potencial de servicio de ese derecho ya sea revendiendo la vacuna y obteniendo todos los recursos de la venta o, alternativamente, proporcionando la vacuna a otro individuo.
- EI222 Los indicadores de los párrafos GA123(b) y GA123(c) de la NICSP 47 también proporcionan pruebas relevantes de que el gobierno local controla cada derecho especificado (a la vacuna) antes de que se transfiera al ciudadano. El gobierno local tiene riesgo de Inventario con respecto a la vacuna porque el gobierno local se comprometió a obtener la vacuna del hospital antes de suscribir un acuerdo vinculante con un ciudadano para comprar la vacuna. Esto se debe a que el gobierno local está obligado a pagar al hospital por ese derecho independientemente de si es capaz de conseguir un comprador al que redirigir la vacuna o de si puede obtener un precio favorable por ella. El gobierno local también establece el precio que el ciudadano individual pagará por la vacuna especificada.

EI223 Así, el gobierno local concluye que es un principal en las transacciones con los ciudadanos individuales. El gobierno local reconoce los ingresos por el importe bruto de la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de las vacunas transferidas a los ciudadanos.

Ejemplo 38 - Organizar el suministro de bienes o servicios (la Entidad es un Agente)

EI224 El Departamento de Sanidad (el Departamento) proporciona vales que dan derecho a las personas que cumplen los requisitos (los pacientes) a servicios de vacunación subvencionados en clínicas específicas. El precio de venta del vale proporciona al paciente un descuento significativo (es decir, una subvención) en comparación con los precios normales de los servicios de vacunación (por ejemplo, un paciente paga 10 u.m. por un vale que le da derecho a una vacuna en una clínica que, de otro modo, costaría 20 u.m.). El Departamento no compra ni se compromete a comprar vales antes de la venta de un vale a un paciente; en su lugar, adquiere los vales solo a medida que son solicitados por los pacientes. El Departamento proporciona los vales a través de su página web y los vales no son reembolsables.

EI225 El Departamento y las clínicas determinan conjuntamente los precios a los que se proporcionarán los vales a los pacientes. Según los términos de sus acuerdos vinculantes con las clínicas, el Departamento tiene derecho al 30% del precio del vale cuando lo proporciona.

EI226 El Departamento también ayuda a los pacientes a resolver las quejas sobre los servicios de vacunación y cuenta con un programa de satisfacción de los pacientes. Sin embargo, las clínicas son responsables de satisfacer sus obligaciones asociadas al vale, incluida la reparación a un paciente por insatisfacción con la vacunación.

EI227 Para determinar si el Departamento es un principal o un agente, el Departamento identifica el bien o servicio especificado que se proporcionará al paciente y evalúa si controla el bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al paciente.

EI228 El paciente obtiene un vale para la clínica que elija. El Departamento no compromete a las clínicas a proporcionar vacunas a los pacientes en nombre del Departamento, como se describe en el indicador del párrafo GA123(a) de la NICSP 47. Por lo tanto, el Departamento observa que el servicio especificado que se proporciona al paciente es el derecho a una vacunación (en forma de vale) en una clínica o clínicas especificadas, que el paciente compra y luego puede utilizar él mismo o transferir a otra persona. El Departamento también observa que no se comprometen otros bienes o servicios (aparte de los vales) a los pacientes.

EI229 El Departamento concluye que no controla el vale (derecho a una vacuna) en ningún momento. Para llegar a esta conclusión, el Departamento considera principalmente lo siguiente:

- (a) Los vales se crean solo en el momento en que se transfieren a los pacientes y, por tanto, no existen antes de esa transferencia. Por lo tanto, el Departamento no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de los vales, u obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes o el potencial de servicio de los vales, antes de que sean transferidos a los pacientes.
- (b) El Departamento no compra, ni se compromete a comprar, los vales antes de que se proporcionen a los pacientes. El Departamento tampoco tiene la responsabilidad de aceptar ningún vale devuelto. Por lo tanto, el Departamento no tiene riesgo de Inventario con respecto a los vales como se describe en el indicador del párrafo GA123(b) de la NICSP 47.

EI230 Así pues, el Departamento concluye que es un agente con respecto a los vales. El Departamento reconoce los ingresos en el importe neto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de organizar que las clínicas proporcionen vales a los pacientes para los servicios de vacunación de las clínicas, que es la tarifa del 30 por ciento a la que tiene derecho por la venta de cada vale.

Tarifas (y algunos costos relacionados) por una transferencia de bienes o servicios a otra parte

EI231 El Ejemplo 39 ilustra los requerimientos de los párrafos GA135 a GA138 de la NICSP 47 sobre las tarifas iniciales no reembolsables por una transferencia de bienes o servicios a otra parte (es decir, al comprador (suministrador de recursos) o a un tercero beneficiario).

Ejemplo 39 - Tarifas iniciales no reembolsables

EI232 Una piscina pública (la Piscina) suscribe un acuerdo vinculante con un particular para proporcionarle un año de acceso a las piscinas. Los acuerdos vinculantes de la Piscina tienen condiciones normativas que son las mismas para todos los individuos. El acuerdo vinculante requiere que el individuo pague unas tarifas de administración por adelantado para dar de alta al individuo en los sistemas de la Piscina. La tarifa es un importe nominal y es no reembolsable. El individuo puede renovar el acuerdo vinculante cada año sin pagar tarifas adicionales.

EI233 Las actividades de configuración de la Piscina no transfieren un bien o servicio a la persona y, por lo tanto, no dan lugar a una obligación de cumplimiento por separado.

EI234 La Piscina concluye que la opción de renovación no proporciona un derecho material o con importancia relativa al individuo que no recibiría sin suscribir ese acuerdo vinculante (véase el párrafo GA127 de la NICSP 47). La tarifa inicial es, de hecho, un pago anticipado por servicios de proceso de transacciones futuros. En consecuencia, la Piscina determina la contraprestación de la transacción, que incluye las tarifas iniciales no reembolsables, y reconoce los ingresos por los servicios de procesamiento de transacciones a medida que se proporcionan dichos servicios de conformidad con el párrafo de la NICSP 47.

Otros activos procedentes de transacciones de ingresos con costos del acuerdo vinculante

EI235 El Ejemplo 40 ilustra los requerimientos de los párrafos - de la NICSP 47 sobre costos para cumplir un acuerdo vinculante y los párrafos - de la NICSP 47 sobre amortización y deterioro de valor de los costos de acuerdos vinculantes.

Ejemplo 40 - Costos que dan lugar a un activo

EI236 Una agencia de servicios compartidos (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante para un servicio de gestión del centro de datos informáticos de un gobierno local durante cinco años. El acuerdo vinculante es renovable por periodos posteriores de un año. El plazo medio es de siete años. Antes de proporcionar los servicios, la Agencia diseña y construye una plataforma tecnológica para uso interno de la Agencia que interactúa con los sistemas del gobierno local. Esa plataforma no se transfiere al gobierno local, pero se utilizará para prestar servicios al gobierno local.

EI237 Los costos iniciales incurridos para establecer la plataforma tecnológica son los siguientes:

	u.m.
Servicios de diseño	40.000
Equipo	120.000

	u.m.
Software	90.000
Migración y comprobación del centro de información	<u>100.000</u>
Total costos	<u>350.000</u>

EI238 Los costos iniciales de establecimiento se relacionan principalmente con las actividades para cumplir el acuerdo vinculante pero no transfieren bienes o servicios al gobierno local. La Agencia contabiliza los costos iniciales de establecimiento del siguiente modo:

- (a) Costos de hardware—contabilizados de acuerdo con las NICSP 45.
- (b) Costos de software—contabilizados de acuerdo con la NICSP 31.
- (c) Costos de diseño, migración y prueba del centro de datos—evaluados de acuerdo con el párrafo 152 de la NICSP 47 para determinar si puede reconocerse un activo por los costos para cumplir el acuerdo vinculante. Cualquier activo resultante se amortizaría de forma sistemática a lo largo del periodo de siete años (es decir, los cinco años del acuerdo vinculante y dos periodos de renovación previstos de un año) que la Agencia espera proporcionar los servicios relacionados con el centro de datos.

EI239 Además de los costos iniciales para establecer la plataforma tecnológica, la Agencia también asigna dos empleados que son los principales responsables de proporcionar el servicio al gobierno local. Aunque los costos de estos dos empleados se incurren como parte de la prestación del servicio al gobierno local, la Agencia concluye que los costos no generan ni mejoran los recursos de la Agencia (véase el párrafo 152(b) de la NICSP 47). Por lo tanto, los costos no cumplen los criterios del párrafo 152 de la NICSP 47 y no pueden reconocerse como activo utilizando la NICSP 47. De acuerdo con el párrafo 155, la Agencia reconoce el gasto de nómina de estos dos empleados cuando se incurre en él.

Presentación

Presentación en el cuerpo de los estados financieros

EI240 Los ejemplos 41 a 43 ilustran los requerimientos de los párrafos 162 a 166 de la NICSP 47 sobre la presentación de los saldos de acuerdos vinculantes, y las consecuencias de aplicar los párrafos 119 a 121 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable, los párrafos 123 a 128 sobre los componentes de financiación significativos, y GA96 a GA103 sobre la venta de un derecho de devolución.

Ejemplo 41 - Pasivo y cuenta por cobrar de un acuerdo vinculante

Caso A - Acuerdo vinculante cancelable

EI241 El 1 de enero de 20X9, una entidad de contratación pública (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante cancelable para transferir un producto a otra entidad del Gobierno el 31 de marzo de 20X9. El acuerdo vinculante requiere que la entidad gubernamental pague una contraprestación de 1.000 u.m. por adelantado el 31 de enero de 20X9. La entidad gubernamental paga la contraprestación el 1 de marzo de 20X9. La Agencia transfiere el producto el 31 de marzo de 20X9.

INGRESOS

Las siguientes anotaciones en el libro diario ilustran cómo contabiliza la Agencia el acuerdo vinculante:

- (a) La Agencia recibe un efectivo de 1.000 u.m. el 1 de marzo de 20X9 (el efectivo se recibe por adelantado al desempeño):

Efectivo	1.000 u.m.	
Pasivo por acuerdo vinculante		1.000 u.m.

- (b) La Agencia satisface las obligaciones de cumplimiento el 31 de marzo de 20X9:

Pasivo por acuerdo vinculante	1.000 u.m.	
Ingresos		1.000 u.m.

Caso B - Acuerdo vinculante no cancelable

El242 Los mismos hechos que en el caso A se aplican al caso B, excepto que el acuerdo vinculante no es cancelable y que se requiere la transferencia anticipada el 31 de enero de 20X9 independientemente de si la Agencia ha comenzado a satisfacer sus obligaciones de cumplimiento. Los siguientes asientos ilustran cómo contabiliza la entidad el acuerdo vinculante:

- (a) El importe de la contraprestación vence el 31 de enero de 20X9 (que es cuando la Agencia reconoce una cuenta por cobrar porque tiene un derecho incondicional y exigible a la contraprestación):

Cuentas por cobrar	1.000 u.m.	
Pasivo por acuerdo vinculante		1.0 m.

- (b) La Agencia recibe el efectivo el 1 de marzo de 20X9:

Efectivo	1.000 u.m.	
Cuentas por cobrar		1.000 u.m.

- (c) La Agencia satisface las obligaciones de cumplimiento el 31 de marzo de 20X9:

Pasivo por acuerdo vinculante	1.000 u.m.	
Ingresos		1.0 m.

El243 Si la Agencia emitiera la factura antes del 31 de enero de 20X9 (fecha de vencimiento de la contraprestación), la Agencia no presentaría la cuenta por cobrar y el pasivo por acuerdos vinculantes en cifras brutas en el estado de situación financiera porque la Agencia aún no tiene derecho a una contraprestación que sea incondicional.

Ejemplo 42 - Activo por acuerdos vinculantes reconocido por el desempeño de la entidad

El244 El 1 de enero de 20X8, una agencia de TI de servicios compartidos del gobierno (la Agencia) suscribe un acuerdo vinculante para transferir software informático y servicios de configuración a un pequeño departamento del gobierno (el Departamento) a cambio de 1.000.000 de u.m. El acuerdo vinculante requiere que el software se entregue en primer lugar y señala que el pago por la entrega del software está condicionado a la configuración. En otras palabras, la contraprestación de 1.000.000 de u.m. solo es pagadera después de que la Agencia haya transferido tanto el software como los servicios de configuración al Departamento. En consecuencia, la Agencia no tiene derecho a una contraprestación que sea incondicional (una cuenta por cobrar) hasta que el software se transfiera al Departamento y se configure.

INGRESOS

EI245 La Agencia identifica los compromisos de transferir el software y completar la configuración como obligaciones de cumplimiento independientes y asigna 400.000 u.m. a la obligación de cumplimiento de transferir el software y 600.000 u.m. a la obligación de cumplimiento de completar la configuración sobre la base de sus valores independientes relativos. La Agencia reconoce los ingresos por cada una de las obligaciones de cumplimiento respectivas cuando el control del producto se transfiere al Departamento.

EI246 La Agencia satisface las obligaciones de cumplimiento para transferir el software:

Activo del acuerdo vinculante	100.000 u.m.	
Ingresos		100.0 m.

EI247 La Agencia satisface las obligaciones de cumplimiento para configurar el software y reconocer el derecho incondicional a la contraprestación:

Cuentas por cobrar	1.000.000 u.m.	
Activo del acuerdo vinculante		100.000 u.m.
Ingresos		600.000 u.m.

Ejemplo 43 - Cuenta por cobrar reconocida por el desempeño de la entidad

EI248 Un hospital del gobierno (el Hospital) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Servicios Correccionales (Servicios Correccionales) el 1 de enero de 20X9 para realizar exámenes médicos a los reclusos por 150 u.m. por examen. Si los Servicios Correccionales requieren la realización de más de 10.000 reconocimientos en un año natural, el acuerdo vinculante indica que el precio por reconocimiento se reduce retroactivamente a 125 u.m. por producto.

EI249 La contraprestación se debe pagar cuando se realizan los exámenes. Por lo tanto, el Hospital tiene un derecho incondicional a una contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) de 150 u.m. por examen hasta que se aplique la reducción retroactiva del precio (es decir, una vez realizados los 10.000 exámenes).

EI250 Al determinar la contraprestación de la transacción, el Hospital concluye al inicio del acuerdo vinculante que los Servicios Penitenciarios cumplirán el umbral de 10.000 exámenes y, por tanto, estima que la contraprestación de la transacción es de 125 u.m. por producto. En consecuencia, una vez completados los 100 primeros exámenes para los Servicios Correccionales, el Hospital reconoce lo siguiente

Cuentas por cobrar	15.000 u.m.	
Ingresos		12,500 u.m.
Pasivo por reembolso (pasivo por acuerdo vinculante)		2.500m.

EI251 El pasivo por reembolso (véase el párrafo 118 la NICSP 47) representa un reembolso de 25 u.m. por examen, que se espera proporcionar a los Servicios Correccionales por el reembolso basado en el volumen (es decir, la diferencia entre el precio de 150 u.m. señalado en el acuerdo vinculante que el Hospital tiene derecho incondicional a recibir y la contraprestación estimada de la transacción de 125 u.m.).

Información a revelar

EI252 Los ejemplos 44 a 50 ilustran los requerimientos de los párrafos 167 a 193 de la NICSP 47 sobre información a revelar. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

- (a) los párrafos 175 y 176 de la NICSP 47 sobre los servicios en especie (Ejemplos 44 y 45);
- (b) los párrafos 179 y 180 de la NICSP 47 sobre la información a revelar de ingresos ordinarios (Ejemplo 47);
- (c) los párrafos 185 a 187 de la NICSP 47 sobre la información a revelar de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes (Ejemplos 48 y 49);
- (d) el párrafo 120 de la NICSP 47 sobre la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable (Ejemplo 48);
- (e) el párrafo GA90 de la NICSP 47 sobre los métodos para medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento (Ejemplo 48); y
- (c) el párrafo 171 de la NICSP 47 para situaciones en las que una entidad se vio obligada por la legislación u otras decisiones de política gubernamental a suscribir un acuerdo vinculante con obligaciones de cumplimiento independientemente de la capacidad del comprador para pagar los bienes o servicios (Ejemplo 50).

Ejemplo 44 - Información a revelar de servicios en especie no reconocidos

EI253 Las políticas contables de un hospital público consisten en reconocer los servicios voluntarios recibidos como activos e ingresos cuando cumplen la definición de activo y satisfacen los criterios para su reconocimiento como tales. El hospital consigue los servicios de los voluntarios como parte de un programa organizado. El principal fin del programa es exponer a los voluntarios al ambiente del hospital, y fomentar la enfermería como carrera profesional. Los voluntarios deben tener al menos dieciséis años y se les requiere inicialmente un compromiso de seis meses para trabajar un turno de cuatro horas a la semana, por la mañana o por la tarde. El primer turno de cada voluntario consiste en una sesión de formación en orientación hospitalaria. Muchas escuelas superiores locales permiten a los estudiantes llevar a cabo este trabajo como parte de su programa educativo. Los voluntarios trabajan bajo la dirección de un enfermero titulado y realizan tareas distintas a las de enfermería tales como visitar y leer a los pacientes. El hospital público no paga a los voluntarios, ni tampoco contrataría empleados para desempeñar el trabajo de los voluntarios si no estuvieran éstos disponibles.

EI254 El hospital analiza los acuerdos que tiene con los voluntarios y concluye que, al menos durante los seis primeros meses de un nuevo voluntario, tiene suficiente control sobre los servicios que éste va a proporcionar y que recibe potencial de servicio de los voluntarios, lo que satisface la definición de activo. Sin embargo, concluye que no puede medir con fiabilidad el valor razonable de los servicios proporcionados por los voluntarios, ya que no existen puestos remunerados equivalentes ni en el hospital ni en otros centros de salud o atención comunitaria de la región. El hospital no reconoce los servicios en especie prestados por los voluntarios. De acuerdo con los párrafos 175 y 176 de la NICSP 47, el hospital revela el número de horas de servicio prestadas por los voluntarios durante el periodo sobre el que se informa y una descripción de los servicios prestados.

INGRESOS

Ejemplo 45 - Información a revelar en los estados financieros del Gobierno A

EI255 Para el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X2, el Gobierno A prepara y presenta por primera vez estados financieros elaborados de acuerdo con las NICSP. Revela la siguiente información en sus estados financieros:

Estado de Rendimiento Financiero		
	20X2	20X1
	(miles de u.m.)	(miles de u.m.)
Ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes		
Ingresos por impuestos		
Ingresos de Impuestos a las ganancias (notas 4 y 8)	XXX	XXX
Impuesto sobre bienes y servicios (nota 5)	XXX	XXX
Impuestos sobre la propiedad (notas 6 y 9)	XX	XX
Ingresos por transferencias		
Transferencias de otros gobiernos (nota 7)	XXX	XXX
Regalos, donaciones, bienes en especie (nota 13)	X	X
Servicios en especie (notas 15 y 16)	X	X
Estado de Situación Financiera		
Activos corrientes		
Efectivo en bancos	XX	XX
Impuestos por cobrar		
Impuestos sobre bienes y servicios por cobrar (nota 5)	XX	XX
Transferencias por cobrar		
Transferencias por cobrar de otros gobiernos (nota 7)	X	X
Activos no corrientes		
Terrenos (nota 11)	XXX	XXX
Planta y equipo (notas 12 y 14)	XX	XX

INGRESOS

Pasivos corrientes		
Pasivos reconocidos según acuerdos de transferencia (nota 10)	XX	XX
Cobros por anticipado		
Impuestos	X	X
Transferencias	X	X

Notas a los estados financieros

Políticas contables

Reconocimiento de ingresos procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes

1. Los activos e ingresos procedentes de transacciones fiscales se reconocen como ingresos de transacciones sin acuerdos vinculantes de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 18 a 55 de la NICSP 47. Sin embargo, el Gobierno se acoge a las disposiciones transitorias de la NICSP 33 en lo que respecta a los impuestos a las ganancias y a los impuestos sobre el patrimonio.

Aparte de los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad, los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas se reconocen en el periodo en el que se produce el hecho imponible, siempre que los activos satisfagan la definición de activo y cumplan los criterios para el reconocimiento de un activo. Los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad se reconocen en el periodo en el que se recibe el pago del impuesto (véanse las notas 4 y 6).

2. Los activos e ingresos derivados de transacciones de transferencia se reconocen en el periodo en el que los derechos de un acuerdo de transferencia son exigibles, excepto en el caso de algunos servicios en especie. El gobierno reconoce solamente aquellos servicios en especie que se reciben como parte de un programa organizado y para el cual puede determinar el valor razonable mediante referencia a las tasas de mercado. El resto de servicios en especie no se reconocen.
3. Cuando una transferencia está sujeta a una obligación exigible que, de no ser satisfecha, requiere la devolución de los recursos transferidos, el Gobierno reconoce un pasivo hasta que se hayan satisfecho los requerimientos.

Base de medición de las principales clases de transacciones de ingresos.

Impuestos

4. Los ingresos por impuestos a las ganancias se miden al valor nominal del efectivo, y equivalentes de efectivo, recibidos durante el periodo sobre el que se informa. El Gobierno está desarrollando actualmente un modelo estadístico para medir los ingresos por impuesto a las ganancias según la base de acumulación (devengo). Este modelo utiliza estadísticas fiscales compiladas desde 19X2 así como otra información estadística incluyendo promedios semanales de ganancias, el producto interior bruto y los índices de precios al consumidor y productor. El Gobierno anticipa que el modelo permitirá medir con fiabilidad los ingresos de impuestos a las ganancias según la base de acumulación (devengo) para el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de diciembre de 20X4. El Gobierno no reconoce ningún importe en relación a los impuestos a las ganancias por recibir.

5. Los activos e ingresos que se acumulan (o devengan) en concepto de impuesto sobre bienes y servicios se miden inicialmente por la contraprestación de la transacción de los activos que acumula (devenga) el Gobierno durante el periodo sobre el que se informa, principalmente efectivo, equivalentes al efectivo e impuesto sobre bienes y servicios por cobrar. La información se compila de las declaraciones del impuesto sobre bienes y servicios presentadas por los contribuyentes durante el año y otros importes que se estima que se deben al gobierno. Los contribuyentes tienen una alta tasa de cumplimiento y una baja tasa de error, utilizando el sistema de declaración electrónico establecido en 20X0. Las tasas de elevado cumplimiento y escaso error han permitido al Gobierno desarrollar un modelo estadístico fiable para medir los ingresos que se acumulan (o devengan) por el impuesto.

El impuesto sobre bienes y servicios por cobrar es la estimación del importe debido por impuestos atribuibles al periodo sobre el que se informa que permanece sin pagar a 31 de diciembre de 20X2, menos una provisión por deudas de dudoso cobro.

6. Se grava un impuesto de sucesiones del 40% sobre todas las herencias fallecidas; sin embargo, las primeras 400.000 u.m. de cada patrimonio están exentas del impuesto. Los activos y los ingresos procedentes del impuesto sobre sucesiones se miden por el valor nominal del efectivo recibido durante el periodo sobre el que se informa, o la contraprestación de la transacción en la fecha de adquisición de otros activos recibidos durante el periodo, según se determine por referencia a valoraciones de mercado o por tasación independiente realizada por un miembro de la profesión de tasador

Ingresos por transferencias

7. Los activos y los ingresos reconocidos como consecuencia de una transferencia se miden a la contraprestación de la transacción de los activos reconocidos en la fecha de reconocimiento. Los activos monetarios se miden por el valor nominal, a menos que el valor temporal del dinero sea significativo, en cuyo caso se utiliza el valor presente, calculado utilizando una tasa de descuento que refleje el riesgo inherente a poseer el activo. Los activos no monetarios se miden a su contraprestación de transacción, que se determina por referencia a datos de mercado observables o mediante una tasación independiente realizada por un miembro de la profesión de tasación. Las cuentas por cobrar se reconocen cuando la entidad tiene un derecho exigible en un acuerdo de transferencia pero no se ha recibido efectivo u otros activos.

Impuestos que no se pueden medir de forma fiable en el periodo en el que ocurre el hecho imponible

8. El Gobierno no puede medir directamente los activos procedentes del impuesto a las ganancias durante el periodo en el que todos los contribuyentes obtienen ingresos y, por lo tanto, está aprovechando las disposiciones transitorias de la NICSP 33, para desarrollar un modelo que mida indirectamente los ingresos fiscales en el periodo en el que los contribuyentes obtienen ingresos. El gobierno estima que, utilizando el modelo, será capaz de medir con fiabilidad el impuesto a las ganancias según la base de acumulación (o devengo) en el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de Diciembre de 20X4.
9. Con respecto a los impuestos sobre sucesiones, debido a los elevados niveles actuales de incumplimiento de la ley, el Gobierno no puede medir el importe de los activos y los ingresos acumulados (o devengados) en el periodo en que fallecen las personas propietarias de las propiedades imponibles. El gobierno reconoce, por tanto, los impuestos sobre la propiedad cuando recibe el pago. El departamento de impuestos está trabajando ininterrumpidamente para

desarrollar un método fiable para medir los activos a recibir y los ingresos en el año en que ocurre el hecho imponible.

Pasivos reconocidos con respecto a las transferencias

10. A 31 de diciembre de 20X2, el Gobierno reconoció un pasivo de XX.000 u.m. relacionado con una transferencia para construir un hospital público. A 31 de diciembre, el Gobierno había recibido un pago en efectivo; sin embargo, la construcción del hospital no había comenzado, aunque se convocaron licitaciones para la construcción el 30 de noviembre de 20X2.

Activos sujetos a obligaciones exigibles

11. Se recibió un terreno con un valor razonable de XX.000 u.m. como parte de un acuerdo vinculante en 20X2. El acuerdo vinculante incluía una obligación de cumplimiento que requiere que la entidad utilice el terreno para fines de salud pública y no puede venderse durante 50 años.
12. La Planta y equipo incluye un importe de XX.000 u.m., que es el importe en libros de un cuadro donado en 19X2 a una galería de arte controlada por el Gobierno. El cuadro se recibió como parte de un acuerdo que incluía una obligación exigible (pero no incluía un derecho exigible). Según el acuerdo, la entidad no puede vender el cuadro durante un periodo de 40 años. El cuadro se mide por su valor razonable, determinado por un tasador independiente.

Principales clases de legados, regalos, donaciones y bienes en especie recibidos

13. Las transferencias se reciben en forma de regalos, donaciones y bienes en especie – principalmente material médico y escolar (inventarios), equipo médico y escolar y piezas de arte (clasificados como equipo). Los regalos y donaciones se reciben principalmente de benefactores privados. Los hospitales, escuelas y galerías de arte controlados por el Gobierno reconocen estos activos cuando se les traspasa el control, normalmente al recibir los recursos, ya sea en forma de efectivo o de instalaciones y equipos. El Gobierno no acepta estas transferencias sujetas a condiciones o restricciones, salvo que el valor de la transferencia supere los XX.000 u.m.
14. Durante 20X2, como parte de un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno C, se proporcionó al Gobierno un equipo informático con un valor razonable de XX.000 u.m. con la condición de que fuera utilizado por el departamento de educación o fuera devuelto al Gobierno C.

Servicios en especie

15. Los hospitales controlados por el Gobierno recibieron servicios médicos en especie de facultativos como parte del programa de voluntariado organizado por la profesión médica. Estos servicios en especie se reconocen como ingresos y gastos en el estado de rendimiento financiero por su valor razonable, que se determina tomando como referencia las tablas de honorarios publicadas para la profesión médica.
16. Los hospitales, las escuelas y las galerías de arte controladas por el Gobierno también recibieron el apoyo de los voluntarios como parte de los programas organizados para los recepcionistas y guías de las galerías de arte, los ayudantes de los profesores y los guías de los visitantes de los hospitales. Estos voluntarios proporcionan una valiosa ayuda a estas entidades para conseguir sus objetivos; sin embargo, los servicios proporcionados no pueden medirse de forma fiable, ya que no hay puestos remunerados equivalentes disponibles en el mercado local y, en ausencia de voluntarios, los servicios no se prestarían. El Gobierno no reconoce estos servicios en los estados del rendimiento financiero o de la situación financiera.

Ejemplo 46 - Información a revelar sobre una transferencia sujeta a asignación de créditos

EI256. Los hechos son los mismos que en el Caso A del [Ejemplo 7](#). El gobierno local no reconoce un activo por los 5 millones de u.m. a transferir en 20X3 a 31 de diciembre de 20X2. En lugar de ello, el gobierno local considera si debe revelar un activo contingente, de acuerdo con el párrafo 105 de la NICSP 19.

EI257. El gobierno local concluye que la entrada de recursos económicos es probable porque el primer pago de 10 millones de u.m. se recibió en 20X2. En consecuencia, el gobierno local hace la siguiente información a revelar en sus estados financieros para el periodo sobre el que se informa finalizado el 31 de diciembre de 20X2:

El 15 de marzo de 20X2, el gobierno local suscribió un acuerdo vinculante con el gobierno nacional para recibir 15 millones de u.m. en total (10 millones en 20X2 y 5 millones en 20X3). El acuerdo vinculante requiere que los fondos se utilicen para reducir la contaminación atmosférica. El acuerdo vinculante dejaba claro que la transferencia estaba sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito, que la aprobación no era segura y que la financiación podía reducirse. El gobierno local no ha reconocido un activo con respecto a los 5 millones de u.m. que se recibirán en 20X3 porque, a 31 de diciembre de 20X2, el proceso asignación del crédito para este importe no se había completado y, por lo tanto, el gobierno local no tiene un derecho exigible sobre los fondos.

Ejemplo 47 - Desagregación de ingresos-Información a revelar cuantitativa

EI258. Un Gobierno Estatal señala los siguientes segmentos: servicios de emergencia, transporte público y energía, de acuerdo con la NICSP 18, Información financiera por segmentos. Cuando el Gobierno del Estado señala sus presentaciones a las partes interesadas, desagrega los ingresos en mercados geográficos primarios, principales líneas de productos y momento de reconocimiento de los ingresos (es decir, bienes o servicios transferidos en un momento dado o servicios transferidos a lo largo del tiempo).

EI259. El gobierno del estado determina que las categorías utilizadas en las presentaciones de las partes interesadas pueden utilizarse para cumplir el objetivo de la información a revelar desglosada requerida en el párrafo 179 de la NICSP 47, que consiste en desglosar los ingresos procedentes de acuerdos vinculantes con los compradores en categorías que describan cómo la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos y los flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. La tabla siguiente ilustra la información a revelar desagregada por mercado geográfico primario, producto principal o línea de servicio y calendario de reconocimiento de ingresos, incluyendo una conciliación de cómo los ingresos desagregados se relacionan con los segmentos de servicios de emergencia, transporte público y energía, de acuerdo con el párrafo 180 de la NICSP 47.

INGRESOS

Segmentos	Servicios de emergencia	Transporte público	Energía	Total
	millones de u.m.	millones de u.m.	millones de u.m.	millones de u.m.
<u>Mercados geográficos principales</u>				
Región A	990	2.250	4.000	7.240
Región B	300	1.010	1.000	2.310
Región C	700	–	1.250	1.950
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>
<u>Bienes/líneas de servicio más importantes</u>				
Servicios sanitarios - clínica	600	–	–	600
Servicios sanitarios - hospital	990	–	–	990
Suministros médicos	400	–	–	400
Transporte público-Bus	–	500	–	500
Transporte público-Trenes	–	2.760	–	2.760
Paneles solares	–	–	1.000	1.000
Planta de energía	–	–	5.250	5.250
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>
<u>Calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias</u>				
Bienes transferidos en un momento concreto	1.000	3.260	–	4.260
Servicios transferidos a lo largo del tiempo	990	–	6.250	7.240
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>

Ejemplo 48 - Información a revelar de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes

EI260. El 30 de junio de 20X7, una agencia de formación centralizada (la Agencia) suscribe tres acuerdos vinculantes (Acuerdos Vinculantes A, B y C) con un departamento gubernamental (el Departamento) para proporcionar servicios de formación. Cada acuerdo vinculante tiene un plazo no cancelable de dos años. La Agencia considera los requerimientos de los párrafos 185 a 187 de la NICSP 47 a la hora de determinar la información de cada acuerdo vinculante que debe incluirse en la información a revelar sobre la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes a 31 de diciembre de 20X7.

Acuerdo vinculante A

- EI261 Los servicios de formación se proporcionarán durante los próximos dos años, normalmente al menos una vez al mes. Por los servicios proporcionados, el Departamento paga una tasa horaria de 25 u.m.
- EI262. Dado que la Agencia factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado, la Agencia tiene derecho a facturar al suministrador de recursos el importe que se corresponda directamente con el valor del desempeño de la Agencia completado hasta la fecha, de conformidad con el párrafo GA90 de la NICSP 47. Por consiguiente, no es necesario revelar información alguna si la Agencia opta por aplicar la solución práctica del párrafo 186(b) de la NICSP 47.

Acuerdo vinculante B

- EI263. Los servicios de formación e incorporación se proporcionarán en función de las necesidades, con un máximo de cuatro visitas al mes durante los próximos dos años. El Departamento paga un precio fijo de 400 u.m. al mes por ambos servicios. La Agencia mide su progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento utilizando una medida basada en el tiempo.
- EI264 La Agencia revela el importe de la contraprestación de la transacción que aún no se ha reconocido como ingreso en una tabla con bandas temporales cuantitativas que ilustra cuándo espera la Agencia reconocer el importe como ingreso. La información para el Acuerdo vinculante B incluida en la información a revelar global es la siguiente:

	20X8	20X9	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias que se espera reconocer en este acuerdo vinculante a 31 de diciembre de 20X7	4.800	2.400	7.200

Acuerdo vinculante C

- EI265 Los servicios de formación se proporcionarán en función de las necesidades durante los próximos dos años. El Departamento paga una contraprestación fija de 100 u.m. al mes más un pago único en concepto de contraprestación variable que oscila entre las 0 y las 1.000 u.m. y que corresponde a una revisión reguladora única y a la certificación de los empleados del Departamento (es decir, una bonificación por desempeño). La Agencia estima que tendrá derecho a 750 u.m. de la contraprestación variable. Sobre la base de la evaluación por parte de la Agencia de los factores del párrafo 120 de las NICSP 47, la Agencia incluye su estimación de 750 u.m. de contraprestación variable en la contraprestación de la transacción porque es altamente probable que no se produzca una inversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos. La Agencia mide su progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de cumplimiento utilizando una medida basada en el tiempo.
- EI266 La Agencia revela el importe de la contraprestación de la transacción que aún no se ha reconocido como ingreso en una tabla con bandas temporales cuantitativas que ilustra cuándo espera la Agencia reconocer el importe como ingreso. La Agencia también incluye un análisis cualitativo sobre cualquier contraprestación variable significativa que no esté incluida en la información a revelar. La información para el Acuerdo vinculante C incluida en la revelación global es la siguiente:

INGRESOS

	20X8	20X9	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos que se espera reconocer en este acuerdo vinculante a 31 de diciembre de 20X7	1.575	788	2.363

EI267 Además, de conformidad con el párrafo 187 de las NICSP 47, la Agencia revela cualitativamente que parte de la bonificación por desempeño se ha excluido de la información a revelar porque no se incluyó en la contraprestación de la transacción. Esa parte de la bonificación por desempeño se excluyó de la contraprestación de la transacción de conformidad con los requerimientos para restringir las estimaciones de la contraprestación variable en los párrafos 119 a 121.

Ejemplo 49 - Información a revelar de la contraprestación de la transacción asignada a la obligación de cumplimiento restante- Información a revelar cualitativa

EI268 El 1 de enero de 20X2, el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) suscribe un acuerdo vinculante con otro departamento para rehabilitar un edificio por una contraprestación fija de 10 millones de u.m. La rehabilitación del edificio se considera una única obligación de cumplimiento que Obras Públicas satisface a lo largo del tiempo. A 31 de diciembre de 20X2, Obras Públicas ha reconocido 3,2 millones de u.m. de ingresos. Obras Públicas estima que el reacondicionamiento se completará en 20X3, pero es posible que el proyecto se complete en la primera mitad de 20X4.

EI269 A 31 de diciembre de 20X2, Obras Públicas revela el importe de la contraprestación de la transacción que aún no se ha reconocido como ingreso en su información a revelar sobre la contraprestación de la transacción asignada a la parte restante no satisfecha de la obligación de cumplimiento. Obras Públicas también revela una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingreso. La explicación puede revelarse bien sobre una base cuantitativa utilizando las bandas temporales que sean más apropiadas para la duración de la obligación de cumplimiento restante, bien proporcionando una explicación cualitativa. Dado que Obras Públicas no tiene certeza sobre el momento del reconocimiento de los ingresos, revela esta información cualitativamente como sigue, de conformidad con el párrafo 185 de la NICSP 47:

A 31 de diciembre de 20X2, el importe agregado de la contraprestación de la transacción asignada a las obligaciones de cumplimiento restantes asciende a 6,8 millones de u.m. y la entidad reconocerá estos ingresos a medida que el edificio esté terminado, lo que se espera que ocurra en los próximos 12-18 meses.

Ejemplo 50 - Información a revelar sobre transacciones en las que una entidad se vio obligada a participar por la legislación u otras decisiones de política gubernamental

EI270 Una empresa de servicios públicos propiedad del Gobierno opera varias centrales eléctricas y proporciona electricidad a los hogares residenciales. El sector energético de este país está muy regulado y, según la Ley sobre energía y electricidad, todas las Compañías que suministran electricidad a los hogares están obligadas a proporcionar electricidad independientemente de la capacidad de pago de los hogares. Por lo general, un hogar solicita a la compañía eléctrica la conexión de la electricidad a su localidad. Como parte del proceso de conexión, el hogar suscribiría un acuerdo de compra de electricidad con la compañía eléctrica para documentar las condiciones de pago y cualquier consecuencia económica del impago, como intereses o penalizaciones.

- EI271 El acuerdo de compra de electricidad se considera un acuerdo vinculante con sus obligaciones de cumplimiento, ya que la empresa de suministro ha aceptado proporcionar un bien distinto (electricidad) a un comprador (el hogar) a cambio de la contraprestación. Dadas las regulaciones, la compañía eléctrica no puede denegar la conexión inicial ni suspender el suministro de electricidad aunque un hogar esté en situación de incumplimiento, es decir, la compañía eléctrica está obligada a satisfacer las obligaciones de cumplimiento de proporcionar electricidad independientemente de la capacidad de pago de un hogar.
- EI272 A lo largo del año, la empresa suministró electricidad que habría dado unos ingresos totales de 100 millones de u.m. si los ingresos se hubieran reconocido según las tasas normativas de la empresa para el 100% de la electricidad proporcionada. Sin embargo, a lo largo del año, varios hogares no pudieron pagar íntegramente los importes que debían a la empresa de servicios públicos.
- EI273 La empresa de servicios públicos aplica el párrafo GA37 de las NICSP 47 y, basándose en datos históricos, estima que solo 90 millones de u.m. del importe son susceptibles de recaudación. Por los 10 millones de u.m. restantes, la empresa acepta que ha proporcionado implícitamente una rebaja de precios de 10 millones de u.m. debido a las regulaciones que obligan a la empresa a seguir proporcionando electricidad. Como resultado, la empresa de servicios públicos reconoce ingresos basados en una contraprestación de transacción de 90 millones de u.m. (Véase el [Ejemplo 11](#) para obtener más guías sobre las rebajas de precios implícitas).
- EI274 Para cumplir con los requerimientos de información a revelar del párrafo 171 de la NICSP 47, la empresa de servicios públicos revela la siguiente información en las notas a sus estados financieros anuales:
- La empresa de servicios públicos está sujeta a las disposiciones de la Ley de Electricidad y Energía, que requiere que todas las empresas de servicios públicos proporcionen electricidad a los hogares residenciales independientemente de la capacidad de pago de los compradores. Como consecuencia, la empresa está obligada a conectar a todos los compradores residenciales a su red eléctrica y a seguir proporcionando electricidad incluso en caso de impago.*
- Durante el año, la empresa suministró y facturó 100 millones de u.m. de electricidad a los hogares, pero solo reconoció unos ingresos de 90 millones de u.m., ya que este era el importe que se esperaba recaudar según los datos históricos. Por lo tanto, no se reconocieron como ingresos 10 millones de u.m. del importe facturado.*

Aplicación de los principios a transacciones específicas

Transferencias de capital

- EI275 El Ejemplo 51 ilustra la aplicación de los párrafos GA140 a GA142 de la NICSP 47 sobre transferencias de capital. El Ejemplo 52 ilustra la medición inicial de una transferencia de un activo físico.

Ejemplo 51 - Transferencias de capital

Caso A - La transferencia solo se refiere a la construcción de un activo

- EI276 La Entidad R suscribe un acuerdo vinculante con la Entidad P. Los términos del acuerdo vinculante son los siguientes:

- (a) La Entidad R va a recibir una transferencia de capital de 22 millones de u.m. en efectivo de la Entidad P, que la Entidad R utilizará para construir un edificio. No hay términos que especifiquen cómo se utilizará el edificio después de la construcción;
- (b) Este importe se basa en la construcción presupuestada y en los costos relacionados. La financiación debe abonarse íntegramente a la Entidad R al comienzo del periodo de construcción;
- (c) Para facilitar a la Entidad P la exigibilidad del acuerdo vinculante, las condiciones requieren que la Entidad R:
 - (i) Disponga de un plan de construcción detallado en el que se describan las actividades que deben completarse en cada fase significativa de la construcción (por ejemplo, limpieza del solar, cimentación, enmarcado, etc.) junto con los costos presupuestados de dichas actividades;
 - (ii) Proporcionar informes de progreso detallados en cada fase significativa de la construcción; y
- (d) una vez finalizada la construcción, la Entidad R obtiene el control del edificio. Si la construcción del edificio no se completa en un plazo de cinco años, la Entidad R conserva el control de cualquier construcción en curso, pero los fondos que no se hayan gastado en la construcción deberán devolverse a la Entidad P.

EI277 La Entidad R ha determinado que el acuerdo vinculante tiene solo una obligación de cumplimiento y que la finalización de las actividades de construcción señaladas en el plan de construcción, medida por los costos gastados en estas actividades, es una medida apropiada del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento.

EI278 En este ejemplo, la esencia del acuerdo vinculante es recibir financiación para la construcción del edificio, y no hubo ninguna transferencia relacionada con el uso posterior del edificio por parte de la Entidad R. Por lo tanto, al recibir los 22 millones de u.m., la Entidad R reconoce el efectivo y el pasivo por el importe total de 22 millones de u.m. porque aún no ha comenzado a satisfacer su obligación de cumplimiento (es decir, la construcción del edificio) y se le requiere que devuelva los fondos no gastados en la construcción.

EI279 A medida que la Entidad R completa las actividades de construcción previstas en su plan de construcción, los costos incurridos para completar estas actividades se utilizan para determinar el porcentaje de construcción completada. La Entidad R aplica este porcentaje a los 22 millones de u.m. para determinar el importe de los ingresos diferidos que deben darse de baja del pasivo y reconocerse como ingresos a lo largo del periodo de construcción.

Caso B - Transferencia relacionada con la construcción y operación de un activo

EI280 Basándose en el caso A, el acuerdo vinculante señala ahora que:

- (a) el importe de la financiación se ha aumentado a 32 millones de u.m. El importe se basa en unos costos de construcción presupuestados de 20 millones de u.m., unos gastos generales relacionados con la construcción de 2 millones de u.m. y una subvención de 10 millones de u.m. para cubrir algunos de los costos de operación del edificio como biblioteca pública durante los 10 primeros años tras la finalización del edificio;
- (b) A lo largo del periodo de 10 años, la Entidad R está obligada a proporcionar pruebas a la Entidad P de que el edificio ha sido operado como biblioteca pública. Las pruebas pueden

incluir documentación como estados financieros auditados que proporcionen detalles sobre los costos de operación incurridos por la Entidad R;

- (c) Si la Entidad R deja de explotar el edificio como biblioteca en cualquier momento durante el periodo de 10 años, se le requerirá que reembolse a la Entidad P una parte de la transferencia de explotación de 10 millones de u.m. en función del importe de tiempo restante en el periodo de 10 años. Por ejemplo, si la Entidad R deja de explotar el edificio como biblioteca a los dos años del periodo de 10 años, se le requiere que devuelva 8 millones de u.m. a la Entidad P; y
 - (d) al igual que en el caso A, la Entidad P transfiere la totalidad de los 32 millones de u.m. a la Entidad R al comienzo del periodo de construcción. La entidad R también está obligada a proporcionar información sobre el avance de la construcción a la entidad P.
- EI281 En este escenario, la Entidad R considera la esencia de la transacción de acuerdo con los términos del acuerdo vinculante y concluye que el acuerdo vinculante consiste en dos obligaciones de cumplimiento: la construcción del edificio y la operación del edificio como biblioteca durante un periodo de 10 años. La Entidad R, aplicando los requerimientos de la NICSP 47, ha asignado 22 millones de u.m. a la construcción del edificio y 10 millones de u.m. a su operación como biblioteca pública.
- EI282 Para la obligación de cumplimiento relativa a la construcción del edificio, como en el caso A, la Entidad R reconoce un pasivo de 22 millones de u.m. al recibir los fondos. A continuación, la Entidad R da de baja en cuentas dicho pasivo de 22 millones de u.m. (y reconoce los importes como ingresos acumulados (devengados) a lo largo del periodo de construcción en función de su avance de obra determinado por los costos directos de construcción incurridos.
- EI283 Para la obligación de cumplimiento relativa a la operación del edificio como biblioteca, la Entidad R ha determinado que esta obligación de cumplimiento está satisfecha ya que el edificio está siendo operado como biblioteca durante el periodo de 10 años, y por lo tanto reconocería un pasivo de 10 millones de u.m. a la recepción inicial de los fondos. Una vez finalizada la construcción, la Entidad R da de baja el pasivo de 1 millón de u.m. al año a medida que explota el edificio como biblioteca pública y reconoce el importe como ingreso.

Caso C - La transferencia está relacionada con la construcción y la operación de un activo, y se debe pagar una penalización adicional si la entidad deja de operar el activo

- EI284 En este escenario, el acuerdo vinculante incluye todos los términos del Caso B, con la incorporación de lo siguiente:
- (a) El acuerdo vinculante impone ahora una penalización de 5 millones de u.m. bajo condiciones específicas. Si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca dentro del periodo de 10 años, se le requiere el pago de una penalización de 5 millones de u.m. a la Entidad P.
 - (b) La penalización de 5 millones de u.m. es pagadera además de la devolución de fondos por incumplimiento de las condiciones del acuerdo vinculante relacionado con la construcción o la operación del activo. Para mayor claridad, si la Entidad R ha finalizado la construcción del edificio y lo ha operado como biblioteca durante nueve años, pero deja de operar la biblioteca al comienzo del décimo año, se le requiere el pago de 6 millones de u.m. (devolución de 1 millón de u.m. de ingresos no acumulados (devengados) relacionados con la subvención de operación y la penalización de 5 millones de u.m.) a la Entidad P.

- EI285 En este escenario, la contabilización de las partes de 22 y 10 millones de u.m. de la transferencia para la construcción y operación del edificio como biblioteca será la misma que en los casos A y B. Es decir, los 32 millones de u.m. se reconocerán como pasivo en el momento de su recepción. Posteriormente, el pasivo de 22 millones de u.m. se dará de baja en cuentas y se reconocerá como ingreso a medida que se construya el edificio, y el pasivo de 10 millones de u.m. se dará de baja y se reconocerá como ingreso durante el periodo de operación de 10 años.
- EI286 La Entidad R no reconoce la penalización de 5 millones de u.m. adicionales porque se trata de un pasivo contingente (tal como se define en la NICSP 19) que no es una obligación presente (tal como se describe en el capítulo 5, Elementos de los estados financieros, del Marco Conceptual). Esta penalización solo se convierte en una obligación presente una vez que se ha producido el evento pasado (infracción de los términos del acuerdo al no operar el edificio como biblioteca). La Entidad R tendrá que considerar si la información a revelar sobre el pasivo contingente es requerida por la NICSP 19.

Caso D - La transferencia solo está relacionada con la operación de un activo

- EI287 El siguiente escenario es independiente de los Casos A-C, e ilustra la contabilización de los ingresos procedentes de una transferencia de actividades ordinarias para destacar las diferencias con la contabilización de los ingresos procedentes de transferencias de capital.
- EI288 En este escenario:
- (a) La Entidad R ya es propietaria del edificio;
 - (b) El acuerdo vinculante incluye los términos relativos a una transferencia de 10 millones de u.m. para subvencionar la operación del edificio como biblioteca pública durante los próximos 10 años. Se requiere que la transferencia de fondos se produzca al finalizar el acuerdo vinculante;
 - (c) A lo largo del periodo de 10 años, se requiere que la Entidad R proporcione pruebas a la Entidad P de que el edificio ha sido operado como biblioteca pública; y
 - (d) si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca en cualquier momento durante el periodo de 10 años, se le requiere que reembolse a la Entidad P una parte de la transferencia de explotación de 10 millones de u.m. en función del importe de tiempo restante en el periodo de 10 años.

- EI289 En este escenario, la transferencia de 10 millones de u.m. solo se refiere a las obligaciones de cumplimiento de operar el edificio existente como biblioteca pública durante un periodo de 10 años. Tras la recepción inicial, la Entidad R reconoce los 10 millones de u.m. como un pasivo.
- EI290 La Entidad R ha determinado que esta obligación de cumplimiento está satisfecha, ya que el edificio está siendo operado como biblioteca a lo largo del periodo de 10 años. Por lo tanto, la Entidad R da de baja el pasivo y reconoce unos ingresos de 1 millón de u.m. anuales a medida que opera el edificio como biblioteca pública.

Ejemplo 52 - Transferencias de activos físicos

- EI291 Una red sanitaria pública (Salud Pública) suscribe un acuerdo vinculante el 1 de enero de 20X2 con el gobierno regional (Gobierno) y acuerda lo siguiente:

- (a) El Gobierno transferirá la propiedad de una máquina de rayos X a Salud Pública una vez finalizado el acuerdo vinculante;
- (b) Salud Pública utilizará la máquina para proporcionar servicios de rayos X a los ciudadanos de la región durante 10 años. Tras este periodo de 10 años, Salud Pública conservará la propiedad de la máquina;
- (c) Si Salud Pública deja de utilizar la máquina para proporcionar servicios de diagnóstico por imagen durante el periodo de 10 años, se le requerirá que devuelva la máquina al Gobierno; y
- (d) en el momento de la transferencia, la vida útil restante de la máquina es de 15 años.

EI292 En este escenario, la transacción constituye una transferencia tal y como se define en el párrafo 4 de la NICSP 47, pero no es una transferencia de capital ya que Salud Pública no está obligada a utilizar el activo físico recibido para adquirir o construir un activo no financiero.

EI293 Tras la transferencia de la máquina de rayos X, Salud Pública aplica el párrafo 129 de la NICSP 47 y reconoce y mide el activo a su costo atribuido en la fecha de adquisición de conformidad con la NICSP 45. La entidad también reconoce un pasivo equivalente, que se da de baja (y se reconocen los ingresos de actividades ordinarias) a lo largo de los 10 años a medida que la obligación de cumplimiento se satisface con el tiempo. Salud Pública también amortizaría la máquina de rayos X a lo largo de su vida útil restante de 15 años de acuerdo con la NICSP 45.

Compromisos de donaciones

Ejemplo 53 - Llamamiento televisivo para el Hospital Público

EI294 En la noche del 30 de junio de 20X5, una cadena de televisión local realiza un llamamiento para recaudar fondos para un hospital público (el Hospital). La fecha de presentación de informes anuales del Hospital es el 30 de junio. Los telespectadores telefonan o envían un e-mail prometiendo enviar donaciones de importes especificados de dinero. Al final de la campaña se han comprometido donaciones por 2 millones de u.m. Las donaciones comprometidas no son vinculantes para aquéllos que realizan el compromiso de donación. La experiencia con campañas previas indica que aproximadamente se materializarán el 75 por ciento de las donaciones comprometidas.

EI295 El Hospital no reconoce ningún importe en sus estados financieros con propósito general en relación con los compromisos de donaciones. El Hospital no controla los recursos relacionados con los compromisos de donaciones, porque no tiene la capacidad de excluir o regular el acceso de otros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de los recursos por compromisos de donaciones; por lo tanto, no puede reconocer el activo ni los ingresos correspondientes hasta que la donación sea vinculante para el donante, de conformidad con el párrafo GA150 de la NICSP 47.

Préstamos en condiciones favorables

Ejemplo 54 - Préstamos en condiciones favorables

EI296 Una entidad recibe una financiación de 6 millones de u.m. de una agencia de desarrollo multilateral (Agencia) para construir 10 escuelas en los próximos 5 años. La financiación se concede en los siguientes términos:

INGRESOS

- (a) No es necesario reembolsar 1 millón de u.m. de la financiación, siempre que se construyan las escuelas
- (b) 5 millones de la financiación se reembolsarán de la siguiente forma:

Año	Capital a reembolsar
1	0%
2	10%
3	20%
4	30%
5	40%

- (c) Los intereses se cobran al 5% anual durante el periodo del préstamo (supongamos que los intereses se pagan anualmente al final del periodo). La tasa de interés del mercado para un préstamo similar es del 10%;
- (d) en la medida en que no se hayan construido las escuelas, la financiación proporcionada deberá devolverse al donante (supongamos que el donante dispone de sistemas de control eficaces y tiene un historial de requerir la devolución de los fondos no utilizados); y
- (e) La entidad construye las siguientes escuelas a lo largo del periodo del préstamo;

Año	Estatus
1	1 escuela terminada
2	3 escuelas terminadas
3	5 escuelas terminadas
4	1. escuelas terminadas

EI297 La entidad determinó que la esencia del millón de u.m. son ingresos y no una aportación de los propietarios. En esencia, la entidad ha recibido un préstamo en condiciones favorables que incluye una transferencia de 1 millón de u.m. y un préstamo de 5 millones de u.m., así como una transferencia adicional de 784.550 u.m. (que es la diferencia entre los recursos del préstamo de 5 millones de u.m. y el valor actual de los flujos de efectivo contractuales del préstamo, descontados utilizando la tasa de interés relacionada con el mercado del 10 por ciento).

EI298 Considerando los párrafos GA152 y GA153 de la NICSP 47, la entidad contabiliza la transferencia de 1 millón de u.m. + 784.550 u.m. de acuerdo con esta norma, y el préstamo con sus correspondientes intereses contractuales y pagos de capital de acuerdo con la NICSP 41.

EI299 Los asientos contables se ilustran a continuación:

1. En el reconocimiento inicial, el receptor de los recursos reconocerá lo siguiente:				
Dr		Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo		4.215.450 u.m.
	Cr	Pasivo		1.784.550 u.m.

INGRESOS

2. Año 1: el receptor del recurso reconocerá lo siguiente:				
Dr		Pasivo	178.455 u.m.	
	Cr	Ingresos		178.455 u.m.
(1/10 escuelas construidas X 1.784.550 u.m.) (Nota: Los asientos de diario por el reembolso de intereses y capital y los intereses acumulados o devengados no se han reflejado en este ejemplo porque lo que se pretende es ilustrar el reconocimiento de ingresos que surgen de los préstamos en condiciones favorables. Ejemplos completos se incluyen en los Ejemplos ilustrativos para la NICSP 41)				

3. Año 2: el receptor de los recursos reconocerá lo siguiente (suponiendo que el receptor de los recursos mida posteriormente el préstamo en condiciones favorables al costo amortizado):				
Dr		Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingresos		356.910 u.m.
(3/10 escuelas construidas X 1.784.500 u.m. – 178.455 u.m. ya reconocidas)				

4. Año 3: el receptor del recurso reconocerá lo siguiente:				
Dr		Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingresos		356.910 u.m.
(5/10 escuelas construidas X 1.784.550 – 535.365 u.m. ya reconocidas)				

5. Año 4: el receptor del recurso reconocerá lo siguiente:				
Dr		Pasivo	892.275 u.m.	
	Cr	Ingresos		892.275 u.m.
(Todas las escuelas construidas, 1.784.550 u.m. – 892.275 u.m.) Si el préstamo en condiciones favorables se concediera sin condiciones, el receptor del recurso reconocería lo siguiente en el reconocimiento inicial:				
Dr		Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo		4.215.450 u.m.
	Cr	Ingresos		1.784.550 u.m.

Condonación de la deuda

Ejemplo 55 - Condonación de deuda

EI300 El gobierno nacional (Gobierno N) suscribió un acuerdo vinculante para prestar a un gobierno local (Gobierno L) 20 millones de u.m. para que el Gobierno L pudiera construir una planta de tratamiento de aguas. Tras un cambio de política, el Gobierno N decide condonar el préstamo y lo comunica por escrito al gobierno local. También adjunta la documentación del préstamo, que ha sido anotada en el sentido de que el préstamo ha sido condonado.

EI301 Tras recibir esta carta y la documentación del Gobierno N, el Gobierno L da de baja el pasivo por el préstamo y reconoce los ingresos en el estado de rendimiento financiero en el periodo sobre el que se informa en el que se da de baja el pasivo de conformidad con los párrafos GA155 a GA158 de la NICSP 47.

Legados

Ejemplo 56 - Propuesta de legado

EI302 Una recién licenciada de 25 años (la Licenciada) de una universidad pública nombra a la universidad pública (la Universidad) como beneficiaria principal en su testamento. Esto es comunicado a la universidad. La graduada es soltera y sin hijos y tiene un patrimonio actualmente valorado en 500.000 u.m.

EI303 La Universidad no reconoce ningún activo o ingreso en sus estados financieros con propósito general para el periodo en el que se realiza el testamento, de acuerdo con los párrafos GA161 a GA163 de la NICSP 47. El evento pasado para un legado es la muerte del testador (es decir, el Graduado), que no se ha producido.

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie

Ejemplo 57 - Bienes en especie

EI304 Una Agencia de Defensa del Gobierno A (Agencia de Defensa) acuerda proporcionar a una Agencia de Ayuda del Gobierno B (Agencia de Ayuda) sus tiendas de lona obsoletas para su uso como alojamiento de ayuda de emergencia tras un desastre natural. La Agencia de Defensa compró las tiendas por 100 u.m. la unidad dos años antes de transferirlas a la Agencia de Ayuda. El acuerdo señala que las tiendas están valoradas en 100 u.m. por unidad.

EI305 La Agencia de Ayuda concluye que ha recibido un donativo en forma de bienes en especie y aplica los párrafos GA164 a GA167 de la NICSP 47. Tras la recepción, la Agencia de Ayuda determina que la NICSP 45 es la NICSP relevante y que las tiendas se mantienen para su capacidad operativa. La Agencia de Ayuda determina que el valor operativo actual para esta versión obsoleta de la tienda es de 50 u.m. Por lo tanto, la Agencia de Ayuda reconoce los ingresos por el valor de 50 u.m. por unidad recibida en lugar de las 100 u.m. señaladas en el acuerdo.

Ejemplo 58 - Ayuda exterior

EI306 El Gobierno Nacional A (Gobierno A) suscribe un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno Nacional B (Gobierno B), que proporciona al Gobierno A ayuda al desarrollo para apoyar los objetivos sanitarios del Gobierno A durante un periodo de dos años. El acuerdo de asistencia externa es vinculante para ambas partes a través de un tribunal de justicia internacional. El acuerdo especifica los detalles de la ayuda al desarrollo por cobrar por el Gobierno A y los tipos de partidas o desembolsos a los que pueden destinarse los fondos para promover sus objetivos sanitarios. El Gobierno A mide la contraprestación de la transacción de la ayuda al desarrollo en 5 millones de u.m. Los fondos no utilizados durante el periodo de dos años deben devolverse al Gobierno B.

EI307 Al inicio del acuerdo vinculante, el Gobierno A tiene un derecho y una obligación combinados que constituyen un único activo o pasivo, que se mide a cero porque el acuerdo vinculante está totalmente insatisfecho. El Gobierno A reconocerá un activo en su estado de situación financiera

INGRESOS

de conformidad con los párrafos 18 a 25 (por ejemplo, cuando el Gobierno A reciba una entrada de recursos del Gobierno B, o si el Gobierno A comienza a satisfacer sus obligaciones de cumplimiento incurriendo en desembolsos admisibles de conformidad con los términos del acuerdo de ayuda exterior). El Gobierno A también reconocería un pasivo, que se da de baja en cuentas (y se reconocen los ingresos) a medida que se satisface la obligación de cumplimiento.

Comparación con la NIIF 15

Los requerimientos contables de los acuerdos vinculantes de la NICSP 47, Ingresos, proceden principalmente de la NIIF 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en 2014, incluidas las modificaciones hasta marzo de 2018). Las principales diferencias entre la NICSP 47 y la NIIF 15 son las siguientes:

- La NICSP 47 se aplica a todas las transacciones de ingresos del sector público, que pueden derivarse de transacciones con o sin acuerdos vinculantes. La NIIF 15 se aplica a un subconjunto de acuerdos vinculantes, concretamente a los contratos de entrega de bienes o prestación de servicios a los clientes.
- La NICSP 47 requiere explícitamente que una entidad determine si los ingresos proceden de una transacción con o sin acuerdo vinculante. La NIIF 15 no requiere explícitamente que una entidad determine si los ingresos proceden de un contrato.
- La NICSP 47 utiliza el término "obligación de cumplimiento" como unidad de cuenta para el reconocimiento de ingresos en un acuerdo vinculante, que es un compromiso bien de utilizar recursos internamente para bienes o servicios distintos, bien de transferir bienes o servicios distintos a otra parte (es decir, un comprador o un tercero beneficiario). La NIIF 15 utiliza el término "obligación de desempeño" como unidad de cuenta para el reconocimiento de ingresos en un contrato, que es un compromiso de transferir bienes o servicios distintos a un cliente.
- El concepto de obligaciones de desempeño en la NICSP 47 es más amplio que el de obligaciones de desempeño en la NIIF 15. En consecuencia, la NIC 20, *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, no es aplicable a las organizaciones del sector público porque la NICSP 47 incluye principios para contabilizar las transferencias de capital y otras transferencias derivadas de acuerdos vinculantes.
- La NICSP 47 requiere que la entidad revele cualquier transacción en la que se vea obligada a satisfacer una obligación, con independencia de la capacidad o intención de pago de la contraparte y de la probabilidad de recaudación de la contraprestación. La NIIF 15 no requiere que se revele esta información.
- La NICSP 47 utiliza una terminología diferente a la de la NIIF 15. Por ejemplo, la NICSP 47 proporciona los términos "obligación de desempeño", "suministrador de recursos", "valor independiente" y "esencia económica", mientras que la NIIF 15 utiliza los términos "obligación de desempeño", "cliente", "precio de venta independiente" y "esencia comercial", respectivamente.

Comparación con las EFG

Al desarrollar la NICSP 47, Ingresos, el IPSASB consideró las guías para informar de las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG).

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

- Las semejanzas y diferencias entre la contabilidad según las NICSP 47 y las EFG dependerán de los hechos y circunstancias de las transacciones de ingresos.
- Tanto las NICSP 47 como las EFG requieren que una entidad contabilice los ingresos según el principio de la contabilidad de acumulación (o devengo). Sin embargo, la NICSP 47 utiliza terminología contable mientras que las EFG utilizan terminología económica, lo que puede conducir al mismo resultado contable.
- La NICSP 47 distingue entre ingresos procedentes de transacciones con o sin acuerdo vinculante. Las EFG distinguen las transacciones de ingresos por sus características, incluido si se trata de una transacción de mercado.
- La NICSP 47 considera la exigibilidad de los derechos u obligaciones individuales de la entidad para identificar si los ingresos proceden de una transacción con un acuerdo vinculante. La EFG considera diferentes características para identificar el tipo de ingresos, incluido si se trata de una transacción de mercado.
- Según la NICSP 47, una entidad reconoce los ingresos cuando (o a medida que) satisface cualquier obligación exigible asociada a un ingreso (o derecho a un ingreso) de recursos, según lo especificado en el acuerdo. Con arreglo a las EFG, el momento de reconocimiento de los ingresos se basa en el tipo de ingresos.
- La NICSP 47 incluye requerimientos de información a revelar que están presentes en las EFG.

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

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

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

Propiedad intelectual © mayo de 2023 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Para obtener información sobre derechos de autor, marcas registradas y [permisos](#), diríjase a permisos o póngase en contacto con permissions@ifac.org.

IPSASB

**International Public
Sector Accounting
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ipsasb.org