

**Proyecto de Norma 88**  
**Marzo, 2024**

*Fecha límite para comentarios: 31 de mayo del 2024*

**IPSAS®**

*Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público Propuesta®*

---

**Acuerdos que Transmiten Derechos  
sobre Activos (Modificaciones a la NICSP  
47 y la NICSP 48)**

*(Traducción oficial en proceso, traducción con fines de divulgación elaborada por el Colegio de Contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador en Colaboración con la Comisión Sector Público de la AIC, no se recomienda la difusión hasta que sea una traducción autorizada por IFAC)*



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

El objetivo del IPSASB es servir al interés público estableciendo normas de contabilidad del sector público de alta calidad y facilitando su adopción e implementación, mejorando así la calidad y coherencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la transparencia y la rendición de cuentas financieras del sector público.

Para cumplir este objetivo, el IPSASB establece las IPSAS® y Directrices de Prácticas Recomendadas (RPG) para su uso en entidades del sector público, incluidos gobiernos nacionales, regionales, locales y agencias gubernamentales relacionadas.

Las IPSAS se relacionan con los estados financieros con propósito general (estados financieros) y tienen autoridad. Los RPG son pronunciamientos que brindan orientación sobre buenas prácticas en la preparación de informes financieros de propósito general (GPFR) que no son estados financieros. A diferencia de las IPSAS, los RPG no establecen requisitos. Actualmente todos los pronunciamientos relativos a GPFR que no sean estados financieros son BPR. Los BPR no proporcionan orientación sobre el nivel de seguridad (si corresponde) al que debe estar sujeta la información.

Las estructuras y procesos que respaldan las operaciones del IPSASB son facilitados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Copyright© Marzo, 2024 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Para obtener información sobre derechos de autor, marcas comerciales y permisos, consulte la [página 20](#).

## SOLICITUD DE COMENTARIOS

Este Proyecto de Norma (ED), *Acuerdos que Transmiten Derechos sobre Activos* (Las modificaciones a las IPSAS 47 e IPSAS 48) fueron desarrolladas y aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público® (IPSASB®).

Las propuestas de este Proyecto de Norma pueden modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de ser emitidos en su forma final. **Los comentarios se solicitan antes del 31 de mayo del 2024.**

Se solicita a los encuestados que envíen sus comentarios electrónicamente a través del sitio web del IPSASB, utilizando el enlace "[Enviar un comentario](#)". Envíe sus comentarios en formato PDF y Archivo de Word. Además, tenga en cuenta que los usuarios nuevos deben registrarse para utilizar esta función. Todos los comentarios se considerarán un asunto de registro público y, en última instancia, se publicarán en el sitio web. Esta publicación se puede descargar del sitio web del IPSASB: [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org). El texto aprobado se publica en idioma inglés.

### Proyecto de Arrendamientos del IPSASB

En enero del 2022, el IPSASB publicó la [NICSP 43, Arrendamientos](#), que está alineado con la NIIF 16, *Arrendamientos*. La publicación del IPSAS 43 completó la primera fase del proyecto de Arrendamientos del IPSASB.

Los Fundamentos de las Conclusiones de la IPSAS 43 explican cómo el IPSASB abordó las cartas de comentarios al desarrollar la IPSAS 43 y las razones para tener un enfoque gradual para el proyecto de Arrendamientos.

La segunda fase del proyecto Arrendamientos condujo a la publicación en enero del 2021 de la [Solicitud de Información \(RFI\), Arrendamientos concesionales y otros Acuerdos Similares a los Arrendamientos](#). El *objetivo* de la segunda fase del proyecto Arrendamientos es desarrollar orientación adicional sobre arrendamientos concesionarios y otros acuerdos similares a los arrendamientos.

En enero de 2023, el IPSASB publicó la [Ed 84, Arrendamientos Concesionales y Derechos de Uso de Activos en Especie \(Enmiendas a las NICSP 43 y NICSP 23\)](#) proponer orientación para algunos de los acuerdos identificados en el RFI.

Cuando se publicó el ED 84, el IPSASB no había aprobado el IPSAS 47, *Ganancia* y la NICSP 48, *Gastos de Transferencia*. Este ED complementa y actualiza las propuestas del ED 84 al aclarar las modificaciones propuestas a las IPSAS 47 e IPSAS 48 que surgen de la fase dos del proyecto de Arrendamientos.

Se espera que el Pronunciamento Final incluya ejemplos ilustrativos en la IPSAS 43 sobre Derechos de Acceso, Acuerdos que Permiten el Derecho a Usar un Activo y Propiedades Compartidas que expliquen por qué estos acuerdos no son arrendamientos.

### Objetivo del ED

El objetivo de este ED es proponer guías adicionales para la concesión en arrendamientos concesionales y para otros acuerdos que transmiten derechos sobre activos.

### Guía para los encuestados

El IPSASB agradece los comentarios sobre todos los asuntos tratados en este ED. Los comentarios son más útiles si indican el párrafo o grupo de párrafos específico con el que se relacionan, contienen una justificación clara y, cuando corresponda, brindan una sugerencia de redacción alternativa. Los comentarios deben enviarse en inglés.

Los asuntos específicos para comentarios solicitados para el ED se proporcionan a continuación.

**Asunto específico para el comentario 1:**

El IPSASB decidió trasladar las propuestas del ED 84 en la IPSAS 23, *Ingresos por Transacciones Sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* relacionados con la concesión en arrendamientos concesionarios según la NICSP 47 (véanse los párrafos NICSP 47. BC 141 - BC 145). ¿Está de acuerdo con las modificaciones propuestas a la IPSAS 47? En caso negativo, explique sus motivos. Si está de acuerdo, proporcione cualquier motivo adicional que no se haya discutido ya en los Fundamentos de las Conclusiones.

**Asunto específico para el comentario 2:**

El IPSASB decidió proponer guías no autorizadas para acuerdos que transfieren derechos sobre activos en la IPSAS 47 (véanse los párrafos IPSAS 47. BC 146 - BC 150). ¿Está de acuerdo con las modificaciones no autorizadas propuestas a la IPSAS 47? En caso negativo, explique sus motivos. Si está de acuerdo, proporcione cualquier motivo adicional que no se haya discutido ya en los Fundamentos de las Conclusiones.

**Asunto específico para el comentario 3:**

El IPSASB decidió proponer guías no autorizadas para acuerdos que transfieren derechos sobre activos sin contraprestación en la IPSAS 48 (véanse los párrafos IPSAS 48. BC 41 - BC 44). ¿Está de acuerdo con las modificaciones no normativas propuestas a la IPSAS 48? En caso negativo, explique sus motivos. Si está de acuerdo, proporcione cualquier motivo adicional que no se haya discutido ya en los Fundamentos de las Conclusiones.

**PROYECTO DE EXPOSICIÓN 88, ACUERDOS QUE TRANSMITEN DERECHOS SOBRE  
ACTIVOS (MODIFICACIONES A LA NICSP 47 Y NICSP 48)**

**CONTENIDO**

---

Modificaciones a la NICSP 47, <i>Ganancia</i> .....	6
Modificaciones a la NICSP 48, <i>Gastos de Transferencia</i> .....	18

---

## MODIFICACIONES A LA NICSP 47, GANANCIA

Se añaden los párrafos 194A, 203A, GA153A - AG153B, AG202A - AG202K, FC141 - FC151, IE1A - IE1J, IE296A e IE308. Se modifican los párrafos GA1 y GA154. Se añaden los encabezados anteriores a los párrafos AG153A, AG202A, AG202C, AG202D, AG202F, AG202H, BC141, IE1A, IE1B, IE1E, IE1H, IE296A e IE308. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

### Fecha de vigencia y transición

#### Fecha efectiva

...

194A. Se modificaron los párrafos GA1 y GA154 y se modificaron los párrafos 194A, 203A, GA153A a GA153B, AG202A-AG202K fueron agregados por el [borrador] IPSAS [X] (ED 88), Acuerdos que Transmiten Derechos Sobre Activos (Modificaciones a las IPSAS 47 e IPSAS 48) emitidas en [Mes Año]. Una entidad aplicará estas modificaciones a los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del [MM, DD, AAAA]. Se permite la aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un período que comienza antes del [MM DD, AAAA], revelará ese hecho y aplicará la NICSP 43, la NICSP 45, la NICSP 46, la NICSP 47 y la NICSP 48 al mismo tiempo.

...

#### Transición

...

203A. Los requisitos de transición para activos por derecho de uso en la NICSP 43 también son aplicables a la medición de los activos en especie por derecho de uso mantenidos por una entidad, según corresponda.

## Guía de aplicación

*Este Apéndice es parte integral de la NICSP 47.*

AG1. Esta Guía de aplicación está organizada en las siguientes categorías:

...

(e) Aplicación de Principios a Transacciones Específicas (párrafos GA139 - GA202);

...

(va) Arrendamientos en Condiciones Concesionales para Arrendatarios (párrafos GA153A - GA153B);

...

(xiv) Acuerdos de Bill-and-Hold (párrafos AG199 - AG202); y

(xv) Activos por derecho de uso en especie (párrafos GA202A - AG202K); y

...

### Aplicación de principios a transacciones específicas

...

#### Arrendamientos Concesionales para Arrendatarios

AG153A. Los arrendamientos concesionales son arrendamientos recibidos por un arrendatario en condiciones inferiores a las del mercado, la porción del arrendamiento es pagadero, junto con cualquier pago de intereses, se contabiliza de acuerdo con la NICSP 43. Un arrendatario considera si existe alguna diferencia entre el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basadas en el uso actual del activo subyacente y el valor presente de los pagos contractuales en el reconocimiento inicial es un ingreso que debe contabilizarse de acuerdo con esta Norma.

AG153B. Cuando un arrendatario determina que la diferencia entre el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basado en el uso actual del activo subyacente y el valor presente de los pagos contractuales en el reconocimiento inicial son ingresos, un arrendatario reconoce la diferencia como ingresos, excepto si existe una obligación de cumplimiento. Cuando existe una obligación de cumplimiento, el arrendatario considera si da lugar a la existencia y reconocimiento de un pasivo. A medida que el arrendatario satisface la obligación de cumplimiento, el pasivo se reduce y se reconoce una cantidad igual de ingresos.

#### *Medición de Activos Transferidos*

AG154. Como requiere el párrafo 106, los activos transferidos se miden a su contraprestación de transacción en la fecha de reconocimiento. Cuando una entidad recibe la contraprestación en una forma distinta del efectivo, la contraprestación distinta del efectivo se mide inicialmente a su valor actual de acuerdo con las IPSAS pertinentes;

...

- (d) Los activos por derecho de uso mantenidos por un arrendatario adquiridos mediante arrendamientos concesionarios se medirán inicialmente al valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basadas en el uso actual del activo subyacente de acuerdo con la NICSP 43.

...

#### Activos por Derecho de Uso en Especie

##### Identificación

AG202A. Los activos por derecho de uso en especie son activos por derecho de uso recibidos sin contraprestación. Una entidad identifica un activo por derecho de uso en especie de acuerdo con los requisitos de los párrafos 10 - 12 y GA10 - GA34 de la NICSP 43, Arrendamientos para identificar un arrendamiento, con las adaptaciones necesarias en caso de falta de pagos.

AG202B. Los activos por derecho de uso en especie son transferencias de activos que una entidad realiza a otra, ya sea libre de requisitos o puede estar sujeto a determinadas obligaciones. El proveedor de recursos puede ser una entidad o un individuo. Para los activos por derecho de uso en especie, el evento pasado que da lugar al control de los recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio es normalmente la recepción del activo por derecho de uso en especie.

##### Reconocimiento

AG202C. Los activos por derecho de uso en especie se reconocen como activos de acuerdo con los párrafos 18 - 25 y el reconocimiento de los ingresos depende de si surgen de una transacción con un acuerdo vinculante.

##### Medición

AG202D. En el reconocimiento inicial, los activos por derecho de uso en especie se miden al valor presente de los pagos a tasas de mercado basadas en el uso actual del activo subyacente de acuerdo con los párrafos 26A y 26B de la NICSP 43. Si los pagos por los activos por derecho de uso en especie a tasas de mercado basadas en el uso actual del activo subyacente no son fácilmente disponibles, el activo por derecho de uso en especie se medirá de acuerdo con los párrafos 24 - 26 de la NICSP 43.

AG202E. Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá posteriormente los activos por derecho de uso en especie de acuerdo con los párrafos 30 - 36 de la NICSP 43 para activos por derecho de uso.

##### Presentación

##### Mostrar

AG202F. Una entidad presentará en el estado de situación financiera o revelará en las notas el derecho de uso activos en especie por separado de otros activos. Si una entidad no presenta los activos por derecho de uso en especie por separado en el estado de situación financiera, la entidad deberá:

- (a) Incluir activos por derecho de uso en especie dentro de la misma partida en la que se presentarían los correspondientes activos subyacentes si fueran de propiedad; y
- (b) Revelar qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos por derecho de uso en especie.

AG202G. Una entidad puede presentar activos por derecho de uso en especie junto con otros activos por derecho de uso.

Divulgación

AG202H. Una entidad revelará en las notas a los estados financieros con propósito general la naturaleza y principales tipos de clases de activos en especie por derecho de uso, mostrando por separado las principales clases de activos en especie por derecho de uso recibidos.

AG202I. Para activos en especie por derecho de uso, una entidad revelará en las notas al propósito general estados financieros el:

- (a) Cargo por depreciación de activos por derecho de uso en especie por clase de activo subyacente; e
- (b) Importe en libros al final del periodo sobre el que se informa por clase de activo subyacente.

AG202J. Si los activos en especie por derecho de uso cumplen con la definición de propiedad de inversión, una entidad aplicará los requisitos de revelación en la NICSP 16. En ese caso, una entidad no está requerida a divulgar revelaciones en GA202I para aquellos activos en especie por derecho de uso.

AG202K. Si una entidad mide los activos por derecho de uso en especie a importes revaluados aplicando la NICSP 45, la entidad revelará la información requerida por el párrafo 74 de la NICSP 45 para aquellos activos en especie por derecho de adquisición.

## Bases para las conclusiones

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NICSP 47, pero no forman parte de ella.*

...

### **Revisión de la NICSP 47 como resultado de la [proyecto] NICSP [X] (ED 88), Acuerdos que Transmiten Derechos sobre Activos (Modificaciones a la NICSP 47 y la NICSP 48) emitido en [Mes y Año]**

- BC141. En enero de 2021, el IPSASB emitió la Solicitud de Información (RFI), *Arrendamientos Concesionales y Otros Acuerdos Similares a los Arrendamientos*. El RFI incluía un conjunto de acuerdos similares a los arrendamientos que son comunes en el sector público<sup>1</sup>.
- BC142. Según la información recibida de quienes respondieron a la RFI, en enero del 2023, el IPSASB emitió el *Proyecto de Norma (ED) 84, Arrendamientos Concesionales y Activos por Derecho de Uso en Especie (Modificaciones a las IPSAS 43 y IPSAS 23)*. El ED 84 propuso nuevos requisitos contables específicos del sector público para dos de los seis tipos de acuerdos identificados en el RFI. Con respecto a los acuerdos restantes de RFI, el IPSASB había adoptado la opinión de que las IPSAS aplicables en el momento de la publicación del ED 84 ya proporcionaban los principios sobre cómo contabilizar esos acuerdos.
- BC143. Durante la revisión de las respuestas al ED 84, el IPSASB destacó que algunos de los que respondieron plantearon algunas cuestiones que estaban relacionadas con acuerdos que no cumplen con la definición de arrendamiento o activo en especie por derecho de uso. El IPSASB también destacó que esto puede estar relacionado con el hecho de que el Proyecto de Norma 84 no propuso contabilizar los tipos restantes de acuerdos incluidos en el RFI que no cumplen con la definición de arrendamiento o activo en especie por derecho de uso. Por lo tanto, quienes respondieron no tenían una visión integral sobre la contabilización de estos tipos de acuerdos que transmiten derechos sobre activos.
- BC144. En mayo del 2023, el IPSASB publicó la IPSAS 45, *Propiedad, Planta y Equipo*<sup>2</sup>, NICSP 46, *Medición*, NICSP 47, *Ganancia*<sup>3</sup>, y la NICSP 48, *Gastos de Transferencia*. Como la IPSAS 47 reemplaza IPSAS 23, las propuestas de enmiendas del Proyecto de Norma 84 a la IPSAS 23 ya no serán aplicables a partir del 2026.
- BC145. El IPSASB decidió publicar el ED 88 con una propuesta de orientación autorizada y no autorizada para la concesión en arrendamientos concesionarios para arrendatarios en la NICSP 47 para actualizar las propuestas en el Proyecto de Norma 84.
- BC146. El IPSASB también decidió proponer guías no autorizadas en las IPSAS 47 e IPSAS 48, *Gastos de Transferencia* para los acuerdos restantes en el RFI que transmiten derechos sobre activos, complementando y actualizando así las propuestas en el ED 84.
- BC147. Al desarrollar la guía propuesta en el Proyecto de Norma 88, el IPSASB decidió proporcionar sólo ejemplos ilustrativos ejemplos sobre los acuerdos restantes en el RFI porque estos acuerdos pueden adoptar muchas formas.

---

1. La Solicitud de Información incluyó seis tipos de acuerdos, a saber: (i) Arrendamientos Concesionales, (ii) Arrendamientos a Contraprestación Cero o Nominal, (iii) Derechos de Acceso (o Derechos de Acceso a Propiedad y/o Tierra), (iv) Acuerdos que permiten el derecho de uso, (v) Acuerdos de alquiler de viviendas sociales y (vi) Propiedades compartidas con o sin un acuerdo de arrendamiento vigente.

2. La IPSAS 45 entrará en vigor el 1 de enero de 2025 y reemplaza a la IPSAS 17, *Propiedad, Planta y Equipo*.

3. La IPSAS 47 entrará en vigor el 1 de enero de 2026 y reemplaza a la IPSAS 9, *Ingresos por Transacciones Cambiarias*, NICSP 11, *Contratos de Construcción*, y la NICSP 23, *Ingresos por Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.

- BC148. El IPSASB destacó que algunos de quienes respondieron a la RFI habían identificado en su jurisdicción acuerdos que transmitían el derecho a utilizar un activo subyacente sin contraprestación alguna. Como este tipo de acuerdo no cumple con la definición de arrendamiento porque carece de contraprestación, y con la aprobación de la IPSAS 43, el IPSASB decidió crear un nuevo tipo de activo –el activo en especie por derecho de uso– que no existía en el momento de la aprobación de la NICSP 47, y modificar la NICSP 47 para proporcionar orientación sobre la contabilización de este tipo de acuerdo.
- BC149. El IPSASB decidió que la contabilización de los activos en especie por derecho de uso debe seguir el mismo principio que para los activos por derecho de uso adquiridos a través de un arrendamiento concesional porque ambos tienen tipos de contraprestación no monetaria.
- BC150. El IPSASB destacó que el reconocimiento de los servicios en especie es una elección y no un requisito. El IPSASB consideró si permitir una elección para reconocer activos en especie por derecho de uso. El IPSASB decidió exigir que el reconocimiento de los activos por derecho de uso en especie se alinee con la contabilidad tanto de los activos por derecho de uso bajo arrendamientos concesionales como de los activos donados.
- BC151. El IPSASB también consideró agregar ejemplos ilustrativos que acompañan a la IPSAS 31, *Activos Intangibles*, ya que algunos de estos acuerdos pueden cumplir con la definición de activo intangible. El IPSASB decidió no agregar ejemplos ilustrativos que acompañen a la IPSAS 31 porque el objetivo principal de emitir el Proyecto de Norma 88 es actualizar las IPSAS 47 y 48, ya que estas IPSAS aún no habían sido emitidas por el IPSASB en el momento de la aprobación del Proyecto de Norma 84.

## **Ejemplos ilustrativos**

*Estos ejemplos acompañan a la NICSP 47, pero no forman parte de ella.*

...

### **Alcance**

IE1A. Los ejemplos 0A a 0D ilustran los requerimientos del párrafo 3(d) de la NICSP 47 para evaluar si el acuerdo está en el alcance de la NICSP 47, en lugar de en el alcance de la NICSP 43. *Arrendamientos.*

#### *Ejemplo 0A – Derechos de acceso*

IE1B. Una agencia gubernamental (la Entidad) celebra un acuerdo con una entidad del sector público (Cliente) para transmitir el derecho de acceso a terrenos en un bosque y a pequeñas cabañas de estación para uso de los empleados del Cliente en el curso de sus operaciones por un período de cinco años. El Cliente utiliza el terreno para alimentar ovejas y vacas que se venderán en el curso de sus actividades. De una temporada a otra, la Entidad tiene la discreción de cambiar la porción de terreno y las cabinas de las estaciones pequeñas utilizadas por el Cliente dependiendo de otras actividades de la Entidad que se desarrollen en el terreno. El Cliente paga la contraprestación de la transacción por adelantado a la Entidad por el uso del terreno y las cabinas de la pequeña estación.

IE1C. La Entidad ha determinado que este acuerdo no es un arrendamiento porque no existen identificados activos ya que los activos se pueden cambiar.

IE1D. De acuerdo con el párrafo 3(d) de la NICSP 47, la Entidad determinó que este acuerdo es una transacción de ingresos en el alcance de la IPSAS 47. La Entidad confirma que el acuerdo es un acuerdo vinculante porque tiene una obligación exigible de proporcionar acceso al terreno y las cabañas, a cambio de un derecho exigible a recibir el pago del Cliente. Por lo tanto, la Entidad contabilizaría el acuerdo aplicando los párrafos 56 - 147 de la NICSP 47.

#### *Ejemplo 0B – Acuerdos que permiten el derecho a utilizar un activo*

IE1E. El Municipio A (la Entidad) celebra un acuerdo para proporcionar a la Agencia Gubernamental X (Cliente) el derecho a utilizar las propiedades de la Entidad, las cuales están diseñadas específicamente para brindar servicios educativos como parte de un programa nacional para certificar las calificaciones de la fuerza laboral por un período de siete años, a cambio de una contraprestación por transacción que se paga mensualmente. Durante el período de siete años, la Entidad puede y cambiará los edificios donde se produce la certificación de acuerdo con sus necesidades, siempre y cuando avise al Cliente con 30 días de antelación para los fines de planificación del Cliente.

IE1F. La Entidad ha determinado que este acuerdo no es un arrendamiento porque la Entidad tiene importantes derechos de sustitución.

IE1G. De acuerdo con el párrafo 3(d) de la NICSP 47, la Entidad determinó que este acuerdo es una transacción de ingresos en el alcance de la IPSAS 47. La Entidad confirma que el acuerdo es un acuerdo vinculante porque tiene una obligación exigible de proporcionar el derecho a usar sus propiedades para que el Cliente preste servicios educativos a cambio de un derecho exigible para recibir pagos del cliente. Por lo tanto, la Entidad contabilizaría el acuerdo aplicando los párrafos 56 a 147 de la NICSP 47.

Ejemplo 0C: Propiedades Compartidas

IE1H. El Municipio A (la Entidad) celebra un acuerdo con la Agencia Gubernamental B (Cliente) para compartir el uso de una planta en un edificio de oficinas durante tres años. La Entidad seguirá utilizando el piso la mayor parte del tiempo y coordina con el Cliente las fechas en que cada uno puede utilizarlo para sus propias actividades. El Cliente paga la transacción por adelantado cada mes, según la cantidad de días que planea usar el espacio de oficina.

IE1I. La Entidad ha determinado que este acuerdo no es un arrendamiento porque la Entidad no ha transferido al Cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio del uso del piso.

IE1J. De acuerdo con el párrafo 3(d) de la NICSP 47, la Entidad determinó que este acuerdo es una transacción de ingresos en el alcance de la IPSAS 47. La Entidad confirma que el acuerdo es un acuerdo vinculante porque tiene una obligación exigible de compartir el uso del espacio de oficina con el Cliente, a cambio de un derecho exigible al pago por parte del Cliente. Por lo tanto, la Entidad contabilizaría el acuerdo aplicando los párrafos 56 - 147 de la NICSP 47.

...

Arrendamientos Concesionales

Ejemplo 54A – Arrendamiento Concesional (Arrendatario) – La concesión resulta de pagos contractuales 30% más bajos que los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado.

IE296A. La entidad del sector público X (arrendatario) celebra un contrato de arrendamiento con el municipio y (arrendador) para utilizar un edificio para brindar servicios médicos a la población durante un período de 5 años. El Arrendador no regula los tipos de servicios médicos que se brindan a la población.

El pago anual por el arrendamiento a tasas de mercado basado en el uso actual del activo subyacente es CU 5.312.420.

El contrato de arrendamiento estipula que se debe pagar durante el período de 5 años de la siguiente manera:

Año 1: CU 3.718.694

Año 2: CU 3.718.694

Año 3: CU 3.718.694

Año 4: CU 3.718.694

Año 5: CU 3.718.694

Esto representa una reducción acordada del 30% en los pagos de arrendamiento a precios de mercado. La tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 5 por ciento anual, que el arrendatario puede determinar fácilmente.

El contrato de arrendamiento incluye una obligación de cumplimiento, específicamente de utilizar el edificio para brindar servicios médicos a la población durante 5 años. La obligación de cumplimiento se cumple de forma lineal.

Es un arrendamiento concesional, ya que el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado basados en el uso actual del activo subyacente es mayor que el valor presente del contrato.

El arrendatario ha recibido efectivamente una concesión de CU 6.900.000, que es la diferencia entre el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado y el valor presente de los pagos contractuales. (Nota: Una entidad consideraría si la sustancia de las CU 6.900.000 es una contribución de los propietarios o ingresos; supongamos para fines de este ejemplo que las CU 6.900.000 son ingresos ordinarios).

Los ingresos de CU 6.900.000 se contabilizan de acuerdo con la NICSP 47, y el arrendamiento, con sus intereses contractuales y pagos de arrendamiento relacionados, de acuerdo con la NICSP 43.

Los asientos para contabilizar el arrendamiento concesional son los siguientes:

1. En el reconocimiento inicial, el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Activo por derecho de uso	CU 23.000.000	
Cr	Pasivo por arrendamiento		CU 16.100.000
Cr	Pasivo		CU 6.900.000

2. Año 1: el Arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo	CU 1.380.000	
Cr	Ganancia		CU 1.380.000

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida por el arrendatario CU 6.900.000)

(Nota: Los asientos de diario para el reembolso de intereses y capital e intereses acumulados no se han reflejado en este ejemplo, ya que su objetivo es ilustrar el reconocimiento de ingresos que surgen de arrendamientos concesionarios. Se incluye un ejemplo completo en los Ejemplos ilustrativos de las IPSAS. 43.)

3. Año 2: el arrendatario reconocerá lo siguiente (el arrendatario posteriormente mide el arrendamiento concesional a costo amortizado):

Dr	Pasivo	CU 1.380.000	
Cr	Ganancia		CU 1.380.000

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida X CU 6.900.000)

4. Año 3: el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo	CU 1.380.000	
Cr	Ganancia		CU 1.380.000

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida X CU 6.900.000)

5. Año 4: el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo	CU 1.380.000	
Cr	Ganancia		CU 1.380.000

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida X CU 6.900.000)

6. Año 5: el arrendatario reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo	CU 1.380.000	
Cr	Ganancia		CU 1.380.000

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida X CU 6.900.000)

Si el arrendamiento concesional se otorgara sin obligación de cumplimiento, el arrendatario reconocería lo siguiente en el reconocimiento inicial:

Dr	Activo por derecho de uso	CU 23.000.000	
Cr	Pasivo por arrendamiento		CU 16.100.000
Cr	Pasivo		CU 6.900.000

...

### Activos por Derecho de Uso en Especie

#### Ejemplo 59 – Activos en Especie por Derecho de Uso

IE308. La entidad del sector público Z (Entidad Z) celebra un acuerdo con una Agencia Gubernamental (Agencia) durante 5 años para tener derecho a utilizar gratuitamente un campo deportivo destinado específicamente a los jóvenes. La Agencia no regula los tipos de servicios deportivos y sus precios que proporciona la Entidad Z.

La misma agencia gubernamental alquila un campo deportivo similar construido al mismo tiempo y con las mismas características en una ubicación diferente a una entidad del sector privado por CU 300.000 anuales durante 5 años. Esta información está disponible públicamente en el sitio web de la Agencia.

La tasa de endeudamiento incremental de la Entidad Z es del 5 por ciento anual.

#### Caso A – Con un Acuerdo Vinculante

La Entidad Z determina que, según el acuerdo, tiene un derecho exigible a usar el campo deportivo de forma gratuita y que tiene una obligación exigible (porque la Agencia puede rescindir el acuerdo si ese campo no está siendo utilizado por jóvenes en cualquier momento por 5 años). La Entidad Z determina que el acuerdo cumple con la definición de acuerdo vinculante e incluye una obligación de cumplimiento para garantizar que solo los jóvenes utilicen el campo deportivo. La obligación de cumplimiento se satisface en el tiempo, de forma lineal.

La Entidad Z confirmó que la sustancia del derecho de uso no es una contribución de los propietarios.

#### **Análisis**

La Entidad Z adquirió un activo por derecho de uso sin contraprestación alguna. El valor presente de los pagos a tasas de mercado es CU 1.298.843 (consulte la Tabla 1), que corresponde al valor del activo por derecho de uso y al ingreso total.

Los asientos de diario para contabilizar el activo por derecho de uso y los ingresos son los siguientes:

1. En el reconocimiento inicial, la Entidad Z reconocerá lo siguiente:

Dr	Activo por derecho de uso	CU 1.298.843	
Cr	Pasivo		CU 1.289.843

2. Año 1: La Entidad Z reconocerá lo siguiente:

<u>Dr</u>	<u>Pasivo</u>	<u>CU 259.769</u>	
<u>Cr</u>	<u>Ganancia</u>		<u>CU 259.769</u>

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida por la Entidad Z CU 1.298.843)

3. Año 2: La Entidad Z reconocerá lo siguiente:

<u>Dr</u>	<u>Pasivo</u>	<u>CU 259.769</u>	
<u>Cr</u>	<u>Ganancia</u>		<u>CU 259.769</u>

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida CU 1.298.843)

4. Año 3: La Entidad Z reconocerá lo siguiente:

<u>Dr</u>	<u>Pasivo</u>	<u>CU 259.769</u>	
<u>Cr</u>	<u>Ganancia</u>		<u>CU 259.769</u>

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida CU 1.298.843)

5. Año 4: La Entidad Z reconocerá lo siguiente:

<u>Dr</u>	<u>Pasivo</u>	<u>CU 259.769</u>	
<u>Cr</u>	<u>Ganancia</u>		<u>CU 259.769</u>

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida CU 1.298.843)

6. Año 5: La Entidad Z reconocerá lo siguiente:

<u>Dr</u>	<u>Pasivo</u>	<u>CU 259.769</u>	
<u>Cr</u>	<u>Ganancia</u>		<u>CU 259.769</u>

(1/5 de la obligación de cumplimiento, cumplida CU 1.298.843)

Caso B – Sin Acuerdo Vinculante

La entidad Z determina que, según el acuerdo, tiene un derecho exigible a usar el campo deportivo de forma gratuita, pero no existe una obligación exigible (porque la Agencia no puede obligar a la Entidad Z a restringir el uso del campo solo a los jóvenes). Por lo tanto, la Entidad Z determina que el acuerdo no es un acuerdo vinculante.

La Entidad Z reconoce lo siguiente en el reconocimiento inicial:

<u>Dr</u>	<u>Activo por derecho de uso</u>	<u>CU 1.298.843</u>	
<u>Cr</u>	<u>Pasivo</u>		<u>CU 1.289.843</u>

**Tabla 1: Pagos anuales (utilizando una tasa de endeudamiento incremental de Z al 5%)**

<u>Sin descuento</u>	<u>Valor Presente</u>
<u>Anual</u>	<u>Pagos en</u>
<u>Pagos por</u>	<u>Tarifas de Mercado</u>
<u>Arrendamiento en</u>	<u>(Valor del Derecho</u>
<u>Tarifas de Mercado</u>	<u>Activo de uso</u>
	<u>y ganancia total)</u>
<hr/>	<hr/>
(1)	(2)
<hr/>	<hr/>

PROYECTO DE EXPOSICIÓN 88, ACUERDOS QUE TRANSMITEN DERECHOS SOBRE ACTIVOS  
(MODIFICACIONES A LAS NICSP 47 YNICSP 48)

<u>Año 1</u>	<u>300.000</u>	<u>285.714</u>
<u>Año 2</u>	<u>300.000</u>	<u>272.109</u>
<u>Año 3</u>	<u>300.000</u>	<u>259.151</u>
<u>Año 4</u>	<u>300.000</u>	<u>246.811</u>
<u>Año 5</u>	<u>300.000</u>	<u>235.058</u>
<u>Total</u>	<u>1.500.000</u>	<u>1.298.843</u>

## MODIFICACIONES A LA NICSP 48, GASTOS DE TRANSFERENCIA

Se añaden los párrafos BC41 - BC44 e IE12A - IE12F. Se modifica el párrafo IE2. Se añaden los encabezamientos anteriores a los párrafos BC41, EI12A e IE12E. El texto nuevo está subrayado.

### Bases para las conclusiones

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NICSP 48, pero no forman parte de ella.*

...

#### **Revisión de la NICSP 48 como resultado de la [proyecto] NICSP [X] (ED 88), Acuerdos que Transmiten Derechos sobre Activos (Modificaciones a la NICSP 47 y la NICSP 48) emitido en [Mes y Año]**

BC41. En enero del 2021, el IPSASB emitió la Solicitud de Información (RFI), *Arrendamientos Concesionales y Otros Acuerdos Similares a los Arrendamientos*. El RFI incluía un conjunto de acuerdos similares a los arrendamientos que son comunes en el sector público<sup>4</sup>.

BC42. Según la información recibida de quienes respondieron a la RFI, en enero de 2023, el IPSASB emitió el Proyecto de Norma (ED) 84, *Arrendamientos Concesionales y Activos por Derecho de Uso en Especie (Modificaciones a las IPSAS 43 y IPSAS 23)*. El ED 84 propuso nuevos requisitos contables específicos del sector público para dos de los seis tipos de acuerdos identificados en el RFI. Con respecto a los acuerdos restantes de RFI, el IPSASB había adoptado la opinión de que las IPSAS aplicables en el momento de la publicación del ED 84 ya proporcionaban los principios sobre cómo contabilizar esos acuerdos.

BC43. Durante la revisión de las respuestas al ED 84, el IPSASB destacó que algunos de los que respondieron plantearon algunas cuestiones que estaban relacionadas con acuerdos que no cumplen con la definición de arrendamiento o activo en especie por derecho de uso. El IPSASB también destacó que esto puede estar relacionado con el hecho de que el Proyecto de Norma 84 no propuso contabilizar los tipos restantes de acuerdos incluidos en el RFI que no cumplen con la definición de arrendamiento o activo en especie por derecho de uso. Por lo tanto, quienes respondieron no tenían una visión integral sobre la contabilización de estos tipos de acuerdos que transmiten derechos sobre activos.

BC44. Para abordar esto, el IPSASB decidió publicar el ED 88 con una guía no autorizada propuesta para otros acuerdos que transmiten derechos sobre activos en la NICSP 48, *Gastos de Transferencia*. Las propuestas abarcan todos los acuerdos incluidos en el RFI y toman en consideración la literatura del IPSASB publicada después del ED 84, complementando y actualizando así las propuestas del ED 84.

<sup>4</sup> La Solicitud de Información incluyó seis tipos de acuerdos, a saber: (i) Arrendamientos Concesionales, (ii) Arrendamientos a Contraprestación Cero o Nominal, (iii) Derechos de Acceso (o Derechos de Acceso a Propiedad y/o Tierra), (iv) Acuerdos que permiten el derecho de uso, (v) Acuerdos de vivienda de vivienda social y (vi) Propiedades compartidas con o sin un acuerdo de arrendamiento vigente.

## Ejemplos ilustrativos

*Estos ejemplos acompañan a la NICSP 48, pero no forman parte de ella.*

...

### Alcance

IE2. Ejemplos 1 y 2A ilustran los requerimientos de los párrafos 3 - 5 de la NICSP 48 sobre la determinación de si una transacción está dentro del alcance de la NICSP 48.

...

### Ejemplo 2A - Activos en Especie por Derecho de Uso

#### Caso A: Uso de un Campo Deportivo Sin Contraprestación Alguna

IE12A. Una Agencia Gubernamental (Agencia) celebra un acuerdo con una entidad Z del sector público (Entidad Z) durante 5 años que transmite el derecho a utilizar gratuitamente un campo deportivo para uso específico de jóvenes. La Agencia no regula los tipos de servicios deportivos y sus precios que proporciona la Entidad Z.

IE12B. Un campo deportivo similar construido en la misma época y con las mismas características en diferente ubicación está siendo arrendado por la misma agencia gubernamental a una entidad del sector privado por CU 300.000 al año durante 5 años. Esta información está disponible públicamente en el sitio web de la Agencia.

IE12C. El acuerdo vinculante incluye una obligación de cumplimiento, específicamente el campo deportivo debe estar utilizado por los jóvenes. En la medida en que la Entidad Z no cumpla con la obligación de cumplimiento, el acuerdo vinculante se cancela y el derecho a utilizar el campo deportivo regresa a la agencia gubernamental. La obligación de cumplimiento de la Entidad Z se cumple de forma lineal.

IE12D. La transmisión del derecho de uso gratuito de un campo deportivo está dentro del alcance de la NICSP 48 porque la Agencia otorga el derecho de uso a la Entidad Z sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio (ver párrafo 6). La Entidad mediría el gasto de transferencia utilizando el costo de los recursos a transferir (ver párrafo 30), que puede incluir depreciación, mantenimiento y otros costos.

#### Caso B – Vivienda Social sin Contraprestación

IE12E. El gobierno nacional publica nueva legislación que obliga a los gobiernos municipales a tomar medidas para reducir el número de personas sin hogar en su comunidad. Para implementar los requisitos de la legislación, el Municipio Z (la Entidad) colabora con una organización del sector público (Organización) para operar servicios de vivienda social para personas sin hogar en la comunidad local. Según el acuerdo de 10 años, la Organización puede utilizar las 100 unidades de vivienda social desocupadas de la Entidad (para albergar temporalmente a las personas sin hogar hasta que encuentren un lugar más permanente para vivir) sin contraprestación.

IE12F. La concesión a la Organización del derecho de uso de viviendas sociales sin contraprestación alguna es dentro del alcance de la IPSAS 48 porque la Entidad proporciona servicios a la Organización sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio (ver párrafo 6). La Entidad mediría el gasto de transferencia utilizando el costo de los recursos a transferir (ver párrafo 30), que puede incluir depreciación, mantenimiento y otros costos.

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, los Proyectos de Norma, los Documentos de Consulta, las Directrices de Prácticas Recomendadas y otras publicaciones del IPSASB son publicaciones y derechos de autor de la IFAC.

El IPSASB y la IFAC no aceptan responsabilidad por las pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar basándose en el material de esta publicación, ya sea que dicha pérdida sea causada por negligencia o de otra manera.

La "Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público", las "Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público", las "Directrices de Prácticas Recomendadas", la "Federación Internacional de Contadores", "IPSASB", "IPSAS", "RPG", "IFAC", el logotipo de IPSASB y el logotipo de IFAC son marcas comerciales de IFAC o marcas comerciales registradas y marcas de servicio de IFAC en los EE. UU. y otros países.

Copyright© Marzo, 2024 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Reservados todos los derechos. Se concede permiso para hacer copias de este trabajo para lograr la máxima exposición y retroalimentación siempre que cada copia lleve la siguiente línea de crédito: "Copyright © Marzo, 2024 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Reservados todos los derechos. Usado con permiso de IFAC. Se concede permiso para hacer copias de este trabajo para lograr la máxima exposición y retroalimentación."

"Este *Exposure Draft (ED) 88 Arrangements Conveying Rights over Assets (Amendments to IPSAS 47 and IPSAS 48)*" del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, publicado por la Federación Internacional de Contadores en enero del 2024 en idioma inglés, ha sido traducido al español por el Colegio de Contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador en mayo del 2024, y se utiliza con el permiso de la IFAC. El texto aprobado de todas las publicaciones de la IFAC es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción ni por las acciones que puedan derivarse de la misma.

El texto en lengua inglesa del *Exposure Draft (ED) 88 Arrangements Conveying Rights over Assets (Amendments to IPSAS 47 and IPSAS 48)* © 2024 por IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español del *Proyecto de Norma (ED) 88 — Acuerdos que Transmiten Derechos sobre Activos (Modificaciones a la NICSP 47 y la NICSP 48)* © 2024 por IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: *Exposure Draft (ED) 88 Arrangements Conveying Rights over Assets (Amendments to IPSAS 47 and IPSAS 48)*

Póngase en contacto con [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otros usos similares de este documento."

**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](http://www.ipsasb.org)