

Documento de Consulta

Mayo 2022

*Comentarios vencidos: 17 de octubre de 2022*

# Recursos Naturales

**IPSASB**

International Public  
Sector Accounting  
Standards Board®

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 mediante el establecimiento de estándares contables para el sector público de alta calidad y facilitando la adopción e implementación de estos, mejorando así la calidad y consistencia de la práctica, fortaleciendo la transparencia y responsabilidad financiera del sector público en todo el mundo.

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

Las IPSAS se relacionan con los estados financieros de 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 BPR no establecen requisitos. Actualmente, todos los pronunciamientos relacionados con GPFR que no son estados financieros son RPG. Los BPR no brindan orientación sobre el nivel de seguridad (si lo hay) al que debe estar sujeta la información.

Las estructuras y procesos que dan soporte a las operaciones del IPSASB son facilitados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®). Copyright© mayo de 2022 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Para obtener información sobre derechos de autor, marcas registradas y permisos, consulte [página 80](#).

## SOLICITUD DE COMENTARIOS

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

Las propuestas en este Documento de Consulta pueden ser modificadas a la luz de los comentarios recibidos antes de ser emitido en forma final. **Se solicitan comentarios antes del 17 de octubre de 2022.**

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 en un Archivo de Word. Además, tenga en cuenta que los usuarios nuevos deben registrarse para usar esta función. Todos los comentarios se considerarán un asunto de registro público y, en última instancia, se publicarán en el sitio web. Esta publicación puede descargarse del sitio web del IPSASB: [www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org). El texto aprobado se publica en idioma inglés.

### Guía para encuestados

El IPSASB agradece los comentarios sobre todos los asuntos discutidos en este documento de consulta, incluidos todos los puntos de vista preliminares y los asuntos específicos para comentarios. Los comentarios, que son más útiles se indican con el párrafo o grupo de párrafos específicos con los que se relacionan y contienen una justificación clara.

Las opiniones preliminares y los asuntos específicos para comentar en este documento de consulta se proporcionan a continuación.

Los números de párrafo identifican la ubicación de la Vista Preliminar o el Asunto Específico para el Comentario en el texto.

### Vista preliminar 1 — Capítulo 1

La opinión preliminar del IPSASB es que un recurso natural puede describirse en general como un elemento que:

- (a) Es un recurso como se describe en el marco conceptual del IPSASB;
- (b) Es de origen natural; y
- (c) Está en su estado natural.

¿Está de acuerdo con el punto de vista preliminar del IPSASB, en particular si el requisito de estar en su estado natural debe usarse para definir el alcance de lo que se considera un recurso natural?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### Cuestión específica para el comentario 1 — Capítulo 1

La descripción preliminar del IPSASB de los recursos naturales delimita, entre los recursos naturales y otros recursos en función de si el elemento se encuentra en su estado natural.

¿Prevé algún desafío en la práctica para diferenciar entre recursos naturales y otros recursos sujetos a la intervención humana? Si es así, proporcione detalles de sus inquietudes. ¿Cómo te imaginas superar estos desafíos?

### **Cuestión específica para el comentario 2 — Capítulo 1**

El IPSASB señaló que el proyecto de recursos naturales y los informes de sustentabilidad en el sector público están conectados en el sentido de que este proyecto se enfoca en la contabilidad de los recursos naturales, mientras que los informes de sustentabilidad pueden incluir la consideración de cómo se pueden usar los recursos naturales de manera sustentable.

En su opinión, ¿ve alguna otra conexión entre estos dos proyectos?

### **Vista preliminar 2 — Capítulo 2**

El punto de vista preliminar del IPSASB es que, un recurso natural solo debe reconocerse en GPFS si cumple con la definición de un activo tal como se define en el Marco Conceptual del IPSASB y puede medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en GPFR.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### **Vista preliminar 3 — Capítulo 3**

La opinión preliminar del IPSASB es que la guía sobre los gastos de exploración y evaluación, así como los costos de desarrollo, debe proporcionarse con base en la guía de la NIIF 6, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, y la NIC 38, *Activos Intangibles*.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### **Vista preliminar 4 — Capítulo 3**

La opinión preliminar del IPSASB es que la NICSP 12, la NICSP 17 y la NICSP 31 deben complementarse, según corresponda, con orientación sobre la contabilización de los costos de las actividades de desmonte basadas en la CINIIF 20, *Costos de Desbroce en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### **Vista preliminar 5 — Capítulo 3**

La opinión preliminar del IPSASB es que, considerando la incertidumbre de la existencia, un recurso del subsuelo no extraído puede cumplir la definición de activo porque.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Proporcione las razones que respaldan su punto de vista.

### **Vista preliminar 6 — Capítulo 3**

La opinión preliminar del IPSASB es que la incertidumbre de la existencia puede impedir el reconocimiento de los recursos no extraídos del subsuelo.

¿Está de acuerdo con la opinión preliminar del IPSASB?

Proporcione las razones que respaldan su punto de vista.

### Vista preliminar 7 — Capítulo 3

La opinión preliminar del IPSASB es que la selección de una base de medición para los recursos del subsuelo que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG puede no ser factible debido al alto nivel de incertidumbre de la medición. Con base en este punto de vista, el reconocimiento de los recursos del subsuelo como activos en el GPFS será un desafío.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

De no ser así, proporcione las razones que respaldan su punto de vista.

### Vista preliminar 8 — Capítulo 4

Basado en las discusiones en los párrafos 4.11-4.31, las opiniones preliminares del IPSASB son:

- (a) Sería difícil reconocer el agua en mares, ríos, arroyos, lagos o ciertos acuíferos subterráneos como un activo en la GPFS porque es poco probable que cumplan con la definición de un activo, o es poco probable que dicha agua pudiese medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG;
- (b) El agua embalsada en reservorios, canales y ciertos acuíferos subterráneos puede cumplir con la definición de activo si el agua está controlada por una entidad;
- (c) Cuando el agua embalsada en reservorios y canales cumpla con la definición de un activo, puede ser posible reconocer el agua en GPFS si el agua se puede medir de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las limitaciones de información en el GPFR; y
- (d) En situaciones en las que la capacidad financiera o la capacidad operativa de un recurso hídrico no se pueda medir de manera confiable utilizando las tecnologías y capacidades actualmente disponibles, el recurso no se puede reconocer como un activo en el GPFS.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no es así, proporcione las razones que respaldan su punto de vista.

### Cuestión específica para el comentario 3 — Capítulo 5

Los organismos vivos que están sujetos a la intervención humana no son recursos vivos dentro del alcance de este CP. Es probable que el tratamiento contable de esos organismos vivos y las actividades relacionadas con ellos y con los recursos vivos estén dentro del alcance de las NICSP existentes.

En su opinión, ¿hay suficiente orientación en la NICSP 12, la NICSP 17 o la NICSP 27 sobre cómo determinar qué NICSP aplicar para estos elementos necesarios?

En caso contrario, explique las razones de su opinión.

### **Vista preliminar 9—Capítulo 5**

Con base en las discusiones en los párrafos 5.18-5.41, las opiniones preliminares del IPSASB son:

- (a) Es posible que un recurso vivo mantenido por capacidad financiera cumpla con la definición de un activo, sea medible de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG y, por lo tanto, que cumpla con los criterios para ser reconocido como un activo en GPFS;
- (b) Si un recurso vivo con capacidad operativa cumple con la definición de activo, una entidad necesitará ejercer su juicio para determinar si es factible medir el recurso vivo de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre información en los GPFR, y así cumplir con los criterios para ser reconocido como un activo en el GPFS; y
- (c) En situaciones en las que la capacidad financiera o la capacidad operativa de un recurso vivo no se puede medir de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG utilizando tecnologías y capacidades actualmente disponibles, el recurso vivo no se puede reconocer como un activo en el GPFS.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### **Vista preliminar 10—Capítulo 6**

Con base en la discusión en los párrafos 6.7-6.15, la opinión preliminar del IPSASB es que cierta información divulgada convencionalmente en GPFS debe presentarse en relación con los recursos naturales.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### **Vista preliminar 11—Capítulo 6**

Con base en la discusión en los párrafos 6.16-6.20, la opinión preliminar del IPSASB es que cierta información que se encuentra convencionalmente en IFPG más amplios deban presentarse en relación con los recursos naturales reconocidos o no reconocidos que son relevantes para la sostenibilidad financiera a largo plazo de una entidad, la discusión de los estados financieros y análisis e informes de rendimiento del servicio.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### **Cuestión específica para el comentario 4—Capítulo 6**

Las propuestas en los párrafos 6.16-6.20 (Vista preliminar 11) se basan en gran medida en los juegos de rol del IPSASB. Si bien se espera que estas propuestas sean más amplias y útiles para los usuarios de los GPFR, la información necesaria para preparar estos informes puede ser más difícil de obtener en comparación con la información requerida para las divulgaciones tradicionales de GPFS. Como se señaló en el párrafo 6.17, la aplicación de los BPR actualmente es opcional.

En su opinión, ¿debería ser obligatoria la provisión de la información relacionada con los recursos naturales propuesta en la Vista Preliminar 11? Tal requisito solo sería aplicable específicamente a la información relacionada con los recursos naturales.

Proporcione el razonamiento detrás de su punto de vista.

# RECURSOS NATURALES

## CONTENIDO

---

	Página
<b>Capítulo 1: Antecedentes y alcance del proyecto</b> .....	<b>11</b>
Desarrollo de una Descripción General de los Recursos Naturales Utilizados en el CP.....	11
Vista Preliminar 1—Capítulo 1.....	12
Cuestión específica para el comentario 1—Capítulo 1.....	12
Alcance del proyecto.....	12
Cuestión específica para el comentario 2—Capítulo 1.....	16
Estructura de las Secciones Restantes de este Documento de Consulta.....	16
<b>Capítulo 2: ¿Se debe reconocer un recurso natural?</b> .....	<b>17</b>
Principios generales de reconocimiento en el marco conceptual.....	17
Criterios de reconocimiento de activos.....	17
La definición de un activo.....	17
Aplicación de la Definición de un Activo a los Recursos Naturales.....	19
Incertidumbre de existencia y reconocimiento de activos.....	19
Puede medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las Restricciones sobre la información en los IFPG.....	20
Incertidumbre de medición.....	22
Principios generales de medición.....	22
Aplicación de los Principios Generales de Medición a los Recursos Naturales.....	23
Enfoque general para el reconocimiento y la medición de los recursos naturales.....	24
Vista Preliminar 2—Capítulo 2.....	24
<b>Capítulo 3: Recursos del subsuelo</b> .....	<b>25</b>
Descripción de los Recursos del Subsuelo.....	25
Contabilización de las actividades relacionadas con los recursos del subsuelo.....	25
Vista Preliminar 3—Capítulo 3.....	26
Vista Preliminar 4—Capítulo 3.....	26
Aplicación de los Criterios de Reconocimiento de Activos a los Recursos del Subsuelo.....	26
Vista Preliminar 5—Capítulo 3.....	30
Vista Preliminar 6—Capítulo 3.....	30

## RECURSOS NATURALES

Conclusión general sobre el reconocimiento de los recursos del subsuelo.....	32
Vista Preliminar 7—Capítulo 3.....	32
Divulgaciones.....	33
<b>Capítulo 4: Agua.....</b>	<b>34</b>
Descripción del agua.....	34
Contabilización de actividades relacionadas con el agua.....	35
Aplicación de los Criterios de Reconocimiento de Activos al Agua en su Estado Natural.....	36
Consideración del control.....	37
Consideración de si ha habido un evento pasado que da lugar al control.....	38
Consideración de la incertidumbre de existencia.....	38
Consideración de la incertidumbre de medida.....	39
Medición.....	39
Conclusión sobre el reconocimiento del agua en su estado natural como un bien.....	40
Vista preliminar 8—Capítulo 4.....	40
Divulgaciones.....	40
<b>Capítulo 5: Recursos vivos.....</b>	<b>41</b>
Descripción de los recursos vivos.....	41
Relación entre los recursos vivos y las actividades relacionadas.....	42
Cuestión específica para el comentario 3—Capítulo 5.....	45
Aplicación de los Criterios de Reconocimiento de Activos a los Recursos Vivos.....	45
Conclusión sobre el reconocimiento de un recurso vivo como un activo.....	48
Medición.....	48
Vista preliminar 9—Capítulo 5.....	49
Divulgaciones.....	49
<b>Capítulo 6: Presentación.....</b>	<b>50</b>
Resumen de los Principios de Presentación en los Informes Financieros de Propósito General en el Marco conceptual.....	50
Aplicación a los Recursos Naturales.....	51
Comparación con las NIIF y las prácticas del sector privado.....	54
Vista preliminar 10—Capítulo 6.....	54
Vista Preliminar 11—Capítulo 6.....	55
Cuestión específica para el comentario 4—Capítulo 6.....	55

# RECURSOS NATURALES

<b>Apéndice A: Razones para emprender el proyecto y objetivos del proyecto.....</b>	<b>56</b>
Objetivos del proyecto.....	57
<b>Apéndice B: Desarrollo de la Descripción General de los Recursos Naturales.....</b>	<b>58</b>
Definición en inglés sencillo.....	58
Definición de la literatura económica.....	58
Definiciones de Normas Estadísticas Internacionales.....	58
GRAP sudafricano.....	58
Definición de FASAB.....	59
<b>Apéndice C: Contabilización del poder soberano de un gobierno para emitir licencias .....</b>	<b>60</b>
Fondo.....	60
Ejemplo.....	60
<b>Apéndice D: Orientación internacional, nacional y estadística existente sobre los recursos del subsuelo y Actividades relacionadas.....</b>	<b>62</b>
<b>Apéndice E: Orientación internacional, nacional y estadística existente sobre el agua y Actividades.....</b>	<b>66</b>
<b>Apéndice F: Orientación internacional, nacional y estadística existente sobre recursos vivos y Actividades relacionadas.....</b>	<b>69</b>
<b>Apéndice G: Guía de Normas Estadísticas Internacionales.....</b>	<b>72</b>
Introducción.....	72
Identificación y Objetivos de las Normas Internacionales de Estadística.....	72
Guía del SCN 2008.....	72
Marco central del SCAEI.....	75
MEFP 2014.....	79

---

# RECURSOS NATURALES

## Capítulo 1: Antecedentes y alcance del proyecto

- 1.1. Por lo general, se entiende que el término “recursos naturales” a los elementos que existen sin ninguna acción de la humanidad, como la luz solar, el aire, el agua, la tierra, los minerales, la vegetación y los animales.
- 1.2. Los recursos naturales pueden clasificarse de diferentes maneras. Un recurso natural puede existir como un elemento separado, como agua dulce, viento (aire) o un organismo vivo, o puede existir en una forma alternativa obtenida mediante el procesamiento de recursos como minerales metálicos, elementos de tierras raras o petróleo.  
Cada producto hecho por el hombre está compuesto de recursos naturales (en su nivel fundamental).
- 1.3. Aunque la literatura del IPSASB incluye una guía de información financiera que es potencialmente relevante para los recursos naturales que han estado sujetos a alguna forma de actividad humana (como IPSAS 12, *Inventarios*, NICSP 17, *Propiedad, Planta y Equipo*, NICSP 27, *Agricultura*), no existe una guía explícita sobre los recursos naturales en su estado original. En vista de la importancia de los recursos naturales en muchas jurisdicciones, la creciente preocupación pública por la gestión sostenible del entorno natural y la falta de orientación contable sobre el reconocimiento, la medición y la presentación de los recursos naturales, el IPSASB respondió a las solicitudes de las partes interesadas agregando el Proyecto de Recursos Naturales a su programa de trabajo a finales de 2018. [Apéndice A: Razones para emprender el proyecto y objetivos del proyecto establece las razones del IPSASB para emprender el proyecto con más detalle. Este documento de consulta \(CP\), que se emite para solicitar las opiniones de los constituyentes sobre los conceptos y principios de alto nivel que se están considerando, es el resultado de la primera etapa del proyecto.](#)

### Desarrollo de una Descripción General de los Recursos Naturales Utilizados en el CP

- 1.4. Para examinar el tema de los recursos naturales desde la perspectiva de la información financiera, el IPSASB ha desarrollado una descripción más formal de los recursos naturales que el entendimiento general establecido anteriormente, basándose en definiciones de recursos naturales en fuentes más generales, no técnicas, como la simple definición en inglés, así como definiciones de textos económicos. También se basa en estándares estadísticos internacionales como el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 (MEFP 2014) y el Sistema de Cuentas Nacionales 2008 (SCN 2008), así como en la guía existente desarrollada por otros emisores de estándares internacionales y nacionales. Los detalles sobre estas diversas definiciones se pueden encontrar en [Apéndice B: Desarrollo de la Descripción General de los Recursos Naturales.](#)
- 1.5. Con base en los aspectos clave que son comunes entre las definiciones del Apéndice B, para los propósitos de informes financieros, un recurso natural debe tener los siguientes atributos:
  - (a) Es un recurso como se describe en el marco conceptual del IPSASB<sup>1</sup>;
  - (b) Es de origen natural; y
  - (c) Está en su estado natural.
- 1.6. Si un recurso natural no es capaz de generar beneficios económicos y/o no tiene potencial de servicio para la entidad que informa, está fuera del alcance de este proyecto. Por ejemplo, es poco probable que un fenómeno natural como la actividad sísmica sea un recurso tal como se define en el Marco Conceptual. Los incidentes de contaminación o polución no están dentro del alcance de este proyecto y deberían ser considerados bajo IPSAS 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, NICSP 21, *Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo* o las NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*.

---

<sup>1</sup> El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (Marco Conceptual), párrafo 5.7, establece que un recurso es un elemento con potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos.

# RECURSOS NATURALES

1.7. Ocurrencia natural significa que el recurso llegó a existir sin las acciones de la humanidad. Los recursos del subsuelo, el agua y los recursos vivos caen dentro de esta categoría, y los temas de contabilidad asociados con ellos se consideran en los capítulos 3, 4 y 5, respectivamente.

1.8. Para estar en su estado natural, un recurso natural no debe haber estado sujeto a la intervención humana, como el cultivo o la extracción de minerales, que modifica la cantidad y/o calidad de un recurso natural. Las actividades para preservar o conservar los recursos naturales pueden o no ser consideradas como una intervención humana que modifica la cantidad y/o calidad de un recurso dependiendo de la naturaleza específica de las actividades.<sup>2</sup>

1.9. Los ejemplos específicos de acciones que se consideran intervención humana varían para cada uno de los recursos dentro del alcance del PP y se discuten en detalle en los capítulos 3-5. Esta delimitación es importante porque si el IPSASB decide emitir una nueva guía sobre recursos naturales, la guía de información financiera para un elemento que ocurre naturalmente y que ya no está en su estado natural puede proporcionarse en otro pronunciamiento del IPSASB.<sup>3</sup>

## Vista preliminar 1—Capítulo 1

La opinión preliminar del IPSASB es que, un recurso natural puede describirse en general como un elemento que:

- (a) Es un recurso como se describe en el marco conceptual del IPSASB;
- (b) Es de origen natural; y
- (c) Está en su estado natural.

¿Está de acuerdo con el punto de vista preliminar del IPSASB, en particular si el requisito de estar en su estado natural debe usarse para definir el alcance de lo que se considera un recurso natural?

Si no, por favor proporcione sus razones.

## Cuestión específica para el comentario 1—Capítulo 1

La descripción preliminar del IPSASB de los recursos naturales delimita entre los recursos naturales y otros recursos en función de si el elemento se encuentra en su estado natural (párrafo 1.8).

¿Prevé algún desafío en la práctica para diferenciar entre recursos naturales y otros recursos sujetos a la intervención humana? Si es así, proporcione detalles de sus inquietudes. ¿Cómo te imaginas superar estos desafíos?

## Alcance del proyecto

1.10. La Figura 1 ilustra el alcance de este proyecto al mostrar la delimitación entre elementos en los Estados Financieros de Propósito General (GPFS) que cumplen con la descripción de generación de recursos naturales en el párrafo 1.5 y otros recursos que están sujetos a la intervención humana.

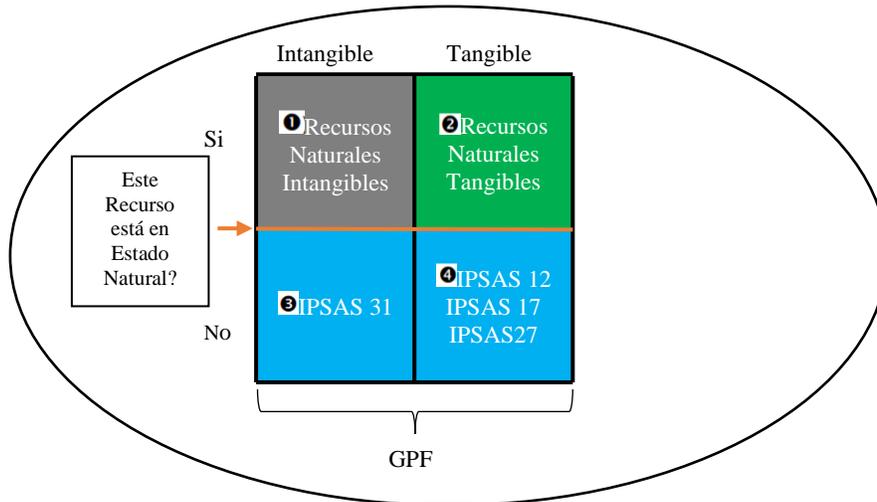
<sup>2</sup> Las actividades de preservación o conservación se discuten con más detalle en el párrafo 5.5 del CP.

<sup>3</sup> Tenga en cuenta que, aunque el resumen del proyecto de recursos naturales aprobado hizo referencia a la emisión de "una o más" nuevas NICSP, en esta etapa del proyecto aún no se ha tomado una decisión final sobre si la guía sobre recursos naturales se alojaría en una nueva NICSP independiente, como actualizaciones de otras NICSP, o a través de una combinación de una nueva NICSP independiente con enmiendas a otras NICSP.

# RECURSOS NATURALES

Figura 1: Delimitación entre Recursos Naturales y Otros Recursos Sujetos a Intervención Humana<sup>4</sup>

- El óvalo representa todos los fenómenos que ocurren naturalmente, incluidos aquellos que pueden no cumplir con la definición de recurso (ver párrafo 5.7 del Marco Conceptual). El cuadro dentro del óvalo representa fenómenos que son recursos para fines de información financiera.
- Los recursos que ocurren naturalmente y en su estado natural están por encima de la línea naranja en el diagrama. Estos recursos se pueden dividir en recursos naturales intangibles (recuadro ❶) y recursos naturales tangibles (recuadro ❷). El IPSASB puede considerar la orientación relacionada con el acceso a dichos recursos naturales intangibles como parte de su actualización de alcance limitado de la NICSP 31, *Activos intangibles*.
- Como se señaló en el párrafo 1.3, la literatura del IPSASB brinda orientación sobre los recursos que han estado sujetos a alguna forma de intervención humana. Es probable que los recursos intangibles que no están en su estado natural estén dentro del alcance de la NICSP 31, *Activos intangibles* (recuadro ❸), mientras que los recursos tangibles que no están en su estado natural probablemente estén dentro del alcance de la NICSP 12, la NICSP 17 y/o la NICSP 27 (recuadro ❹).



<sup>4</sup> Para obtener una construcción detallada paso a paso del diagrama, consulte la información complementaria en <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-natural-resources>

## RECURSOS NATURALES

- 1.11. Esta primera fase del trabajo del IPSASB sobre recursos naturales se centra en la información financiera de recursos tangibles que ocurren naturalmente, incluidos los recursos del subsuelo, el agua y los recursos vivos, que se encuentran en su estado natural.
- 1.12. Otros recursos, como el aire atmosférico o el espectro electromagnético, generalmente pueden considerarse recursos naturales. Las cuestiones planteadas anteriormente por los constituyentes se relacionaban principalmente con el derecho de acceder a estos recursos, pero el acceso y el uso del aire atmosférico y el espectro electromagnético no se relacionan con un elemento tangible. La contabilización del derecho a acceder a estos recursos puede caer dentro del alcance de la NICSP 31. El IPSASB puede considerar guías adicionales sobre activos intangibles en una fecha posterior.<sup>5</sup>
- 1.13. Si bien el ejercicio de los poderes soberanos puede facilitar transacciones que pueden resultar en el reconocimiento de un activo, dicho activo podría surgir de la transacción misma y no del poder soberano. Este problema se explica más detalladamente en el [Apéndice C: Contabilización del poder soberano de un gobierno para emitir licencias](#).
- 1.14. La contabilización de terrenos en su estado natural también se excluye de esta primera fase del trabajo del IPSASB sobre recursos naturales, dado que el Consejo concluyó que ya existe suficiente orientación con respecto a terrenos en las NICSP existentes.
- 1.15. Hay un debate cada vez mayor a nivel mundial sobre el agotamiento de los recursos naturales y el consumo excesivo en el contexto del debate más amplio sobre la sostenibilidad. La presentación de informes de sostenibilidad como parte de GPFR más amplios es un área de debate activo tras el establecimiento de la nueva Junta de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB). El IPSASB ya ha proporcionado alguna orientación que es relevante en este campo:
- Las Directrices de Prácticas Recomendadas (RPG, por sus siglas en inglés) brindan una guía relevante no autorizada sobre la presentación de informes sobre la sostenibilidad financiera a largo plazo de las entidades del sector público, la discusión y el análisis de los estados financieros y la presentación de informes sobre el desempeño del servicio<sup>6</sup>; y
  - [Preguntas y respuestas del personal](#) (que el IPSASB seguirá desarrollando) proporciona enlaces a otras fuentes de orientación y actualizaciones periódicas sobre la experiencia internacional emergente.
- 1.16. Además, el IPSASB ha respondido a las crecientes demandas de todos los niveles de las partes interesadas al emitir un documento de consulta que considere enfoques para desarrollar una guía de informes de sostenibilidad específica para el sector público. El documento de consulta Avance de los informes de sostenibilidad del sector público (ver: <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-advancing-public-sectorsustainability-reporting>) se publicó junto con este CP para permitir a los encuestados reflexionar sobre la conectividad entre la contabilidad de los recursos naturales y la presentación de informes sobre su uso sostenible frente a los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> El IPSASB ha propuesto en su Consulta del programa de trabajo de mitad de período iniciar un proyecto de alcance limitado para actualizar la NICSP 31, y esta actualización puede abordar los recursos naturales intangibles. El marco de tiempo para el proyecto se determinará en una fecha futura si el proyecto recibe suficiente apoyo de los constituyentes.

<sup>6</sup> Juego de rol 1, *Informes sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad*; juego de rol 2, *Discusión y análisis de estados financieros*; juego de rol 3, *Informes de información sobre el rendimiento del servicio*.

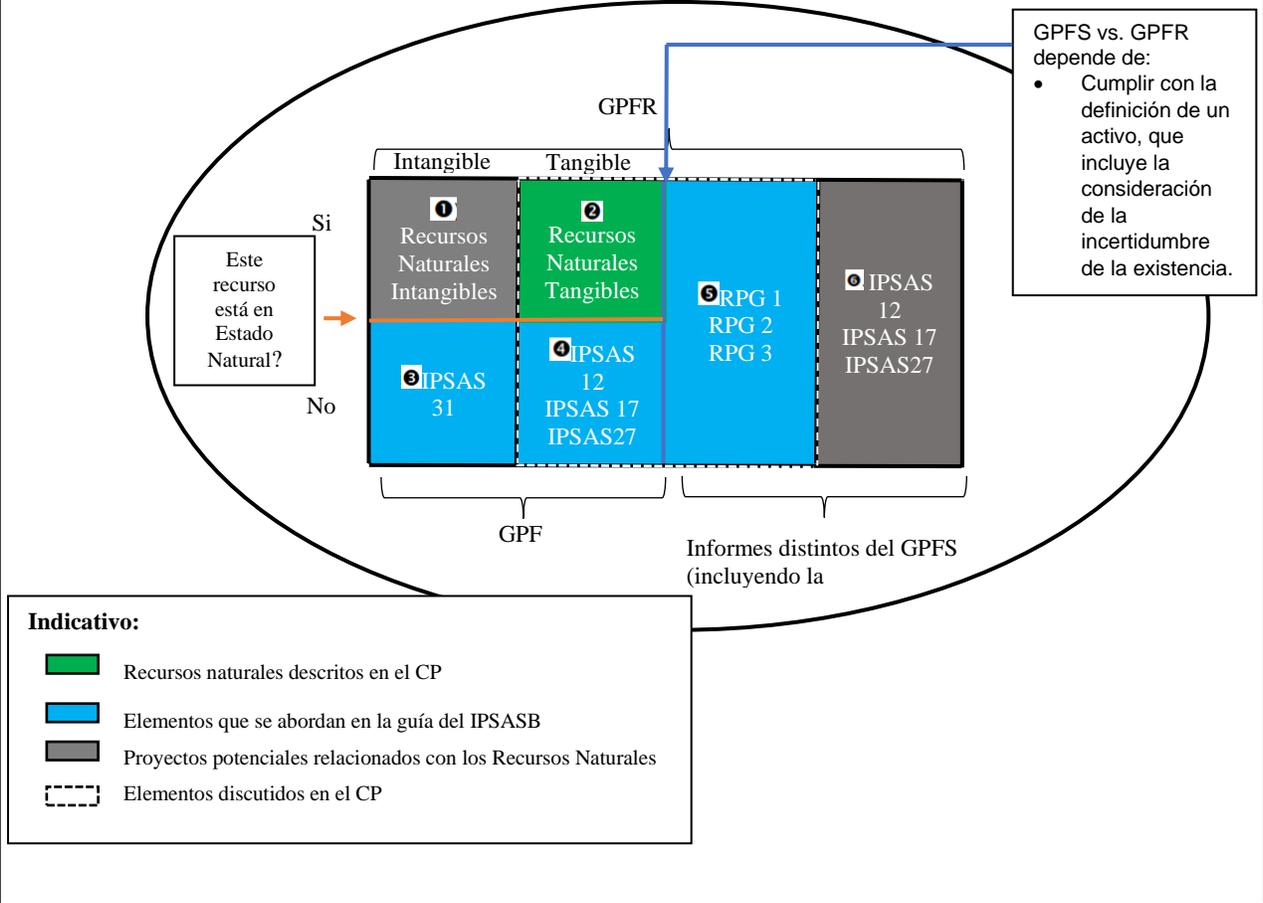
<sup>7</sup> Consulte los objetivos 6, 7, 12, 14 y 15 de los ODS de la ONU en: <https://sdgs.un.org/goals>. Si bien el objetivo 7 no se relaciona explícitamente con el uso de los recursos naturales, la generación de energía asequible, confiable, sostenible y moderna a menudo involucrará recursos naturales de alguna manera.

# RECURSOS NATURALES

1.17. La Figura 2 a continuación ilustra la posible aplicabilidad de informes más amplios sobre recursos naturales en GPFR a través del uso de los RPG y la posible futura orientación sobre informes de sostenibilidad, y se basa en la delimitación del alcance de este proyecto como se muestra en la Figura 1.

Figura 2: Representación Visual del Alcance del PC de Recursos Naturales<sup>4</sup>

- Los elementos que se analizan en este CP se encuentran dentro del cuadro blanco punteado en el medio del diagrama:
  - i. La línea azul vertical a continuación representa la delimitación entre elementos en GPFS y GPFR. El reconocimiento de activos en GPFS se trata en el capítulo 2 del CP.
  - ii. El enfoque principal del PP son los recursos naturales tangibles (recuadro ❷) y si pueden ser reconocidos como activos en el GPFS.
  - iii. Si bien los recursos que están dentro del alcance de la NICSP 12, la NICSP 17 y la NICSP 27 (recuadro ❹) no cumplen con la descripción de los recursos naturales, estos elementos se analizan brevemente en los capítulos 3-5 en el contexto de la delimitación entre el recurso del subsuelo, el agua y los recursos vivos que están y no están en su estado natural.
  - iv. Además, si bien los BPR no se relacionan específicamente con recursos naturales tangibles reconocidos, podrían ser aplicables a ciertos recursos naturales reconocidos y no reconocidos (recuadro ❸). A los efectos de este diagrama, se muestra que los RPG se aplican principalmente a los elementos de los GPFR más amplios. La aplicación de los BPR 1-3 se analiza en el capítulo 6 del CP. La posible orientación futura está representada por el recuadro ❺.



# RECURSOS NATURALES

## Cuestión específica para el comentario 2—Capítulo 1

El IPSASB señaló que el proyecto de recursos naturales y los informes de sostenibilidad en el sector público están conectados en el sentido de que este proyecto se centra en la contabilidad de los recursos naturales, mientras que el proyecto de informes de sostenibilidad puede incluir la consideración de cómo se pueden usar los recursos naturales de manera sostenible.

En su opinión, ¿ve alguna otra conexión entre estos dos proyectos?

### Estructura de las Secciones Restantes de este Documento de Consulta

1.18. El Capítulo 2 considera los principios del marco conceptual del IPSASB para el reconocimiento de elementos que caen dentro del alcance de este CP en GPFS. Cubre los siguientes temas en detalle:

- (a) Los criterios de reconocimiento de activos del Marco Conceptual;
- (b) La definición de un activo;
- (c) Aplicación de la definición de un activo a los recursos naturales;
- (d) Incertidumbre de existencia y reconocimiento de activos;
- (e) Si un recurso se puede medir de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG;
- (f) Incertidumbre de la medición;
- (g) Principios generales de medición; y
- (h) Aplicación de los principios generales de medición a los recursos naturales.

1.19. Los capítulos 3 a 5 de este CP abordan cómo se pueden aplicar estos principios generales a los recursos del subsuelo, agua y recursos vivos. Estos capítulos discuten:

- (a) Cuando los recursos del subsuelo, el agua y los recursos vivos se encuentren en su estado natural;
- (b) La contabilidad de las actividades relacionadas con los recursos dentro del alcance de este CP;
- (c) La aplicación de los criterios de reconocimiento de activos, incluida la consideración de la incertidumbre de existencia;
- (d) Si procede, la aplicación de los principios generales de medición, incluida la incertidumbre de medición;
- (e) Si debe haber algún tipo de información a revelar para las partidas de recursos naturales no reconocidas.

1.20. Finalmente, el capítulo 6 de este CP aborda la presentación potencial de los recursos naturales tanto en GPFS como en GPFR más amplios.

# RECURSOS NATURALES

## Capítulo 2: ¿Debe reconocerse un recurso natural?

### Principios generales de reconocimiento en el marco conceptual

2.1. La pregunta contable central en este CP es si un recurso natural como se describe en el capítulo 1 puede reconocerse como un activo en GPFS preparado bajo IPSAS. El marco conceptual del IPSASB proporciona los principios que se utilizarán en el desarrollo de las NICSP, incluidos los principios sobre el reconocimiento y la medición de activos.

2.2. Para que una entidad reconozca un recurso natural en GPFS, el recurso natural debe cumplir con los criterios de reconocimiento del párrafo 6.2 del Marco Conceptual, que establece:

“Los criterios de reconocimiento (los criterios que deben cumplirse para que un elemento sea reconocido en los estados financieros) son:

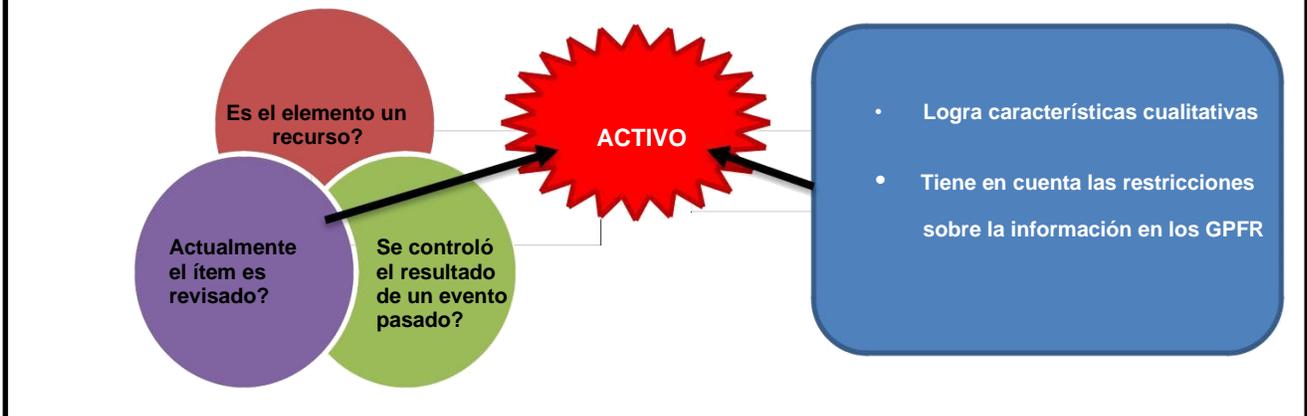
- Un artículo satisface la definición de un elemento; y
- Puede medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de información en los GPFRs”.

### Criterios de reconocimiento de activos

*Para ser reconocido como un activo, un artículo debe:*

1) Cumplir con la definición de activo:

2) Ser medible de una manera que...



### La definición de un activo

2.3. El primer criterio de reconocimiento que un ítem debe cumplir con la definición de elemento para ser reconocido. En el contexto de este CP, la atención se centra en si un recurso natural puede cumplir con la definición de activo. El párrafo 5.6 del Marco Conceptual define un activo como un **recurso** ahora **revisado** por la entidad como resultado de un **evento pasado**.<sup>8</sup>

#### **Un recurso**

2.4. El párrafo 5.7 del Marco Conceptual define un recurso como “un elemento con potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos”. El Marco Conceptual explica además que la forma física no es una condición necesaria de un recurso,

<sup>8</sup> El IPSASB ha propuesto en el párrafo 5.6 del Proyecto de Norma 81 actualizar la definición de un activo a "un recurso actualmente controlado por la entidad como resultado de eventos pasados". Esta definición propuesta de un activo no cambia los temas y principios discutidos en este CP.

## RECURSOS NATURALES

y que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos pueden surgir directamente del recurso mismo o de los derechos de uso del recurso. El potencial de servicio es la capacidad de prestar servicios que contribuyan a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar necesariamente entradas netas de efectivo. Los beneficios económicos pueden incluir la generación de entradas de efectivo (ej. a partir de la venta de un activo a cambio de efectivo u otros recursos) o reducciones en las salidas de efectivo (ej. en forma de ahorro de costos o sinergias).<sup>9</sup>

### **Actualmente controlado por la entidad**

2.5. Para que un recurso sea reconocido como un activo en los estados financieros, debe ser controlado por la entidad. El Marco Conceptual señala que el control de un recurso implica la capacidad de utilizar el recurso (o dirigir a otras partes sobre su uso) para obtener el beneficio del servicio potencial o los beneficios económicos incorporados en el recurso.<sup>10</sup>

2.6. Para determinar si una entidad tiene control sobre un recurso, el párrafo 5.12 del Marco Conceptual proporciona una lista de indicadores que deben considerarse:

- (a) Propiedad legal;
- (b) Acceso al recurso, o capacidad para denegar o restringir el acceso al recurso;
- (c) Los medios para asegurar que el recurso se utilice para lograr sus objetivos; y
- (d) La existencia de un derecho exigible al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos derivados de un recurso.

Si bien estos indicadores no son concluyentes determinantes si existe control, identificación y análisis que pueden informar esa decisión.

2.7. Para un recurso natural, los factores como la propiedad legal o el acceso a los recursos a menudo se ven directamente afectados por las leyes y reglamentos que son específicos del recurso natural. Por ejemplo, muchas jurisdicciones tienen legislación que establece cómo una entidad puede obtener control sobre un recurso del subsuelo. Otra legislación también puede restringir la capacidad de una entidad para realizar el potencial de servicio o los beneficios económicos de un recurso natural. El control sobre los recursos del subsuelo, el agua y los recursos vivos se considera en los capítulos 3-5 de este CP.

2.8. Control, no es el mismo concepto que intervención humana (discutido en los párrafos 1.8-1.9), y se deben realizar evaluaciones separadas del control e intervención humana. Es posible tener la capacidad de usar el recurso (o dirigir a otras partes sobre su uso) para obtener el beneficio del servicio potencial o los beneficios económicos incorporados en el recurso natural sin cambiar su cantidad o calidad.

2.9. Por ejemplo, una entidad puede erigir una barrera para restringir el acceso de otros a los animales en una reserva y la restricción de acceso podría ser un indicador de control. Si la barrera cerca un área que es significativamente más grande que la región donde los animales deambularían naturalmente, la barrera es poco probable que modifique la transformación biológica natural de los animales y, por lo tanto, es poco probable que se considere una intervención humana. Actividades de gestión, como el conteo y seguimiento de animales, bajo el control de una entidad, tampoco se consideran intervención humana, ya que estas actividades no alteran la transformación biológica natural de los animales.

---

9 El IPSASB ha propuesto en el párrafo 5.6A del Proyecto de Norma 81 actualizar la descripción de un recurso a "un derecho al potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos, o un derecho a ambos". Esta propuesta de descripción basada en derechos de los recursos en el contexto de un activo no cambia los temas y principios discutidos en este CP.

10 Marco Conceptual, párrafo 5.11.

## RECURSOS NATURALES

- 2.10. Por el contrario, podría haber situaciones en las que una entidad haya cambiado la cantidad o la calidad de un recurso natural sin obtener el control. Un ejemplo de tal situación en el contexto de los recursos vivos se discute con más detalle en el párrafo 5.16.
- 2.11. También podría haber situaciones en las que el control y la intervención humana se superpongan. Por ejemplo, una entidad podría erigir una barrera para restringir el acceso de otros a los animales y también para restringir los movimientos naturales de los animales. Tal barrera podría considerarse tanto una intervención humana como un indicador de control.

### **Evento pasado**

- 2.12. La definición de un activo también requiere que una entidad controle actualmente el recurso como resultado de un evento pasado. Las entidades pueden obtener el control de un recurso a través de una variedad de medios, incluso comprándolos en una transacción de intercambio, obteniendo el control a través de una transacción sin contraprestación o mediante el ejercicio de poderes soberanos.<sup>11</sup> Otros ejemplos de eventos pasados podrían incluir la obtención del control a través de un tratado o herencia.

### **Aplicación de la Definición de un Activo a los Recursos Naturales**

- 2.13. La descripción general de los recursos naturales incluye el requisito de que sea un recurso tal como se describe en el marco conceptual del IPSASB. Las consideraciones clave para determinar si un recurso natural cumple con la definición de activo son, por lo tanto, si la entidad que informa controla actualmente el recurso y si el control surgió como resultado de un evento pasado.
- 2.14. Si una entidad puede demostrar que el control existe actualmente como resultado de un evento pasado, la entidad concluye que el recurso natural cumple con la definición de activo y continúa con el análisis de si el elemento puede reconocerse.
- 2.15. Sin embargo, si el recurso natural no está actualmente controlado, o si el evento pasado que da lugar al control aún no ha ocurrido, el recurso natural no cumpliría con la definición de activo y la partida no debe reconocerse en los GPFS.

### **Incertidumbre de existencia y reconocimiento de activos**

- 2.16. El Marco Conceptual identifica dos fuentes de incertidumbre que son relevantes en el reconocimiento de un elemento: la incertidumbre sobre la existencia de un elemento y la incertidumbre de medición.
- 2.17. La incertidumbre de existencia es la incertidumbre sobre si un recurso existe actualmente, la incertidumbre sobre si una entidad controla el recurso y la incertidumbre sobre si existe un evento pasado que dio como resultado el control.
- 2.18. Al finalizar el capítulo 6 del Marco conceptual, el IPSASB decidió que debería establecerse un umbral de probabilidad estandarizado *no adoptarse* a efectos de reconocimiento. Más bien, el IPSASB concluyó que un enfoque más apropiado<sup>12</sup> para determinar si existe incertidumbre sobre la existencia es que una entidad considere toda la evidencia, los hechos y las circunstancias disponibles a la fecha de informes para emitir un juicio neutral sobre si un elemento satisface todas las características esenciales de un elemento.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Marco Conceptual, párrafo 5.13.

<sup>12</sup> Marco Conceptual, párrafos FC6.3-FC6.7.

## RECURSOS NATURALES

2.19. Tomados en conjunto, los conceptos de los párrafos 2.17 y 2.18 significa que para reconocer una partida como un activo, una entidad debe considerar todos los hechos y circunstancias relevantes y aplicar su juicio para determinar:

- (a) Si existe incertidumbre de que el artículo es un recurso que existe actualmente;
- (b) Si existe incertidumbre con respecto al control del recurso por parte de la entidad; y
- (c) Si existe incertidumbre sobre la existencia de un evento pasado que dio lugar al control.

2.20. Si una entidad concluye que existe suficiente incertidumbre acerca de si se cumple alguna de las características anteriores, la partida no cumple la definición de activo y no debe reconocerse en los GPFS de la entidad.

2.21. Si una entidad concluye que no existe incertidumbre sobre la existencia de un activo, entonces se considera el segundo criterio de reconocimiento, es decir, si el elemento puede medirse de manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los GPFR.

### **Puede medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las limitaciones de la información en los GPFRs.**

2.22. La medición de un valor monetario asociado a un recurso natural debe lograr las características cualitativas de la información, tal como se establece en el capítulo 3 del Marco Conceptual: relevancia, representación fiel, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. También se deben considerar las restricciones sobre la información en los IFPG: materialidad, consideraciones de costo-beneficio y lograr un equilibrio apropiado entre las características cualitativas.<sup>14</sup>

2.23. Las características cualitativas de la información que se espera que sean más relevantes para los recursos y su posible aplicabilidad se resumen a continuación. La información se extrae del Marco Conceptual y las propuestas del IPSASB en el Proyecto de Norma 76, *Actualización del Marco Conceptual: Capítulo 7, Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros* (ED 76). En los capítulos 3 a 5 se puede encontrar una consideración detallada de las características relevantes para cada uno de los recursos naturales incluidos en el alcance.

#### **Relevancia**

2.24. La información es relevante si es capaz de marcar una diferencia en el logro de los objetivos de la información financiera a través del valor confirmatorio y/o predictivo de la información. El valor confirmatorio se refiere a la capacidad de confirmar o cambiar las expectativas pasadas, mientras que el valor predictivo se refiere a la capacidad de proporcionar información sobre las actividades de prestación de servicios futuras anticipadas de una entidad, objetivos y costos, y la cantidad de los recursos que se pretenden asignar a la presentación de estos servicios futuros.<sup>15</sup>

---

13 Párrafos 6.5 y FC6.2 del Marco Conceptual.

14 Marco Conceptual, párrafos 3.6-3.42.

## RECURSOS NATURALES

2.25. En el contexto de un recurso natural, una base de medición es relevante si puede reflejar fielmente la contribución del recurso al costo de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de la entidad.<sup>16</sup>

### **Representación fiel**

2.26. La información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo representa la sustancia de la transacción subyacente, otro evento, actividad o circunstancia de manera completa y neutral, libre de errores materiales.<sup>17</sup>

2.27. La base de medición de un recurso natural deberá ser fielmente representativa de la cantidad y calidad del recurso.

### **Verificabilidad**

2.28. Para que una base de medición sea verificable, diferentes observadores informados e independientes deben poder llegar a un consenso general (aunque no un acuerdo total) de que la medición es una representación fiel de la cantidad y calidad del recurso o que se ha utilizado un método de medición apropiado, aplicado sin error material o sesgo.<sup>18</sup>

2.29. Para algunos recursos naturales, puede ser difícil tener una base de medición que sea verificable. Puede haber situaciones en las que no exista una técnica de medición estandarizada y partes independientes y calificadas con el mismo conjunto de datos puedan llegar a estimaciones muy diferentes. En estos casos, puede que no sea posible reconocer el recurso natural ya que no existe una base de medición verificable.

### **Restricciones en la información**

2.30. Para ser útil, la medición de un recurso natural deberá equilibrar las características cualitativas de manera que resulte en la información más útil. Por ejemplo, es posible que un recurso natural a ser medido utilizando el costo histórico, que representaría fielmente el costo de adquisición y sería comprensible y verificable. Sin embargo, en algunas situaciones, una medida del costo histórico no podría transmitir información que sea relevante para los costos de los servicios, la capacidad operativa o la capacidad financiera de la entidad (consulte el párrafo 2.39 para obtener más detalles).

2.31. Una entidad también debe considerar si la medición de un recurso natural conducirá a información material. La información es material si su omisión o incorrección podría tener un impacto en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte de la entidad o en la decisión que toman los usuarios con base en los GPFRs de la entidad.<sup>19</sup>

---

15 Marco Conceptual, párrafo 3.6-3.8. Además, el párrafo 2.1 del Marco Conceptual señala que, "Los objetivos de la información financiera de las entidades del sector público son proporcionar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los IFPG con fines de rendición de cuentas y para la toma de decisiones".

16 ED 76, párrafo 7.3.

17 Marco Conceptual, párrafo 3.10.

18 Marco Conceptual, párrafo 3.26.

19 Marco Conceptual, párrafo 3.32. El IPSASB ha propuesto en el Proyecto de Norma 81 revisar el párrafo 3.2 de la siguiente manera: "La información es importante si se puede esperar razonablemente que su omisión, declaración errónea u oscurecimiento influya en la descarga de

## RECURSOS NATURALES

2.32. Finalmente, una entidad necesitará considerar el costo de obtener la información necesaria para seleccionar una base de medición apropiada. La aplicación de la restricción de costo-beneficio implica evaluar si es probable que los beneficios de reportar información justifiquen el costo incurrido para proporcionar y usar la información.<sup>20</sup> Para los recursos naturales, la selección de una base de medición estará limitada por los costos de obtener la información necesaria para medir el recurso.

### Incertidumbre de medición

2.33. La incertidumbre de medida es la incertidumbre sobre el Monto del potencial de servicio o beneficios económicos que representa el elemento. El Marco Conceptual establece que tal incertidumbre generalmente se refleje en la medición del elemento. Para un activo, una vez que se ha determinado que un elemento se puede medir de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información, una entidad también debe evaluar si se puede usar una base de medición para reflejar adecuadamente la incertidumbre inherente dentro la información disponible a la fecha del informe.

2.34. Una partida no se reconoce si el nivel de incertidumbre de la medición en una estimación puntual única es lo suficientemente grande como para cuestionar la capacidad de la medida para lograr las características cualitativas y tener en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG se vuelve cuestionable.<sup>21</sup> En tales situaciones, el IPSASB está considerando divulgaciones (consulte el capítulo 6) tales como:

- (a) Las dificultades para obtener una medición confiable que impidió el reconocimiento; y
- (b) La importancia de los activos no reconocidos en relación con el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

### Principios generales de medición

2.35. Una vez que una entidad ha concluido que un elemento cumple la definición de activo y puede medirse de una manera que logre las características cualitativas de la información en los IFPG, una entidad debe seleccionar las bases apropiadas para la medición inicial y posterior de acuerdo con los principios establecidos en el capítulo 7 del Marco Conceptual.

2.36. El objetivo de la medición es seleccionar una base de medición que refleje de la manera más justa los costos de los servicios, la capacidad operativa y la capacidad financiera de la entidad de una manera que sea útil para que la entidad rinda cuentas y para la toma de decisiones. La selección de una base de medición también incluye una evaluación de la medida en que la información proporcionada logra las características cualitativas teniendo en cuenta las restricciones sobre la información en los informes financieros.<sup>22</sup>

2.37. En términos de la selección de una base de medición para un recurso natural, este CP se basa en el ED 76, *Actualización del Marco Conceptual: Capítulo 7, Medición de Activos y Pasivos en los Estados Financieros*, ya que el IPSASB ha propuesto reemplazar del Capítulo 7 del Marco Conceptual con los conceptos del ED 76.

---

rendición de cuentas por parte de la entidad, o las decisiones que toman los usuarios sobre la base de los IFPG preparados por la entidad para ese periodo sobre el que se informa". Esta revisión propuesta no cambia los temas y principios discutidos en este CP.

20 Marco Conceptual, párrafo 3.39.

21 Marco Conceptual párrafos 6.6 y 6.8.

22 Marco Conceptual párrafos 7.2-7.4. Nótese que el IPSASB ha propuesto actualizaciones al capítulo 7 del Marco Conceptual, pero la sección sobre el objetivo de la medición se ha mantenido prácticamente sin cambios. Consulte los párrafos 7.2-7.4 del ED 76 en: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ED-76-Chapter-7.pdf>.

## RECURSOS NATURALES

- 2.38. Como se propone en el ED 76, las siguientes bases de medición pueden usarse para reflejar los costos de servicios, capacidad operativa o capacidad financiera de un activo:<sup>23</sup>
- (a) Costo histórico: el costo histórico de un activo es la contraprestación otorgada para adquirir o desarrollar un activo, que es el efectivo o los equivalentes de efectivo, o el valor de otra contraprestación otorgada, en el momento de su adquisición o desarrollo;
  - (b) Valor razonable: el valor razonable de los activos es el precio que se recibiría por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición; y
  - (c) Valor operativo actual: el valor operativo actual es el valor de un activo utilizado para lograr los objetivos de prestación de servicios de la entidad en la fecha de medición

### Aplicación de los Principios Generales de Medición a los Recursos Naturales

- 2.39. Como se señaló en el párrafo 2.12, una entidad puede obtener el control sobre los recursos naturales mediante la adquisición en una transacción de intercambio o mediante transacciones sin contraprestación, como el ejercicio de poderes soberanos, tratados o herencias. En situaciones en las que un recurso natural se adquirió a través de una transacción sin contraprestación, el precio histórico de la transacción no proporcionaría información relevante. En situaciones donde un recurso natural fue adquirido a través de una transacción de intercambio, una medida de costo histórico puede reflejar adecuadamente la capacidad operativa o financiera del activo en el momento de la adquisición. Sin embargo, la información de costos históricos generalmente no facilitará la evaluación de los costos futuros de la prestación de servicios que impliquen el uso del activo, ya que es probable que los precios hayan cambiado desde su adquisición.
- 2.40. Para los recursos naturales con capacidad operativa, un valor operativo actual suele ser la base de medición más adecuada, porque refleja el uso actual del activo, asume que el activo se utilizará para la prestación de servicios en lugar de venderse y refleja la posición económica de la entidad que utiliza el activo.
- 2.41. La capacidad financiera de un recurso natural refleja la capacidad del activo para generar beneficios económicos y la cantidad que se recibiría por la venta o monetización del recurso natural. Dicha información se proporciona por valor razonable. Por lo tanto, cuando una entidad planea vender o monetizar un recurso natural, el valor razonable es generalmente la base de medición más adecuada.
- 2.42. La selección de bases y técnicas de medición variará significativamente en función de las necesidades de hechos específicos y circunstancias que rodean a cada recurso natural. Por ejemplo, los recursos del subsuelo normalmente se mantienen para la venta, por lo que una base de medición del valor razonable puede reflejar mejor su capacidad financiera. Para el agua y los recursos vivos que se pueden utilizar para una variedad de objetivos de prestación de servicios, un valor operativo actual puede ser más apropiado. Como resultado, para los recursos naturales donde el IPSASB concluye preliminarmente que el reconocimiento como activo es posible, los capítulos 3 a 5 del CP considerarán qué bases de medición son las más apropiadas y si es factible que una entidad obtenga la información necesaria para estimar estas bases de medida utilizando las técnicas de medida disponibles.

---

23 ED 76, párrafos 7.25, 7.36 y 7.48. Los principios finales y el concepto de valor operativo actual están sujetos a cambios dependiendo del resultado del proyecto de Medición.

# RECURSOS NATURALES

## Enfoque general para el reconocimiento y la medición de los recursos naturales

2.43. Después de considerar juntos los principios de reconocimiento y medición, el IPSASB desarrolló la siguiente opinión preliminar sobre el reconocimiento de los recursos naturales:

### Vista preliminar 2 — Capítulo 2

El punto de vista preliminar del IPSASB es que un recurso natural solo debe reconocerse en GPFS si cumple con la definición de un activo tal como se define en el Marco Conceptual del IPSASB y puede medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en GPFR.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

# RECURSOS NATURALES

## Capítulo 3: Recursos del Subsuelo

### Descripción de los Recursos del Subsuelo

- 3.1. El término “recursos del subsuelo” se refiere en términos generales a todos los elementos naturales no vivos que se encuentran dentro de la tierra, tanto en la tierra firme como en el fondo del mar. Los recursos del subsuelo incluyen minerales metalíferos, como depósitos de minerales y metales, y combustibles fósiles, como petróleo, carbón y gas natural.
- 3.2. Con fines informativos, un resumen de la orientación de las normas internacionales, nacionales y las normas estadísticas internacionales sobre recursos del subsuelo y actividades conexas se incluyen en [Apéndice D: Orientación internacional, nacional y estadística existente sobre recursos del subsuelo y actividades relacionadas](#). También se puede encontrar información adicional sobre la guía de estándares estadísticos internacionales en [Apéndice G: Guía de Normas Estadísticas Internacionales](#).

### Contabilización de actividades relacionadas con los recursos del subsuelo

- 3.3. Durante la etapa de divulgación inicial del proyecto de Recursos Naturales, el personal del IPSASB notó confusión entre los constituyentes al distinguir entre los recursos subyacentes del subsuelo, los costos incurridos por las actividades relacionadas con los recursos del subsuelo que pueden dar lugar a un activo o gasto, y otros activos relacionados como licencias de exploración y extracción. Por lo tanto, antes del análisis de si los recursos del subsuelo pueden ser reconocidos o medidos, es importante discutir la contabilidad de estos elementos relacionados.

#### Costos de Licencias

- 3.4. Los costos directos de una licencia que otorga a una entidad el derecho a explorar o extraer recursos del subsuelo generalmente son reconocidos por el titular de la licencia como un activo según la NICSP 31. Desde la perspectiva de la entidad que otorga la licencia, el acuerdo generalmente se contabiliza como un ingreso. arreglo bajo IPSAS 9, *Ingresos por Transacciones de Intercambio*.<sup>24</sup> El poder soberano de un gobierno para emitir licencias no es, en sí mismo, un activo. Este tema se trata en detalle en [Apéndice C: Contabilización del poder soberano de un gobierno para emitir licencias](#).

#### Actividades de Exploración, Evaluación y Desarrollo

- 3.5. Por lo general, una entidad necesitará realizar actividades de exploración y evaluación para determinar si se debe desarrollar un sitio. Actualmente no existe una guía específica sobre las actividades de exploración y evaluación en las NICSP. Sin embargo, la NIIF 6, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, proporciona a las entidades una opción de política contable para contabilizar los gastos de exploración y evaluación o capitalizarlos como un activo de exploración y evaluación.
- 3.6. La NIIF 6 también establece que el IASB *Marco Conceptual para la Información Financiera* y la NIC 38, *Activos Intangibles*, proporciona orientación sobre el reconocimiento de los activos que surgen de las actividades de desarrollo.<sup>25</sup> Cabe señalar que la NICSP 31 se basa principalmente en la NIC 38, por lo que la orientación sobre los costos de desarrollo ya se encuentra en las NICSP actuales.
- 3.7. En un alcance reciente del IASB, los integrantes del sector privado generalmente acordaron que la NIIF 6 resultó en información que era útil tanto para los preparadores como para los usuarios de los estados financieros IFRS. Basado en su

---

24 El IPSASB actualmente tiene un proyecto para reemplazar el IPSAS 9, Ingresos por Transacciones de Intercambio, con la guía propuesta en el ED 70, Ingresos con obligaciones de desempeño.

25 NIIF 6, párrafo 10.

## RECURSOS NATURALES

alcance, el IASB tentativamente decidió explorar el desarrollo de mejoras a los objetivos y requerimientos de revelación en el IFRS 6, mientras retiene en gran medida los requerimientos de reconocimiento y medición.<sup>26</sup> El IPSASB destacó que la orientación que está alineada con la NIIF 6 también debería dar como resultado información útil para los preparadores y usuarios en el sector público.<sup>27</sup>

3.8. Con base en lo anterior, el IPSASB llegó a la siguiente opinión preliminar:

### Vista preliminar 3 — Capítulo 3

La opinión preliminar del IPSASB es que se debe proporcionar una guía sobre los gastos de exploración, evaluación y los costos de desarrollo con base en la guía de la NIIF 6, *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, y la NIC 38, *Activos intangibles*.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### Costos de Extracción

3.9. Durante las fases de desarrollo y producción de una mina, una entidad puede necesitar remover materiales de la superficie para mejorar el acceso a las reservas subterráneas de minerales. En algunos casos los materiales extraídos se procesan aún más para extraer minerales. En el sector privado, tales costos se contabilizan bajo IFRIC 20, *Costos de Desbroce en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*, ya sea como inventario o como un activo de actividad de desbroce a largo plazo basado en la proporción de mineral que se desperdicia.

3.10. El activo de la actividad de desbroce se clasifica como un activo tangible o intangible dependiendo de la clasificación del activo de interés minero en general. Los costos de extracción de los recursos del subsuelo se consideran parte de los costos incurridos para llevar los recursos del subsuelo a su ubicación actual. De igual forma, los costos de procesar y refinar los recursos del subsuelo se consideran parte de los costos de llevar los elementos a su condición actual y se clasifican como inventario.

3.11. Actualmente, la NICSP 12, la NICSP 17 y la NICSP 31 no brindan orientación sobre el tratamiento de costos de la actividad de desbroce. El IPSASB señaló que no existe una razón específica del sector público para apartarse del sector privado con respecto a la contabilización de estas actividades y formuló la siguiente opinión preliminar:

### Vista preliminar 4 — Capítulo 3

La opinión preliminar del IPSASB es que la NICSP 12, la NICSP 17 y la NICSP 31 deben complementarse, según corresponda, con orientación sobre la contabilización de los costos de las actividades de desbroce basadas en la CINIIF 20, *Costos de desbroce en la fase de producción de una mina a cielo abierto*.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### Aplicación de los Criterios de Reconocimiento de Activos a los Recursos del Subsuelo

3.12. Aplicando los principios generales establecidos en el capítulo 2 del CP, para ser reconocido como un activo bajo IPSAS, un recurso del subsuelo debe:

<sup>26</sup> <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/extractive-activities/inbrief-extractiveactivities-jan2022.pdf>

<sup>27</sup> Mantener la alineación es el tema B de la estrategia y el plan de trabajo del IPSASB 2019-2023.

## RECURSOS NATURALES

- (a) Satisfacer la definición de un activo; y
- (b) Ser medible de una manera que logre características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG.

3.13. Los recursos del subsuelo pueden generar beneficios económicos a través de la venta o tener potencial de servicio para realizar una variedad de actividades. A menos que exista incertidumbre sobre la existencia, los recursos del subsuelo generalmente pueden cumplir con la definición de un recurso.

3.14. Las consideraciones clave con respecto al reconocimiento y medición de los recursos del subsuelo son:

- (a) Puede una entidad demostrar control sobre un recurso del subsuelo antes de su extracción?
- (b) Existe un evento pasado que dio lugar al control de la entidad sobre el recurso del subsuelo?
- (c) Hay alguna preocupación con la incertidumbre de la existencia que pueda impedir que un recurso del subsuelo cumpla con la definición de un activo?
- (d) Puede una entidad medir adecuadamente un recurso del subsuelo de una manera que equilibre las características cualitativas teniendo en cuenta la materialidad y las consideraciones de costo-beneficio?

3.15. El siguiente análisis considera cada una de estas preguntas para llegar a una Vista Preliminar sobre el reconocimiento de los recursos del subsuelo como activos bajo IPSAS.

### **Consideración del control**

3.16. El concepto general de control se analiza en el párrafo 2.5 y los indicadores de control del Marco Conceptual se resumen en el párrafo 2.6. La mayoría de los indicadores de control se ven afectados directamente por el entorno legal de una jurisdicción; por ejemplo, la propiedad y la existencia de derechos exigibles generalmente se establecen en las leyes y reglamentos de una jurisdicción. El marco de licencias de una jurisdicción también puede otorgar acceso o impedir el acceso no autorizado a un recurso.

3.17. En muchas jurisdicciones, la propiedad y gestión de los recursos del subsuelo se rigen por derechos de superficie y subsuelo. Los derechos de superficie se relacionan con el uso del área superficial de la tierra, mientras que los derechos de subsuelo, a veces conocidos como derechos minerales, se relacionan con la exploración, desarrollo y/o extracción de recursos del subsuelo. Para obtener una comprensión preliminar de los diversos marcos legales en todo el mundo, el personal de IPSASB emitió una encuesta informal para obtener comentarios de los miembros y asesores técnicos de IPSASB con respecto a estos factores en sus respectivas jurisdicciones. Con base en las respuestas de la encuesta, las jurisdicciones se clasificaron en las siguientes categorías:

- (a) **Categoría A: Los recursos del subsuelo son propiedad del gobierno y el gobierno tiene derechos de acceso** – Para las jurisdicciones en esta categoría, parece que el gobierno (ya sea a nivel federal, estatal o provincial) tiene la propiedad de los recursos del subsuelo no extraídos. Las leyes y reglamentos de estas jurisdicciones también proporcionan al gobierno los medios para acceder a los recursos del subsuelo (por ejemplo, a través de la expropiación de tierras).
- (b) **Categoría B: Los recursos del subsuelo son propiedad del gobierno, pero el acceso lo determinan los titulares de los derechos de superficie** – Para las jurisdicciones de esta categoría, las leyes y reglamentos confieren al gobierno el control de los recursos no extraídos del subsuelo. Sin embargo, las personas o empresas privadas que tienen derechos de superficie pueden impedir que el gobierno acceda a los recursos del subsuelo dentro de sus tierras.

## RECURSOS NATURALES

- (c) **Categoría C: Los recursos del subsuelo están controlados por los titulares de derechos de superficie** – Para esta categoría, las leyes y reglamentos especifican que los recursos del subsuelo son controlados por los titulares de derechos de superficie. Algunas jurisdicciones de esta categoría también permiten a los titulares de derechos de superficie separar los derechos del subsuelo y venderlos a terceros.
- (d) **Categoría D: los recursos del subsuelo son administrados por el gobierno en calidad de custodio, pero la propiedad reside en los ciudadanos de la jurisdicción** – Para las jurisdicciones en esta categoría, las leyes y reglamentos especifican que los recursos del subsuelo son administrados por el gobierno, pero solo en calidad de custodio de las generaciones actuales y futuras.

- 3.18. Con base en lo anterior, parece que sería posible que algunas entidades del sector público que operan dentro de un marco legal alineado con la Categoría A demuestren que tienen control sobre los recursos del subsuelo. Para estas jurisdicciones, las leyes y reglamentos confieren propiedad legal, acceso y derechos exigibles al potencial de servicio o beneficios económicos de los recursos del subsuelo a los gobiernos.
- 3.19. Para otras jurisdicciones como las de la Categoría B, la evaluación del control es menos clara, ya que un gobierno puede tener la propiedad de los recursos del subsuelo, pero los derechos de propiedad de la tierra en manos de otras entidades pueden impedir que el gobierno ejerza su control. En estas jurisdicciones, sería difícil argumentar que un gobierno tiene control sobre los recursos del subsuelo dentro de la tierra propiedad de individuos y otras entidades hasta que el gobierno haya negociado los derechos de acceso con los propietarios. En estas jurisdicciones, los recursos del subsuelo dentro de las tierras estatales seguirían siendo controlados por el gobierno.
- 3.20. Para la Categoría C, los recursos del subsuelo dentro de las tierras que son propiedad de individuos y empresas privadas no estarían controlados por el gobierno. Sin embargo, los recursos del subsuelo dentro de las tierras estatales seguirían siendo controlados por el gobierno.
- 3.21. Para la Categoría D, a los gobiernos que solo actúan como custodios de los recursos del subsuelo para sus ciudadanos les resultará difícil argumentar que los recursos del subsuelo son su activo.
- 3.22. Vale la pena resaltar que la interpretación legal de los derechos de superficie y subsuelo de una jurisdicción, así como la forma en que su marco legal se aplica en la práctica, deberá analizarse cuidadosamente antes de concluir si el gobierno controla los recursos del subsuelo. Por ejemplo, uno de los que respondieron a la encuesta afirmó que la constitución de la jurisdicción y la legislación relacionada con la tierra afirmaban que el gobierno estaba actuando como custodio. Sin embargo, en la práctica, la constitución y la legislación se han interpretado en el sentido de que el gobierno tiene la propiedad legal de los recursos del subsuelo en la jurisdicción.
- 3.23. La relación entre las categorías anteriores y los indicadores de control se resumen en la siguiente tabla. Se excluye el indicador de medios para lograr los objetivos ya que depende en gran medida de los hechos y circunstancias específicas de cada entidad del sector público. Por ejemplo, una entidad gubernamental normalmente tendría los recursos económicos para desarrollar y utilizar sus recursos del subsuelo.

## RECURSOS NATURALES

	Categoría A	Categoría B	Categoría C	Categoría D
<b>Propiedad</b>	✓	✓	X	X
<b>Acceso</b>	✓	Depende*	X	X
<b>Derechos Ejecutables</b>	✓	Depende*	X	X

\* En estas jurisdicciones, la existencia de derechos de acceso y derechos exigibles al potencial de servicio o beneficios económicos dependerá de los resultados de las negociaciones con los titulares de los derechos de superficie.

### **Consideración de si ha habido un evento pasado que da lugar al control**

3.24. Sobre la base de la discusión en el capítulo 2 y la discusión del control en los párrafos anteriores 3.16-3.23, el ejercicio de los poderes soberanos<sup>28</sup> para establecer las leyes y reglamentos que confieren el control de los recursos del subsuelo a una entidad del sector público podría resultar en un evento pasado que resulte en el control de los recursos.

3.25. En algunos casos, la existencia de un evento pasado es relativamente sencilla. Por ejemplo, un gobierno podría promulgar una legislación para especificar que la propiedad de la tierra también confiere la propiedad de cualquier recurso del subsuelo dentro de la tierra y promulgar una legislación que permita la expropiación de la tierra de sus ciudadanos a cambio de una consideración de mercado. Cualquier expropiación posterior, que obligue efectivamente a los ciudadanos a vender su propiedad al gobierno, se consideraría un evento pasado que resulta en la obtención del control sobre la tierra y los recursos del subsuelo dentro de la tierra.

3.26. En otros casos, decidir sobre el evento pasado puede ser más difícil. Por ejemplo:

Un gobierno concluye a partir de un estudio geológico que hay indicios de depósitos minerales dentro de su jurisdicción. En respuesta, el gobierno modifica su constitución para especificar que:

- (a) Todos los recursos minerales, independientemente de su ubicación dentro del país, son propiedad del Estado;
- (b) Los terratenientes tienen derechos sobre la superficie de la tierra pero no derechos sobre los recursos subterráneos; y
- (c) En los casos en que los yacimientos minerales estén ubicados en terrenos que sean propiedad de individuos o empresas privadas, el Estado tiene derecho a expropiar terrenos por valor nominal y tiene control total sobre el desarrollo, la extracción, el procesamiento y la utilización de los recursos minerales.

En este ejemplo, el gobierno caería dentro de la Categoría A (párrafo 3.17) ya que el gobierno tiene la propiedad de los recursos del subsuelo y la capacidad de expropiar cualquier tierra en su jurisdicción por valor nominal, es decir, el gobierno tiene un derecho sustantivo para obtener acceso sobre estos recursos en cualquier momento. Por lo tanto, el

---

<sup>28</sup> Si bien el ejercicio de un poder soberano puede influir en la determinación del control sobre los recursos del subsuelo, el poder soberano en sí mismo no es un activo. Este tema se analiza en [Apéndice A](#) de este (borrador) Documento de consulta.

## RECURSOS NATURALES

El gobierno concluye que la reforma de la constitución fue el hecho pasado que confirió el control de los recursos del subsuelo al estado.<sup>29</sup>

3.27. Con base en la discusión en los párrafos 3.12-3.26, el IPSASB formuló la siguiente opinión preliminar sobre si los recursos del subsuelo pueden cumplir con la definición de un activo antes de considerar la incertidumbre de la existencia:

### Vista preliminar 5—Capítulo 3

La opinión preliminar del IPSASB es que, antes de la consideración de la incertidumbre de la existencia, un recurso del subsuelo no extraído puede cumplir la definición de activo.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Proporcione las razones que respaldan su punto de vista.

#### *Consideración de la incertidumbre de existencia*

3.28. Como se señaló en los párrafos 2.16 a 2.21, el marco conceptual no tiene un umbral de probabilidad estandarizado para fines de reconocimiento y la evaluación de si existe un elemento debe tener en cuenta toda la evidencia disponible. Para los recursos del subsuelo, el tema de la incertidumbre de existencia es particularmente importante porque la mayoría de los recursos del subsuelo en su estado natural no pueden ser observados por medios convencionales. Si bien los estudios geológicos y otras técnicas podrían usarse para obtener información sobre si existen recursos del subsuelo y estimar las cantidades de los recursos, todavía existe un nivel de incertidumbre asociado con estos estudios y técnicas.

3.29. La incertidumbre de la existencia impacta el reconocimiento de los recursos del subsuelo como activos de varias maneras. Hasta que se haya extraído un recurso del subsuelo, existe incertidumbre sobre la cantidad (si la hay) de recursos del subsuelo en un lugar determinado. La incertidumbre sobre las cantidades de un recurso no solo afecta la incertidumbre de existencia sino también la incertidumbre de medición (ver párrafo 3.34).

3.30. Incluso una vez que se ha indicado la presencia de un recurso del subsuelo, podría haber incertidumbre sobre factores tales como la ley general de los depósitos y si una entidad puede acceder y extraer los recursos del subsuelo de manera factible. Estos factores impactan la incertidumbre de la existencia porque sería difícil concluir que los recursos del subsuelo a los que no se puede acceder o extraer de manera factible cumplen con la definición de un recurso en el Marco Conceptual.

### Vista preliminar 6—Capítulo 3

La opinión preliminar del IPSASB es que la incertidumbre de la existencia puede impedir el reconocimiento del recurso del subsuelo no extraído.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Proporcione las razones que respaldan su punto de vista.

#### *Consideración de la incertidumbre de medición*

3.31. Además de satisfacer la definición de activo, una partida también debe poder medirse de forma fiable para ser reconocida en los estados financieros. Aplicando los principios establecidos en los párrafos 2.22-2.32, debe asignarse valor monetario al recurso del subsuelo que alcanza las características cualitativas considerando las limitaciones de información.

<sup>29</sup> En la práctica, es probable que la mayoría de las jurisdicciones ya hayan establecido leyes y reglamentos sobre la propiedad de la tierra y los recursos del subsuelo.

## RECURSOS NATURALES

3.32. Las características cualitativas más aplicables a la medición de los recursos del subsuelo son la relevancia, la representación fiel y la verificabilidad.

3.33. Los recursos del subsuelo, como los minerales o los combustibles fósiles, generalmente se extraen de su estado natural con el fin de venderlos. Por lo tanto, una base de medición del valor actual como el valor razonable puede ser la más relevante para estos recursos. Esto se debe a que el valor razonable se define como "el precio que podría recibirse por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición",<sup>30</sup> y reflejaría más fácilmente la capacidad del activo para generar beneficios económicos a través de la venta.

3.34. Sin embargo, para aislar el valor actual de los recursos del subsuelo, sería necesario ajustar el valor del producto que se vende para aproximarse al beneficio económico incorporado en los recursos. La determinación de este valor estimado puede implicar:

- (a) Estimar las cantidades de recursos del subsuelo que finalmente se pueden extraer (ver también el párrafo 3.28), teniendo en cuenta si es físicamente factible extraer los recursos;
- (b) El precio estimado al que se pueden vender los recursos extraídos, que se ve afectado por factores macroeconómicos, como el precio de mercado estimado del recurso, así como factores específicos de la entidad, como el momento estimado en que se extraerán los recursos, así como, el grado de los recursos extraídos; y
- (c) Eliminando el margen, los costos de extracción, los costos de procesamiento y, en su caso, los costos de restauración del precio de venta estimado.

3.35. Los anteriores factores, particularmente las cantidades de recursos del subsuelo no extraídos, están todos sujetos a un alto grado de incertidumbre. La necesidad de estimar las cantidades de un recurso no es un problema común cuando se trata de la medición de un activo o pasivo. En un escenario típico en el que se requiere una valoración para fines de información financiera, por ejemplo, la valoración de instrumentos financieros o la estimación de un pasivo de pensión, el número de unidades de cuenta para el activo o pasivo particular que se mide (por ejemplo, el número de acciones o el número de empleados en un plan de pensiones) es conocido, y la incertidumbre de medición surge del valor de cada unidad de cuenta.

3.36. En el sector privado, si bien no se reconocen los recursos subyacentes del subsuelo, existen una serie de enfoques internacionalmente aceptados para estimar las cantidades de recursos no extraídos. Estos enfoques de estimación se utilizan principalmente para la toma de decisiones de inversión y asignación de recursos. También impactan la información financiera como un insumo en la amortización de los costos capitalizados de las actividades de exploración, evaluación, desarrollo y producción (véanse los párrafos 3.5 a 3.7) y otros activos de capital relacionado con los recursos del subsuelo.

3.37. Los detalles de estos enfoques de estimación se resumen en el [Apéndice C: Directrices internacionales, nacionales y estadísticas existentes sobre los recursos del subsuelo](#). En resumen, si bien existen enfoques de estimación robustos que producen información apropiada para la toma de decisiones de gestión, la comunidad de geólogos e ingenieros ha indicado que el mismo conjunto de los datos pueden dar como resultado estimaciones materialmente diferentes basadas en

---

30 ED 76, párrafo 7.36.

## RECURSOS NATURALES

la interpretación de diferentes especialistas. Además, las estimaciones de recursos y reservas de los modelos geológicos pueden cambiar sustancialmente debido a diferentes suposiciones e interpretaciones de los datos. Como resultado, los emisores de normas contables, los reguladores, los preparadores y los auditores del sector privado han llegado a un consenso de que dichas estimaciones geológicas no pueden usarse para respaldar el reconocimiento de los recursos del subsuelo en los estados financieros porque puede ser difícil seleccionar una base de medición que sea verificable para una entidad.

### **Conclusión general sobre el reconocimiento de los recursos del subsuelo**

3.38. El IPSASB reconoce que los informes geológicos son útiles para fines tales como informes de rendimiento y fijación de precios para la venta de derechos de extracción. Sin embargo, debido a las dificultades mencionadas anteriormente con la representación fiel y la verificabilidad, incluso cuando una entidad puede demostrar que existe un recurso del subsuelo y que tiene control sobre este recurso, podría ser extremadamente difícil reconocer estos recursos del subsuelo como activos en los estados financieros de las NICSP declaraciones debido a la falta de una base de medición adecuada. Sin embargo, podría ser posible revelar información sobre dichos activos, incluida la provisión de estimaciones en IFPG.

### **Vista preliminar 7—Capítulo 3**

La opinión preliminar del IPSASB es que la selección de una base de medición para los recursos del subsuelo que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG puede no ser factible debido al alto nivel de incertidumbre de la medición. Con base en este punto de vista, el reconocimiento de los recursos del subsuelo como activos en el GPFS será un desafío.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

De no ser así, proporcione las razones que respaldan su punto de vista.

### **Comparación de la vista anterior con otros marcos contables**

3.39. El punto de vista de que sería difícil reconocer los recursos del subsuelo es consistente con el Documento de Discusión del IASB que también concluyó que los minerales, petróleo y gas no extraídos (y otros recursos naturales no regenerativos) no deben reconocerse en los estados financieros, como generalmente lo hace el costo histórico no proporcionan información relevante, mientras que los valores actuales preparados por la entidad no se consideran representativamente fieles debido a la subjetividad y el grado de estimación involucrados.<sup>31</sup>

3.40. De manera similar, en Sudáfrica, la Norma de práctica contable generalmente reconocida 110, *Recursos vivos y no vivos* (GRAP 110), concluyó que los minerales no extraídos, el petróleo, el gas y otros recursos no regenerativos no deben reconocerse. El Consejo de Normas de Contabilidad de Sudáfrica concluyó que era poco probable que una entidad concluyera que controlaba los recursos del subsuelo y, lo que es más importante para esta discusión, que era poco probable que una entidad pudiera medir de manera confiable la cantidad y el valor de estos recursos debido a la incertidumbre de estimaciones geológicas.<sup>32</sup>

3.41. En los Estados Unidos de América, la Declaración de Normas Federales de Contabilidad Financiera 38 de la Junta Asesora de Normas Federales de Contabilidad (FASAB): *Contabilidad de los recursos federales de petróleo y gas* (SFFAS 38), y Boletín Técnico 2011-1: *Contabilidad para Federal Natural de Recursos distintos del petróleo y el gas* (Technical Bulletin 2011-1),

31 Documento de debate del IASB DP/2010/1, Actividades extractivas, párrafo 4.83.

32 GRAP 110.BC15-BC16.

## RECURSOS NATURALES

requiere que las entidades del gobierno federal en los Estados Unidos divulguen el valor actual de las regalías estimadas de las reservas probadas de petróleo y gas y ciertos recursos no renovables en calendarios complementarios que están fuera del GPFS. En sus bases para conclusiones, el FASAB explicó que estos montos no se reconocen en los estados financieros debido a la imposibilidad de medir de manera confiable estas reservas y recursos.<sup>33</sup> El FASAB originalmente consideró modificar el SFFAS 38 y el Boletín Técnico 2011-1 para exigir el reconocimiento o la divulgación dentro de los estados financieros, pero a marzo de 2022, la junta aún no ha revisado la declaración o el boletín técnico.

### Divulgaciones

3.42. Incluso si no se reconoce como un activo en los estados financieros debido a la existencia e incertidumbre en la medición, la presentación de información sobre los recursos del subsuelo a través de la divulgación podría ser útil para los usuarios de los IFPG. Dichas revelaciones pueden incluir las estimaciones de las cantidades físicas de los recursos y, si es probable que se explote un recurso del subsuelo, las estimaciones financieras como entrada a las proyecciones de entradas y salidas futuras.

3.43. La consideración detallada de la presentación por revelación dentro de los IFPG se analiza en el capítulo 6 de este CP.

---

33 SFFAS 38, párrafos A36 y A38.

# RECURSOS NATURALES

## Capítulo 4: Agua

### Descripción del agua

- 4.1. Este capítulo explora la contabilidad potencial de los recursos hídricos en su estado natural. Agua en su estado natural comprende las aguas superficiales de mares, ríos, arroyos, lagos, acuíferos subterráneos y aguas embalsadas<sup>34</sup> en embalses y canales.
- 4.2. El agua en su estado natural forma parte de un ciclo natural del agua que fluye en un bucle continuo dentro de la tierra y la atmósfera. El agua se evapora, se condensa para formar nubes y vuelve a caer a la tierra, por ejemplo, en forma de lluvia y nieve. La precipitación se acumula en mares, ríos, arroyos y lagos, y se infiltra en el suelo. El siguiente diagrama ilustra el ciclo natural del agua.<sup>35</sup>



- 4.3. Como se señaló en el párrafo 1.8, la intervención humana se refiere a las acciones humanas que modifican la cantidad y/o calidad de un recurso natural. En el contexto de este capítulo, el agua deja de estar en su estado natural cuando la intervención humana detiene o interfiere con el ciclo natural del agua o cambia o modifica la cantidad o calidad del agua de su estado natural.
- 4.4. Las acciones específicas que constituyen "intervención humana" dependen de los hechos y circunstancias propias de los recursos hídricos. El agua embalsada y el agua en lagos artificiales o que fluye enderezadas, desviadas o fortalecidas las

34 El término "conservado" se usa comúnmente en la industria de la gestión del agua para referirse a retener o confinar el agua en un depósito o estructura similar.

35 Fuente: <https://www.teachengineering.org>.



## RECURSOS NATURALES

hídricos en su estado natural pueden ser reconocidos o medidos, es importante discutir la contabilidad de estos elementos relacionados.

- 4.10. Los costos de las actividades relacionadas con el agua en su estado natural no están dentro del alcance de este CP porque son distintos de los recursos hídricos subyacentes y se contabilizan por separado utilizando las NICSP existentes. Por ejemplo:
- (a) De vez en cuando, una entidad puede, como parte de su mandato u objetivo de prestación de servicios, emprender actividades para asegurar que se mantenga la calidad del agua en ríos y represas. Los costos incurridos para tratar el agua en su estado natural probablemente se contabilizarán como gastos ya que la entidad puede no controlar el agua (véanse los párrafos 4.15 a 4.18 para la consideración del control);
  - (b) Los costos incurridos para extraer y tratar el agua en el proceso de purificación pueden reconocerse como inventario porque los costos de tratamiento son costos de conversión o costos incurridos para llevar los inventarios a su ubicación y condición actuales.<sup>38</sup>;
  - (c) Los costos de las estructuras hechas por el hombre, como presas, canales, embalses, tuberías y plantas de tratamiento que retienen y transportan el agua, se contabilizan como propiedad, planta y equipo dentro del alcance de la NICSP 17.<sup>39</sup>; y
  - (d) La entidad que adquiere y mantiene el derecho o la licencia para extraer el agua contabiliza la licencia como un activo intangible en la NICSP 31. La entidad que otorga la licencia a otras entidades del sector público o privado para extraer agua de su jurisdicción reconoce la venta de las licencias de agua como ingreso bajo IPSAS 9, Ingresos por Transacciones de Intercambio.<sup>40</sup>

### Aplicación de los Criterios de Reconocimiento de Activos al Agua en su Estado Natural

- 4.11. La pregunta contable central en este capítulo es si el agua en su estado natural puede reconocerse como un activo en GPFS preparado bajo IPSAS. Para que el agua en su estado natural sea reconocida como un activo, debe:
- (a) Satisfacer la definición de un activo; y
  - (b) Ser medible de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG.
- 4.12. El agua en su estado natural generalmente puede generar beneficios económicos en una variedad de formas. Por ejemplo, la mayor parte del agua de los mares, ríos, arroyos, lagos y acuíferos subterráneos se puede tratar y vender como agua potable. Además, el agua generalmente tiene potencial de servicio. Por ejemplo, el agua de los ríos, arroyos y lagos se puede utilizar con fines agrícolas, o el agua embalsada en los embalses se puede utilizar en la producción y suministro de energía hidroeléctrica. El agua en su estado natural también tiene formas más indirectas de potencial de servicio, ya que sustenta la vida y proporciona vivienda a organismos acuáticos como peces, delfines y ballenas, y plantas como algas marinas y algas.

---

38 Párrafo 18 de la NICSP 12, Inventarios, establece que el costo de los inventarios comprende todos los costos de compra, costos de conversión y otros costos incurridos para llevar los inventarios a su ubicación y condición actuales.

39 El IPSASB ha emitido el Proyecto de Norma 78, Propiedad, planta y equipo cuyo pronunciamiento final reemplazará a la NICSP 17, Propiedad, planta y equipo. Consulte el siguiente sitio web para obtener más detalles: <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-78-property-plant-and-equipment>.

40 El IPSASB ha emitido el Proyecto de Norma 70, Ingresos con obligaciones de desempeño, que propone reemplazar la NICSP 9 con requisitos de reconocimiento y medición para transacciones de ingresos con obligaciones de desempeño. Consulte el siguiente sitio web para obtener más detalles: <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-70-revenue-performance-obligations>

## RECURSOS NATURALES

Por lo tanto si, la incertidumbre de existencia se considerara por separado, el agua en su estado natural generalmente puede cumplir con la definición de un recurso.

4.13. Las consideraciones clave con respecto al reconocimiento y la medición del agua en su estado natural son:

- (a) Puede una entidad demostrar control sobre el agua en su estado natural?
- (b) Existe un evento pasado que dio lugar al control de la entidad sobre el agua en su estado natural?
- (c) Hay algún problema con la incertidumbre de la existencia que pueda impedir que el agua en su estado natural cumpla con la definición de un activo?
- (d) Puede una entidad medir adecuadamente el agua en su estado natural de una manera que equilibre las características cualitativas teniendo en cuenta las consideraciones de materialidad y costo-beneficio?

4.14. El siguiente análisis considera cada una de estas preguntas para llegar a una Opinión Preliminar sobre el reconocimiento del agua en su estado natural como activo bajo IPSAS.

### ***Consideración del control***

4.15. Como se discutió en los párrafos 2.5 y 2.6, una entidad puede obtener control sobre un activo a través de varios medios. Si bien los indicadores no son determinantes concluyentes de si existe control, identificarlos y analizarlos puede ayudar a informar esa decisión.

4.16. Es poco probable que una entidad demuestre control sobre el agua en mares, ríos, arroyos, lagos y acuíferos subterráneos porque:

- (a) Es poco probable que el agua en los mares, arroyos y lagos pueda ser monitoreada y manejada de manera factible porque los niveles de agua aumentan o disminuyen como resultado de causas naturales como la evaporación, la lluvia, la infiltración en el nivel freático, las corrientes oceánicas o otros movimientos debidos a fuerzas gravitatorias o de marea. La naturaleza de flujo libre del agua en mares, arroyos y lagos también es un indicador de que es poco probable que se pueda restringir el acceso a dicha agua por parte de otros; y
- (b) El agua subterránea es subterránea y, por lo tanto, no es fácilmente observable ni accesible directamente. La incapacidad de observar el agua subterránea y la falta de acceso directo antes de la extracción daría lugar a problemas de control y otras consideraciones sobre si un elemento puede reconocerse como un activo similar a los discutidos en relación con los recursos del subsuelo.

4.17. Una entidad puede controlar el agua embalsada en embalses y canales cuando:

- (a) Administra activamente los volúmenes de agua en los embalses y canales para asegurar que el recurso se utilice para lograr los objetivos de la entidad.

Los embalses y canales pueden construirse con pleno conocimiento de su capacidad o de las cantidades específicas de agua que contienen. Una entidad podría gestionar activamente los volúmenes de agua en los embalses controlando las entradas y salidas para garantizar la seguridad del suministro de agua para el consumo y la generación de energía. Por ejemplo, se puede abrir o cerrar una presa para controlar el flujo de agua para generar electricidad. La gerencia también puede cambiar el volumen de agua en los canales abriendo y cerrando compuertas para llegar al volumen de agua adecuado para que los barcos pasen por el canal; y

## RECURSOS NATURALES

- (b) Tiene la capacidad de restringir el acceso al agua en embalses y canales.

El acceso a embalses y canales puede estar restringido físicamente o mediante legislación u otros mecanismos legales que otorgan acceso legal a una entidad mientras prohíbe el acceso de otras partes.

- 4.18. En base a lo anterior, parece que a menos que haya habido intervención humana, puede ser difícil para que las entidades demuestren que controlan el agua en mares, ríos, arroyos, lagos y acuíferos subterráneos. Sin embargo, una entidad puede demostrar que controla el agua en embalses y canales si los volúmenes se gestionan activamente y si el acceso está restringido.

### ***Consideración de si ha habido un evento pasado que da lugar al control***

- 4.19. Para que un elemento cumpla con la definición de activo, también debe haber ocurrido un evento pasado que confirió el control del elemento a la entidad. Como se señaló en el párrafo 4.16, es poco probable que una entidad pueda demostrar control sobre el agua en mares, ríos, arroyos, lagos y acuíferos subterráneos. Por lo tanto, no hay necesidad de considerar si existe un evento pasado que confiere control para este tipo de recursos hídricos.

- 4.20. Para el agua en embalses y canales, un evento pasado puede ocurrir a través de:

- (a) Legislación, política gubernamental o similar que permita a una entidad erigir estructuras hechas por el hombre para retener agua en embalses y canales y luego gestionar activamente los volúmenes en presas y canales;
- (b) Una transacción sin contraprestación o cuando se recibe un embalse o canal a cambio de una contraprestación nominal o gratuita, por ejemplo, a través de una donación; o
- (c) Sucesos naturales, tales como aumentos en las reservas de agua embalsadas en embalses y canales debido a las lluvias.

### ***Consideración de la incertidumbre de existencia***

- 4.21. El tema de la incertidumbre de la existencia es particularmente importante para el agua en mares, ríos, arroyos, lagos y acuíferos subterráneos porque la mayoría de los recursos hídricos de estas fuentes cambian como resultado de causas naturales y pueden moverse libremente. En la mayoría de los casos, las aguas subterráneas no se pueden observar o acceder fácilmente. En línea con la discusión en los párrafos 3.28 sobre los recursos del subsuelo, la incapacidad de gestionar o acceder directamente al agua corriente o subterránea introduce incertidumbres que cuestionan si el agua existe o si es factible acceder a ella como recurso. En tales casos, estos factores indican que es poco probable que el agua de flujo libre o subterránea pueda cumplir con los criterios para ser reconocida como un activo en el GPFS.

- 4.22. En algunas jurisdicciones, las entidades gubernamentales están trabajando actualmente en formas de ubicar y medir el volumen de agua subterránea. Una masa de agua subterránea puede cumplir la definición de activo si una entidad puede demostrar que el agua es un recurso que existe y está controlado como resultado de uno o más eventos pasados. Sin embargo, dado que las metodologías y técnicas de cuantificación aún están emergiendo, la selección de una base de medición razonable para respaldar el reconocimiento de las aguas subterráneas como un activo puede no ser factible aún. A pesar de no ser reconocido, si una entidad puede demostrar que controla aguas subterráneas que cumplen con la definición de un activo, se deben considerar las propuestas de revelación en el párrafo 6.14.

## RECURSOS NATURALES

4.23. Puede haber menos incertidumbre de existencia en relación con el agua en embalses y canales, especialmente en instancias donde los volúmenes de agua se gestionan activamente para garantizar que el recurso esté disponible para lograr los objetivos de la entidad, como el consumo o la generación de energía.

### ***Conclusión general sobre si el agua en su estado natural cumple la definición de activo***

4.24. Con base en la discusión en los párrafos 4.11-4.23, es poco probable que el agua en mares, ríos, arroyos, los lagos y los acuíferos subterráneos podrían cumplir la definición de activo, pero es posible que el agua de los embalses y canales cumpla la definición de activo si los volúmenes se gestionan activamente y si el acceso está restringido.

### ***Consideración de la incertidumbre de medición***

4.25. Además de satisfacer la definición de activo, una partida también debe poder medirse de forma fiable para ser reconocida en los estados financieros. Aplicando los principios establecidos en los párrafos 2.22-2.32, se debe asignar un valor monetario al agua en su estado natural que alcance las características cualitativas considerando las limitaciones de información.

4.26. No es necesario considerar la mensurabilidad del agua en mares, ríos, arroyos, lagos y acuíferos subterráneos, ya que es poco probable que estos elementos cumplan con los criterios de reconocimiento señalados en el párrafo 4.21.

4.27. Cuando una entidad retenga agua en embalses o canales que cumplan con la definición de un activo, la entidad deberá considerar si existe una base de medición adecuada que logre las características cualitativas mientras considera las restricciones en la información. Si el agua se mantiene para la venta, puede ser posible medir la capacidad financiera del agua en función de su precio de venta esperado. Cuando el agua no se mantenga para la venta, la entidad deberá determinar si existe un método apropiado para medir la capacidad operativa del agua y esto podría ser difícil o no factible. Por ejemplo, si una entidad retiene agua en un embalse para la generación de energía, ¿se puede separar el valor del agua del uso de la planta generadora de energía?

### **Medición**

4.28. Una vez que una entidad ha concluido que un recurso hídrico cumple con la definición de activo, puede medirse de manera confiable y, por lo tanto, puede reconocerse como un activo en el GPFS, la entidad necesitará para seleccionar una base de medición apropiada.

4.29. Para los recursos hídricos que se mantienen principalmente para la venta, el valor razonable puede ser la base de medición más adecuada, ya que refleja el precio que podría recibirse por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado. Si el agua se comercializa directamente en un mercado abierto, el precio de mercado sería el más indicativo del valor justo del recurso.

4.30. Un valor operativo actual puede ser más apropiado para medir la capacidad operativa de un recurso hídrico. La selección de una base de medición adecuada para llegar a un valor operativo actual depende del uso específico del recurso hídrico, el conocimiento científico y las capacidades actualmente disponibles para medir dicho valor operativo y puede implicar un juicio y una subjetividad de gestión significativos. Si una entidad determina que no es factible seleccionar un valor operativo actual que sea relevante, representativamente fiel y verificable, es probable que la entidad concluya que el recurso hídrico no es medible y, por lo tanto, no debe reconocerse como un activo.

# RECURSOS NATURALES

## Conclusión sobre el reconocimiento del agua en su estado natural como un bien

4.31. El IPSASB concluye, con base en la discusión anterior, que puede ser posible que ciertos tipos de agua en su estado natural sean recursos controlados como resultado de un evento pasado o eventos pasados y sean medibles de una manera que logre las características cualitativas y tiene en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG. Puede ser posible medir el agua que tiene capacidad financiera, pero la medición del agua que tiene capacidad operativa puede ser más difícil o no factible. Una entidad deberá analizar los hechos y circunstancias específicos de cada recurso hídrico que se esté considerando para el reconocimiento.

## Vista preliminar 8 — Capítulo 4

Con base en las discusiones en los párrafos 4.11-4.31, las opiniones preliminares del IPSASB son:

- (a) Sería difícil reconocer el agua en mares, ríos, arroyos, lagos o ciertos acuíferos subterráneos como un activo en la GPFS porque es poco probable que cumplan con la definición de un activo, o es poco probable que dicha agua pudiera medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG;
- (b) El agua embalsada en embalses, canales y ciertos acuíferos subterráneos puede cumplir con la definición de activo si el agua está controlada por una entidad;
- (c) Cuando el agua embalsada en embalses y canales cumpla con la definición de un activo, puede ser posible reconocer el agua en GPFS si el agua se puede medir de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las limitaciones de información en el GPFR; y
- (d) En situaciones en las que la capacidad financiera o la capacidad operativa de un recurso hídrico no se puede medir de manera confiable utilizando las tecnologías y capacidades actualmente disponibles, el recurso no se puede reconocer como un activo en el GPFS.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no es así, proporcione las razones que respaldan su punto de vista.

## Divulgaciones

4.32. Cuando los recursos hídricos se reconozcan como activos, los usuarios de GPFS requerirán que se divulgue la información pertinente.

4.33. Para los recursos hídricos no reconocidos como activos en el GPFS, la presentación de ciertos la información sobre el agua en su estado natural a través de la divulgación podría ser útil para los usuarios de los GPFR. Dichas revelaciones pueden incluir revelaciones no financieras de información cualitativa, como los volúmenes y la calidad, del agua en embalses y canales que se gestionan activamente si estos recursos son relevantes para los objetivos del servicio de la entidad que informa.

4.34. La consideración detallada de la presentación por revelación dentro de los IFPG se analiza en el capítulo 6 de este CP.

# RECURSOS NATURALES

## Capítulo 5: Recursos vivos

### Descripción de Recursos Vivos

- 5.1. Un recurso vivo se describe como un organismo vivo (ej. un animal o una planta) que ocurre naturalmente y en su estado natural.
- 5.2. A diferencia de los recursos del subsuelo o el agua, los recursos vivos experimentan una transformación biológica por sí mismos. La NICSP 27 define la “transformación biológica” como “los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que provocan cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico”.<sup>41</sup>
- 5.3. Como se señaló en el párrafo 1.8, la intervención humana se refiere a las acciones humanas que modifican la cantidad y/o calidad de un recurso natural. Por lo tanto, en el contexto de los recursos vivos, la intervención humana se refiere a modificar la transformación biológica natural del recurso. Dicha intervención abarca no solo la cosecha de un recurso vivo, sino también la modificación de la transformación biológica natural del recurso vivo antes de su cosecha.<sup>42</sup>
- 5.4. Las acciones específicas que constituyen “intervención humana” dependen de los hechos y circunstancias específicas del recurso vivo. Por ejemplo, un bosque virgen podría considerarse un recurso porque los árboles pueden cosecharse, procesarse y venderse para generar beneficios económicos o utilizarse en actividades por su potencial de servicio. Antes de la cosecha, los árboles están en su estado natural si:
- (a) El manejo del bosque se limita a acciones tales como contar el número de árboles, medir su crecimiento natural o erigir cercas alrededor del bosque; y
  - (b) La transformación biológica de los árboles no se ha visto afectada por actividades humanas tales como fertilización, poda o tratamiento de enfermedades.
- 5.5. Algunas actividades de conservación o preservación pueden considerarse intervención humana si resultan en el cambio de la calidad y/o cantidad de un organismo vivo. Una entidad debe considerar la naturaleza específica de tales actividades antes de concluir si los organismos vivos son un recurso vivo. Por ejemplo, la reproducción activa y la crianza de una especie en peligro de extinción se considera intervención humana, porque se espera que estas actividades aumenten la población de la especie a un ritmo mayor en comparación con su transformación biológica natural. Por el contrario, algunas actividades de conservación o preservación pueden simplemente impedir la modificación de la transformación biológica natural de un organismo. Por ejemplo, algunos programas gubernamentales pueden implicar la entrega de incentivos monetarios o de otro tipo a individuos, para que no interfieran con la transformación biológica natural de especies específicas. Tal programa no es intervención humana.
- 5.6. Con fines informativos, se incluye en el [Apéndice F: Orientación internacional, nacional y estadística existente sobre recursos vivos y actividades relacionadas](#). También se puede encontrar información adicional sobre la guía de estándares estadísticos internacionales en [Apéndice G: Guía de Normas Estadísticas Internacionales](#).

---

41 NICSP 27, párrafo 9.

42 El párrafo 9 de la NICSP 27 define la cosecha como “la separación del producto de un activo biológico o el cese de los procesos de vida de un activo biológico”. En la NICSP 27, el término se aplica tanto a las plantas como a los animales.

# RECURSOS NATURALES

## Relación entre recursos vivos y actividades relacionadas

5.7. Durante la etapa de divulgación inicial del proyecto de Recursos Naturales, el personal de IPSASB notó confusión entre los integrantes al distinguir entre los recursos vivos subyacentes, los costos de actividades relacionadas con recursos vivos, y organismos vivos que ya no son recursos vivos porque su transformación biológica ha sido objeto de la intervención humana. Por lo tanto, antes del análisis de si los recursos vivos pueden reconocerse o medirse, es importante discutir la contabilidad de estos elementos relacionados.

### ***Relación entre los recursos vivos, la NICSP 27, la agricultura y otras NICSP existentes***

5.8. La NICSP 27 se aplica a los siguientes cuando se relacionan con la actividad agrícola: activos biológicos, excepto plantas productoras<sup>43</sup> y productos agrícolas en el momento de la cosecha. Los activos biológicos se definen en la NICSP 27 como un animal o una planta vivos.<sup>44</sup>

5.9. La actividad agrícola se define en la NICSP 27 como “la gestión por parte de una entidad de los transformación y cosecha de activos biológicos para: venta; distribución sin cargo o con cargo nominal; o conversión en productos agrícolas o en activos biológicos adicionales para la venta o distribución sin cargo o por un cargo nominal”.<sup>45</sup> Con base en esta definición, la actividad agrícola se consideraría una forma de intervención humana, tal como se describe en el párrafo 5.2.

5.10. Con base en estas definiciones, la relación entre los recursos vivos como se describe en el párrafo 5.1 y otras IPSAS se representa visualmente en el siguiente diagrama de flujo. La lógica del diagrama de flujo se basa en los criterios de reconocimiento del párrafo 6.2 del Marco Conceptual:

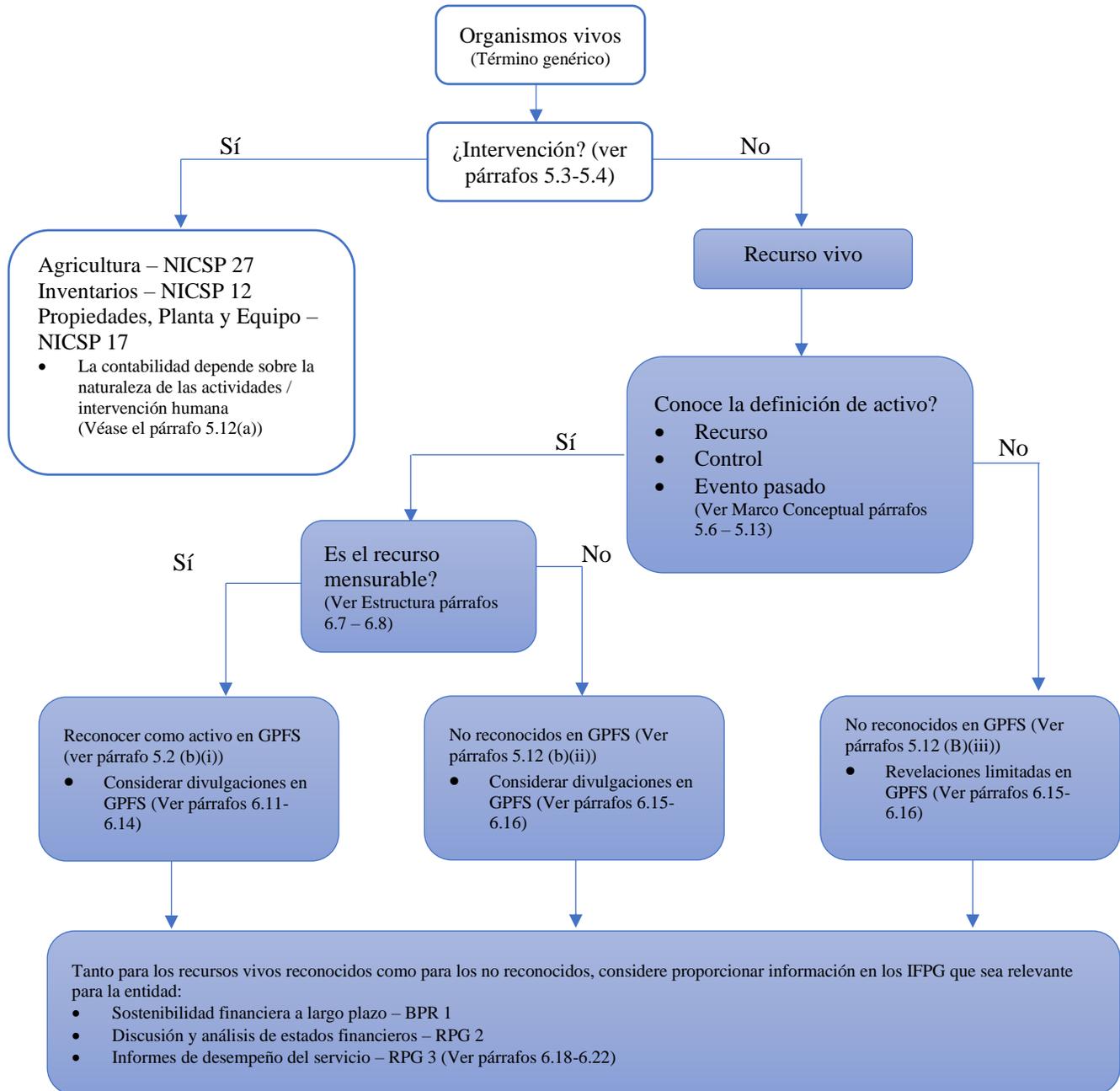
---

43 El párrafo 9 de la NICSP 27 define las plantas productoras como “una planta viva que: se utiliza en la producción y suministro de productos agrícolas; se espera que produzca durante más de un período; y tiene una probabilidad remota de ser vendido como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de chatarra”.

44 NICSP 27, párrafos 2 y 9.

45 NICSP 27, párrafo 9.

## RECURSOS NATURALES



5.11. El diagrama de flujo anterior resume lo siguiente:

- (a) Un organismo vivo sujeto a la intervención humana no es un recurso vivo. La contabilidad de estos organismos vivos dependerá de la naturaleza de la intervención humana:
- (i) Si el organismo está sujeto a una actividad agrícola, la entidad aplicará las guías de la NICSP 27;
  - (ii) Después de que se haya cosechado un activo biológico o un producto agrícola, el párrafo 5 de la NICSP 27 establece que el elemento se considera inventario dentro del alcance de la NICSP 12.

## RECURSOS NATURALES

Otros organismos vivos que cumplan con la definición de inventario también estarían dentro del alcance de la NICSP 12;

- (iii) Las partidas que cumplen la definición de plantas productoras están excluidas del alcance de la NICSP 27 y se contabilizan como propiedades, planta y equipo dentro del alcance de la NICSP 17;<sup>46</sup> y
- (iv) El párrafo 4 de la NICSP 27 también establece que los activos biológicos mantenidos para la provisión o suministro de servicios, tales como investigación, educación, transporte, entretenimiento, recreación o control personalizado, se contabilizan como inventarios o propiedad, planta y equipo, de acuerdo con la NICSP 12, la NICSP 17 u otra NICSP aplicable. Por ejemplo, los animales mantenidos en zoológicos se contabilizan como inventario según la NICSP 12 o como planta, propiedad y equipo según la NICSP 17 en función de los hechos y circunstancias específicos.

- (b) Cuando un organismo vivo no está sujeto a la intervención humana, el elemento es un recurso vivo. Cuando esto ocurre:
  - (i) Si el recurso vivo cumple con la definición de activo y puede medirse de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los GPFR, se reconoce como un activo en el GPFS;
  - (ii) Si el recurso vivo cumple con la definición de activo pero no es medible, el recurso vivo no puede reconocerse como un activo en la GPFS; o
  - (iii) Si el recurso vivo no cumple con la definición de activo, no puede ser reconocido en el GPFS.

### ***Actividades de conservación o preservación***

5.12. IPSAS actualmente no tiene una guía explícita sobre la contabilidad de las actividades de conservación o preservación. En una norma de contabilidad nacional desarrollada utilizando los principios del marco conceptual del IPSASB, los costos incurridos para la conservación o preservación de los organismos vivos pueden contabilizarse como inventario, propiedad, planta y equipo, o activos intangibles según los hechos y circunstancias específicos sobre las actividades realizadas, y si se han cumplido determinados criterios de capitalización.<sup>47</sup>

5.13. Aplicando el enfoque anterior a las NICSP, el costo de las actividades de conservación o preservación podría contabilizarse utilizando la orientación existente en la NICSP 12, la NICSP 17 o la NICSP 31, dependiendo de la naturaleza de las actividades específicas realizadas y si los criterios de capitalización en estas normas tienen se ha cumplido. Si no se cumplen los criterios de capitalización de estas normas, los costos se registran como gastos.

### ***Otras actividades de gestión***

5.14. Otras actividades relacionadas con los recursos vivos podrían resultar en la construcción de un activo separado. Por ejemplo, una entidad puede construir una cerca u otro tipo de estructura para albergar recursos vivos. Si estos costos califican para el reconocimiento de activos según la NICSP 17, estas estructuras se contabilizan como propiedad, planta y equipo por separado.

---

46 NICSP 27, párrafo 3 (b).

47 GRAP 110, párrafos 3 y 6, y GRAP 27, párrafo 4.

## RECURSOS NATURALES

5.15. Es improbable que los costos de otras actividades recurrentes, como la remuneración de los empleados por seguridad, administración y mantenimiento relacionados con los recursos vivos, cumplan con los criterios de reconocimiento de activos de la NICSP 12, la NICSP 17 o la NICSP 31. Estos costos se cargan a gastos a medida que se incurren.

### **Contabilización de actividades relacionadas con organismos vivos no reconocidos**

5.16. Una entidad puede incurrir en gastos por actividades relacionadas con organismos vivos que no se reconocen en el GPFS. Por ejemplo, una entidad puede promover el crecimiento de ciertos animales en la naturaleza al proporcionarles alimentos que de otro modo no estarían presentes en su entorno natural. Sin embargo, la entidad no controla estos animales debido a la falta de propiedad legal o a la incapacidad de controlar o utilizar los animales para obtener un potencial de servicio o beneficios económicos.

5.17. En estas situaciones, una entidad considera la naturaleza de las actividades y contabiliza el desembolso como un activo si se cumplen los criterios de reconocimiento de la NICSP 17 o la NICSP 31, o si la naturaleza del desembolso es congruente con el costo de los inventarios como se describe en NICSP 12. El reconocimiento de tales desembolsos como un activo no se ve afectado por si el organismo vivo subyacente fue reconocido como un activo.

### **Cuestión específica para el comentario 3 — Capítulo 5**

Los organismos vivos que están sujetos a la intervención humana no son recursos vivos dentro del alcance de este PC. Es probable que el tratamiento contable de esos organismos vivos y de las actividades relacionadas con ellos y con los recursos vivos caiga dentro del alcance de las NICSP existentes.

En su opinión, ¿es suficiente la orientación de la NICSP 12, la NICSP 17 o la NICSP 27 sobre cómo determinar qué NICSP aplicar para estos?

En caso contrario, explique las razones de su opinión.

### **Aplicación de los Criterios de Reconocimiento de Activos a los Recursos Vivos**

5.18. Para que un recurso vivo se reconozca como un activo según las NICSP, el elemento debe:

- (a) satisfacer la definición de un activo; y
- (b) Ser medible de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG.

5.19. Los recursos vivos pueden generar beneficios económicos a través de la venta o tener potencial de servicio. Por ejemplo, ciertas bacterias pueden actuar como agentes de biorremediación que pueden descontaminar el suelo y las aguas subterráneas. Otros recursos vivos, como los bosques sin cultivar, tienen un potencial de servicio a través de su contribución a la biodiversidad, lo que podría generar beneficios como el mantenimiento de la calidad del aire, el agua y el suelo, el control de la población de plagas, etc. Por lo tanto, los recursos vivos pueden considerarse recursos.

5.20. Las consideraciones clave con respecto al reconocimiento y la medición de los recursos vivos son:

- (a) ¿Puede una entidad demostrar control sobre un recurso vivo?
- (b) ¿Existe un evento pasado que dio lugar al control de la entidad sobre un recurso vivo?
- (c) ¿Hay alguna preocupación con la incertidumbre de la existencia que pueda impedir que un recurso vivo cumpla con la definición de un activo?

## RECURSOS NATURALES

(d) ¿Puede una entidad medir apropiadamente un recurso vivo de una manera que equilibre las características cualitativas mientras toma en cuenta las consideraciones de materialidad y costo-beneficio?

5.21. El siguiente análisis considera cada una de estas preguntas para llegar a una Vista Preliminar sobre el reconocimiento de los recursos vivos como activos bajo IPSAS.

### ***Consideración del control***

5.22. El concepto general de control se discute en el párrafo 2.5 y los indicadores de control en el párrafo 2.6. Si bien estos indicadores no son determinantes concluyentes de si existe control, su identificación y análisis pueden informar esa decisión. La existencia de indicadores dependerá en gran medida de los hechos y circunstancias específicos relacionados con el recurso vivo, así como de las leyes y reglamentos de la jurisdicción en la que se encuentra la entidad y/o el recurso vivo.

5.23. La capacidad de una entidad para dirigir el uso o disposición de un recurso vivo de la manera que considere adecuada demuestra la existencia de propiedad legal y derechos exigibles. En el más simple de los casos, la capacidad ilimitada de vender un recurso vivo por dinero en efectivo u otros recursos sería un fuerte indicador de control sobre el recurso vivo. De manera similar, la capacidad de cosechar un recurso vivo para uso propio también sería un fuerte indicador del control del recurso antes de la cosecha.

5.24. La capacidad de una entidad para acceder al recurso vivo o para evitar que otros accedan también es una indicador de control. Por ejemplo, una entidad podría negar físicamente el acceso a un recurso vivo erigiendo cercas y otras barreras físicas. Alternativamente, puede haber leyes y reglamentos con sanciones aplicables que disuadan a otras personas que deseen acceder al recurso.

5.25. El indicador sobre los medios para asegurar que un recurso se utiliza para lograr los objetivos de una entidad dependerá de los hechos y circunstancias específicas de la entidad del sector público.

5.26. Los organismos móviles como los peces y la mayoría de los animales pueden moverse libremente, por lo que podría ser más difícil para una entidad demostrar control sobre estos organismos a menos que haya medios para limitar su movimiento. Por el contrario, sería más fácil demostrar el control sobre organismos inmóviles.

### ***Consideración de si ha habido un evento pasado que da lugar al control***

5.27. Para que una partida cumpla con la definición de activo, debe haber ocurrido un evento pasado que confiera el control de la partida a la entidad que informa. Para los recursos vivos, un evento pasado puede ocurrir a través de:

- (a) Legislación, política gubernamental o medios similares en los que se otorga a la entidad el control sobre los recursos vivos para cumplir con sus objetivos de prestación de servicios;
- (b) Adquisición cuando el activo se adquiere mediante compra;
- (c) Una transacción sin contraprestación o cuando un activo se recibe a cambio de una contraprestación nominal o gratuita, por ejemplo, a través de una donación; o
- (d) Cuando una entidad controla un recurso vivo que puede reproducirse naturalmente, la entidad normalmente obtendría el control de cualquier descendencia a medida que nace.

### ***Consideración de la incertidumbre de existencia***

5.28. Debido a que muchos recursos vivos son fácilmente observables, el tema de la incertidumbre de la existencia no es tan frecuente para los recursos vivos como para los recursos del subsuelo. Sin embargo, dado que los recursos vivos se encuentran por definición en su estado natural, podría haber situaciones en las que la incertidumbre de la existencia aún sea aplicable. Por ejemplo, una entidad puede controlar un bosque no cultivado donde las trufas históricamente se han encontrado.

## RECURSOS NATURALES

Las trufas crecen completamente bajo tierra y no hay un patrón establecido de dónde o si se desarrollarán. Por lo tanto, puede ser difícil, si no imposible, concluir que existe un cierto número de trufas en el bosque antes de que se encuentren.

5.29. La incertidumbre de existencia también incluye la consideración de la incertidumbre sobre si el elemento esencial se cumplen las características de un activo. También podría haber casos en los que no esté claro si una entidad realmente controla un recurso vivo. Por ejemplo, una entidad podría tener propiedad legal y derechos exigibles sobre ciertos animales dentro de su propiedad. Como se señaló en el párrafo 5.26, la mayoría de los animales son libres de moverse y es posible que salgan de la propiedad o incluso se dirijan a otra jurisdicción legal. En estas situaciones, sería difícil concluir que la entidad realmente controla a los animales.

5.30. Como se señaló en el párrafo 2.17, cuando exista incertidumbre con respecto a la existencia de un recurso vivo, será necesario considerar toda la evidencia, los hechos y las circunstancias disponibles, y una entidad deberá aplicar su juicio para determinar si un elemento vivo puede considerarse un activo.

### ***Conclusión general sobre si los recursos vivos cumplen la definición de activo***

5.31. Con base en la discusión anterior, un recurso vivo podría ser un recurso que actualmente está controlado por una entidad como resultado de un evento pasado y, por lo tanto, cumplir con la definición de activo.

### ***Consideración de la incertidumbre de medición***

5.32. Para reconocer un recurso vivo en los estados financieros, es necesario asignar un valor monetario al elemento. Una entidad debe ser capaz de encontrar una base de medición adecuada y necesitará para considerar si existe incertidumbre en la medición.

5.33. La cuantificación de algunos recursos vivos puede ser sencilla. Muchos recursos vivos, como árboles y otra vegetación, son fácilmente observables o accesibles. En estas situaciones, la información puede estar disponible para medir el recurso vivo con un grado de certeza relativamente alto. Sin embargo, como se indica en el párrafo 5.29, puede ser difícil contar los animales que pueden deambular libremente. A menos que exista algún mecanismo de seguimiento, una entidad puede tener dificultades para determinar las cantidades de un recurso vivo.

5.34. Muchos recursos vivos pueden cosecharse, procesarse y luego venderse como productos en un mercado activo (p. ej., los árboles de un bosque no cultivado se pueden cosechar y luego procesar y vender como madera). Para estos recursos vivos, sería relativamente sencillo seleccionar una base de medición que pueda representar fielmente el valor subyacente del recurso y que sea verificable.

5.35. Para otros recursos vivos que no están destinados a la venta, la determinación de una base de medición adecuada podría ser difícil. Por ejemplo, una entidad puede determinar que un bosque natural está sirviendo simultáneamente para múltiples propósitos, incluida la reducción del dióxido de carbono en la atmósfera y el mantenimiento de la biodiversidad. En tales situaciones, la entidad deberá determinar si existe un método apropiado para medir el valor de la absorción de dióxido de carbono y la biodiversidad, lo que será un desafío y puede no ser factible en función de las tecnologías actualmente disponibles.

## RECURSOS NATURALES

5.36. Con base en lo anterior, mientras que la medición de los recursos vivos que tienen capacidad financiera parece posible, la medición de los recursos vivos que tienen capacidad operativa puede ser más difícil o no factible. Como resultado, en lugar de llegar a una conclusión categórica sobre si todos los recursos vivos son medibles, una entidad deberá analizar los hechos y circunstancias específicos de cada recurso vivo que se está considerando para el reconocimiento.

### **Conclusión sobre el reconocimiento de un recurso vivo como activo**

5.37. Con base en la discusión en los párrafos 5.18-0, el IPSASB concluye preliminarmente que puede ser posible que ciertos recursos vivos se reconozcan como un activo.

### **Medición**

5.38. Una vez que una entidad ha concluido que un recurso vivo cumple con la definición de activo, puede medirse de manera confiable y, por lo tanto, puede reconocerse como un activo en la GPFS, la entidad deberá seleccionar una base de medición adecuada. Como los detalles específicos sobre la selección de una base de medición apropiada dependerán de la naturaleza del recurso vivo específico, la información disponible y los objetivos de la entidad que controla el recurso vivo, la siguiente discusión se limita a los factores de alto nivel y enfoques sugeridos que deben ser considerados al seleccionar una base de medición.

5.39. Como se señaló en el párrafo 2.36, una base de medición debe reflejar el costo de los servicios, capacidad financiera de una entidad, y la selección de la base debe reflejar los objetivos de la entidad para mantener el activo.

5.40. Para los recursos vivos que se mantienen principalmente para la venta, el valor razonable puede ser la base de medición más adecuada, ya que refleja el precio que podría recibirse por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado. Si un recurso vivo se negocia directamente en un mercado abierto, el precio de mercado sería el más indicativo del valor justo del recurso. Para otros recursos vivos, puede que no haya un mercado directo para el recurso vivo en sí mismo, pero el recurso vivo podría cosecharse y luego procesarse en un artículo que luego se comercializa en un mercado abierto. En tales casos, el precio de mercado cotizado para el artículo procesado podría ajustarse por el costo de cosecha y procesamiento para llegar a una medida aproximada del valor justo del recurso vivo.

5.41. En situaciones en las que un recurso vivo no se mantiene para la venta sino por su potencial de servicio, una base de medición que refleje su capacidad operativa, como el valor operativo actual, puede ser más apropiado. La selección de una base de medición apropiada para llegar a un valor operativo actual dependerá del uso específico del recurso vivo, el conocimiento científico y las capacidades actualmente disponibles para medir dicho valor operativo, y puede involucrar juicio y subjetividad de gestión significativos. Si una entidad determina que no es factible seleccionar un valor operativo actual que sea relevante, representativamente fiel y verificable, es probable que la entidad concluya que el recurso vivo no es medible y, por lo tanto, no puede reconocerse como un activo.

## RECURSOS NATURALES

### Vista preliminar 9—Capítulo 5

Con base en las discusiones en los párrafos 5.18-5.41, las opiniones preliminares del IPSASB son:

- (a) Es posible que un recurso vivo mantenido por capacidad financiera cumpla con la definición de un activo, sea medible de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG y, por lo tanto, cumpla con los criterios para ser reconocido como un activo en GPFS;
- (b) Si un recurso vivo con capacidad operativa cumple con la definición de activo, una entidad necesitará ejercer su juicio para determinar si es factible medir el recurso vivo de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre información en GPFR y así cumplir con los criterios para ser reconocido como un activo en GPFS; y
- (c) En situaciones en las que la capacidad financiera o la capacidad operativa de un recurso vivo no se puede medir de una manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones sobre la información en los IFPG utilizando tecnologías y capacidades actualmente disponibles, el recurso vivo no se puede reconocer como un activo en el GPFS.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

### Divulgaciones

- 5.42. Cuando los recursos vivos se reconozcan como activos, los usuarios de GPFS requerirán que se divulgue la información pertinente.
- 5.43. Para los recursos vivos no reconocidos como activos en GPFS, la presentación mediante revelación de cierta información sobre los recursos vivos podría ser útil para los usuarios de los IFPG. Dichas revelaciones pueden incluir revelaciones no financieras de los datos físicos de los recursos vivos que están controlados y existen con certeza razonable si estos recursos son relevantes para los objetivos de servicio de la entidad que informa. Para los recursos vivos que no están controlados, no se requiere reconocimiento ni presentación.
- 5.44. La consideración detallada de la presentación por revelación se analiza en el capítulo 6 de este CP.

# RECURSOS NATURALES

## Capítulo 6: Presentación

### Resumen de los Principios de Presentación en los Informes Financieros con Propósito General en el Marco Conceptual

6.1. La presentación es la selección, ubicación y organización de la información que se informa en los IFPG.<sup>48</sup>

#### **Selección de información**

6.2. La selección de información se refiere a elegir información para mostrar o divulgar en los IFPG que sea útil para los usuarios de los IFPG con fines de rendición de cuentas y toma de decisiones. La información seleccionada para mostrar comunica mensajes clave en un GPFR, mientras que la información seleccionada para divulgar hace que la información mostrada sea más útil al proporcionar detalles que ayudarán a los usuarios a comprender la información mostrada. El Marco Conceptual también establece explícitamente que la revelación no es un sustituto de la exhibición.<sup>49</sup>

6.3. Como ejemplo, la información seleccionada para mostrar en un conjunto completo de GPFS incluye el estado de situación financiera actual y comparativo, el estado de rendimiento financiero, el estado de cambios en los activos netos/patrimonio, el estado de flujo de efectivo y cuando el presupuesto aprobado de una entidad es públicamente disponible, una comparación de los montos presupuestados y reales como un estado financiero adicional separado o como una columna de presupuesto en los estados financieros. La información seleccionada para su divulgación en el GPFS incluye las notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

6.4. Las decisiones sobre qué información debe mostrarse o divulgarse implican la priorización y el resumen de la información y deben considerar lo siguiente:

- (a) Los objetivos de la información financiera;
- (b) Características cualitativas y restricciones sobre la información incluida en los IFPG; y
- (c) Los fenómenos económicos o de otro tipo pertinentes sobre los que pueda ser necesaria la información de ubicación

6.5. La ubicación de la información se refiere a decidir qué informe o qué componente de un informe debe usarse para mostrar o divulgar la información. Los Marcos Conceptuales se centran en las decisiones sobre la asignación de información entre el GPFS y otros GPFR. Dichas decisiones deben considerar la naturaleza de la información, los requisitos específicos de la jurisdicción y los vínculos entre la información.<sup>50</sup>

#### **Organización de la información**

6.6. La organización de la información aborda la disposición, agrupación y ordenación de la información, e incluye decisiones sobre cómo se organiza la información dentro de un GPFR, así como la estructura general de GPFR. Dichas decisiones deben tener en cuenta las relaciones entre la información y si la información es para exhibición o divulgación.<sup>51</sup>

---

48 Marco Conceptual, párrafo 8.4.

49 Marco Conceptual, párrafo 8.15.

50 Marco Conceptual, párrafo 8.38.

# RECURSOS NATURALES

## Aplicación a los Recursos Naturales

6.7. En este CP, el enfoque en la presentación estará en la selección de información. Si bien la siguiente discusión incluye referencias a dónde se presenta convencionalmente la información en los GPFS o GPFR, el IPSASB aún no ha llegado a una opinión preliminar sobre la ubicación y organización de la información; se tomarán decisiones formales en la siguiente fase del proyecto siguiendo los comentarios de las partes interesadas.

### *Divulgación propuesta de información que se encuentra convencionalmente en el GPFS*

6.8. Con base en las opiniones preliminares de los capítulos 3 a 5, ciertos recursos naturales pueden cumplir con los criterios para ser reconocidos como activos en el GPFS. El párrafo 8.23 del Marco Conceptual explica cómo la información a revelar en las notas se relaciona con las partidas reconocidas en las GPFS y establece que la información revelada en las notas a los estados financieros:

- “Es necesario para la comprensión de los estados financieros por parte del usuario;
- Proporciona información que presenta los estados financieros en el contexto de la entidad y su entorno operativo; y
- En general, tendrá una relación clara y demostrable con la información que se muestra en el o los estados financieros a los que pertenece”.

6.9. Además, el párrafo 8.24 del Marco Conceptual establece que las notas también pueden incluir:

- “Factores relacionados con la entidad que podrían influir en los juicios sobre la información presentada (por ejemplo, información sobre partes relacionadas y entidades controladas o participaciones en otras entidades);
- La base de lo que se muestra (por ejemplo, información sobre políticas contables y medición, incluidos los métodos de medición y las incertidumbres de medición cuando corresponda);
- Desglose de los montos mostrados en el anverso de los estados (por ejemplo, un desglose de propiedad, planta y equipo en diferentes clases);
- Elementos que no cumplen la definición de un elemento de los criterios de reconocimiento, pero que son importantes para la comprensión de las finanzas y la capacidad de la entidad para prestar servicios; por ejemplo, información sobre eventos y condiciones que podrían afectar los flujos de efectivo futuros o el servicio potencial. incluyendo su naturaleza, posibles efectos sobre los flujos de efectivo o potencial de servicio, probabilidades de ocurrencia y sensibilidades a cambios en las condiciones, y
- Información que puede explicar las tendencias subyacentes que afectan los totales mostrados”.

6.10. Sobre la base de los elementos enumerados en los párrafos 6.8 y 6.9, el IPSASB propone que el objetivo de la información a revelar sobre los recursos naturales es exigir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros para evaluar:

## RECURSOS NATURALES

- (a) Los efectos de los activos de recursos naturales en su posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo; 52 y;
- (b) La naturaleza y los riesgos y oportunidades asociados con los activos de recursos naturales.

6.11. Para cumplir con el primer objetivo, las revelaciones sobre los efectos de los activos de recursos naturales reconocidos en los estados financieros deben incluir, entre otros:

- (a) La base de medición utilizada para determinar el importe en libros bruto, incluyendo, si corresponde, la fecha de valoración, el método utilizado para determinar el importe en libros del activo y los juicios y supuestos significativos aplicados en la medición del recurso natural reconocido;
- (b) Una conciliación del valor en libros al principio y al final del período que muestre los aumentos y disminuciones resultantes de revaluaciones, compras, adquisición mediante transacciones sin contraprestación, venta, transformación biológica, distribuciones mediante transacciones sin contraprestación y, en su caso, agotamiento y deterioro;
- (c) Si no se ha revelado ya como parte de las revelaciones de políticas contables o ingresos de actividades ordinarias de una entidad, información relativa a la venta de recursos del subsuelo, agua, recursos vivos, o la venta del derecho a explotar o acceder a estos recursos (es decir, la contraprestación recibida y las cantidades de los recursos entregados), así como las políticas contables significativas relacionadas con estas transacciones; y
- (d) Si no se ha revelado ya como parte de la información a revelar de una entidad sobre actividades relacionadas con los recursos naturales (véase el párrafo 6.13), información sobre la naturaleza y los costos de las actividades relacionadas con los recursos naturales.

6.12. Para cumplir con el segundo objetivo, las divulgaciones sobre la naturaleza y los riesgos y oportunidades asociados con los activos de recursos naturales reconocidos deben incluir, entre otros:

- (a) descripción narrativa (p. ej., naturaleza o tipo, ubicación, etc.) de los recursos naturales que la entidad reconoce como activos;
- (b) Información sobre las cantidades físicas de los recursos naturales señalados en (a) anterior y la metodología utilizada para estimar estas cantidades; y
- (c) La existencia y los montos de restricciones en el título, límites legales o similares sobre el uso de activos de recursos naturales debido a requisitos ambientales u otros requisitos reglamentarios, y recursos naturales dados en garantía como garantía de pasivos.

6.13. Si la contabilización de una actividad relacionada con los recursos naturales cae dentro del alcance de una NICSP existente, esa NICSP también puede requerir revelaciones adicionales. Además, para activos de recursos naturales reconocidos y cualquier costo capitalizado de actividades relacionadas, una entidad debe considerar la aplicabilidad de los requerimientos de información a revelar de la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*, en la NICSP 21, *Deterioro de activos no generadores de efectivo*.

6.14. Además, de acuerdo con la discusión de las partidas no reconocidas en el párrafo 8.24 del Marco Conceptual, si la existencia de una partida es cierta, pero no se reconoce debido a un alto nivel de incertidumbre en la medición, tenga en cuenta que la divulgación de lo siguiente también sería útil para los usuarios:

---

52 Las revelaciones sobre los efectos de los activos de recursos naturales en el GPFS de una entidad deben considerar tanto los beneficios económicos como el potencial de servicio incorporado en los activos.

## RECURSOS NATURALES

- (a) Las dificultades para obtener una medición confiable que impidió el reconocimiento;
- (b) La importancia de los recursos naturales no reconocidos en relación con la consecución de los objetivos de la entidad, incluida otra información relevante sobre el tipo, las cantidades y las cualidades del recurso natural; e
- (c) Información sobre la naturaleza y los costos de cualquier actividad relacionada con los recursos naturales no reconocidos.

6.15. Cuando una entidad actúe como custodio de un recurso natural, la entidad deberá explicar la naturaleza de su responsabilidad de custodia, incluida la legislación o medios similares que establezcan la responsabilidad de custodia sobre el recurso.

### ***Presentación propuesta de la información que se encuentra convencionalmente en los GPFR más amplios***

6.16. Como se señaló en los párrafos 3.42, 4.33 y 5.43, independientemente de si un recurso natural está reconocido en el GPFS, la divulgación de cierta información no financiera podría ser útil para los usuarios de los GPFR más amplios.

6.17. Los RPG existentes del IPSASB, que brindan orientación sobre buenas prácticas en la preparación de GPFR más amplios fuera de GPFS, pueden ser relevantes para los recursos naturales. Actualmente, la aplicación de los BPR es opcional, pero las entidades que han decidido aplicar los BPR deben seguir la guía en su totalidad. La reconsideración de si la aplicación general de los BPR debe ser obligatoria no está dentro del alcance de esta CP. Sin embargo, el IPSASB agradecería las opiniones de los constituyentes sobre si la aplicación de los BPR debería ser obligatoria en el contexto de los recursos naturales. Ver [Asuntos específicos para el comentario 3 al final de este capítulo.](#)

6.18. Cuando una entidad es potencialmente capaz de reconocer flujos de efectivo futuros a través de la explotación o venta del derecho de explotación de un recurso natural, estos recursos pueden tener un impacto en la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de la entidad. En estas situaciones, RPG 1, *Información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad*, será relevante. La aplicación de la RPG 1 generalmente implicará la presentación de informes sobre las proyecciones de entradas y salidas futuras de los programas relacionados con los recursos naturales, una discusión sobre las dimensiones del servicio a largo plazo, los ingresos y la deuda del programa, y una discusión sobre los principios, supuestos y metodología subyacente a las proyecciones.

6.19. Muchos de los programas y servicios relacionados con los recursos naturales señalados en el párrafo 6.18 tendrán un impacto en el GPFS de una entidad. Para ayudar a los usuarios a comprender la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, una entidad puede explicar las partidas, transacciones y eventos significativos presentados en el GPFS utilizando RPG 2, *Discusión y análisis de estados financieros*. Las entidades que aplican el RPG 2 también deben proporcionar una descripción de los principales riesgos e incertidumbres de la entidad. Si corresponde, también deben discutirse los riesgos e incertidumbres sobre los recursos naturales, que incluyen, entre otros, la incertidumbre de existencia y los riesgos e incertidumbres en la capacidad de la entidad para beneficiarse de los recursos naturales.

6.20. Muchas entidades del sector público brindan servicios asociados con los recursos naturales (por ejemplo, la venta de derechos de exploración y extracción de recursos del subsuelo a terceros o la conservación de determinados recursos vivos). RPG 3, *Informes de información de rendimiento del servicio*, proporciona orientación sobre la información sobre los servicios que proporciona una entidad, los objetivos de rendimiento del servicio de una entidad y el alcance de su consecución de estos objetivos. A diferencia de la información que podría divulgarse sobre las actividades relacionadas con los recursos naturales en el GPFS, la discusión de los recursos naturales en el contexto del RPG 3 podría enfocarse más en aspectos operativos tales como los objetivos e indicadores de desempeño de los programas de explotación, conservación o preservación de recursos. Esta información se puede proporcionar en el contexto del RPG 3 independientemente de si el recurso natural subyacente se reconoce en el GPFS.

# RECURSOS NATURALES

## *Comparación con las NIIF y las prácticas del sector privado*

6.21. Si bien hay poca orientación sobre la presentación de información relacionada con el agua y los recursos vivos en las NIIF, muchas jurisdicciones requieren la presentación de información relacionada con los recursos del subsuelo en los GPFR más amplios. Por ejemplo, si bien los requisitos específicos de cada jurisdicción o industria pueden variar ampliamente, las presentaciones regulatorias de las entidades mineras que cotizan en bolsa en el sector privado generalmente requieren la divulgación de las cantidades físicas estimadas de reservas y recursos, según lo preparado por una persona calificada, como así como la factibilidad técnica y la viabilidad económica de un proyecto de extracción.<sup>53</sup> Tal información es consistente con las revelaciones propuestas en los párrafos 6.11, 6.12 y 6.13.

## **Vista preliminar 10 — Capítulo 6**

Con base en la discusión en los párrafos 6.7-6.15, la Opinión preliminar del IPSASB es que cierta información divulgada convencionalmente en GPFS debe presentarse en relación con los recursos naturales.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

---

53 Basado en los requisitos del Instrumento Nacional 52-102 para empresas mineras canadienses que cotizan en bolsa.

# RECURSOS NATURALES

## Vista preliminar 11—Capítulo 6

Con base en la discusión en los párrafos 6.16-6.20, la opinión preliminar del IPSASB es que cierta información que se encuentra convencionalmente en los IFPG más amplios debe presentarse en relación con los recursos naturales reconocidos o no reconocidos que son relevantes para la sostenibilidad financiera a largo plazo de una entidad, discusión de los estados financieros y análisis, e informes de desempeño del servicio.

¿Está de acuerdo con la Opinión Preliminar del IPSASB?

Si no, por favor proporcione sus razones.

## Cuestión específica para el comentario 4—Capítulo 6

Las propuestas en los párrafos 6.16-6.20 (Vista preliminar 11) se basan en gran medida en los juegos de rol del IPSASB. Si bien se espera que estas propuestas sean útiles para los usuarios de los GPFR más amplios, la información necesaria para preparar estos informes puede ser más difícil de obtener en comparación con la información requerida para las divulgaciones tradicionales de GPFS. Como se señaló en el párrafo 6.17, la aplicación de los BPR actualmente es opcional.

En su opinión, ¿debería ser obligatoria la provisión de la información relacionada con los recursos naturales propuesta en la Vista Preliminar 11? Tal requisito solo sería aplicable específicamente a la información relacionada con los recursos naturales.

Proporcione el razonamiento detrás de su punto de vista.

## RECURSOS NATURALES

### Apéndice A: Razones para emprender el proyecto y objetivos del proyecto

- A.1. En 2018, el IPSASB emitió su Consulta de estrategia y solicitó comentarios sobre la estrategia y el plan de trabajo propuestos. Según las respuestas de los constituyentes y la investigación inicial, el IPSASB agregó el proyecto de recursos naturales a su plan de trabajo 2019-2023.
- A.2. El proyecto cumple con los criterios para la priorización de proyectos establecidos en el Plan de Trabajo 2019-2023:
- (a) **Prevalencia:** según la investigación preliminar, el IPSASB señaló que los recursos naturales representaban una proporción significativa de los recursos económicos en muchas jurisdicciones.<sup>54</sup>  
Por lo tanto, la presentación de informes sobre recursos naturales podría conducir a información sobre la situación financiera de una entidad del sector público que sea más fielmente representativa de la realidad económica subyacente, particularmente en jurisdicciones con economías basadas en recursos y ricas en recursos.
  - (b) **Consecuencias:** en respuesta a la consulta de estrategia, a los que respondieron les preocupaba que hubiera una laguna en las guías contables del IPSASB sobre el reconocimiento, la medición y la presentación<sup>55</sup> de los recursos naturales. Como resultado, los gobiernos a menudo carecen de información sobre el valor monetario de los recursos naturales hasta que son explotados (es decir, extraídos, aprovechados o utilizados). Los gobiernos también otorgan derechos de acceso a dichos recursos a terceros que luego se benefician de su explotación. Como resultado, esto puede percibirse como un incentivo para vender recursos naturales sin tener en cuenta la sostenibilidad financiera y ambiental<sup>56</sup> o la equidad intergeneracional, porque los ingresos resultantes se reconocen con pocos o ningún gasto de compensación. Por lo tanto, desde una perspectiva de interés público, el reconocimiento—o, si el reconocimiento en el GPFS no es posible, la presentación de informes más generales—de los recursos naturales es un tema importante, ya que la información sobre estos recursos debe informar las decisiones políticas.
  - (c) **Urgencia** – A la luz de la creciente preocupación por el cambio climático, muchos gobiernos y entidades del sector público están priorizando la gestión sostenible del entorno natural en el desarrollo de sus políticas. Si bien este proyecto no aborda directamente la sustentabilidad ambiental o el cambio climático, el desarrollo de un estándar de contabilidad para el reconocimiento, la medición y/o la presentación de algunos recursos naturales proporcionará mejor información que se puede usar para informar las decisiones de gestión financiera pública y la formulación de políticas. .
  - (d) **Factibilidad:** cuando el IPSASB agregó el proyecto al plan de trabajo 2019-2023, el IPSASB determinó que habría suficiente capacidad de personal para desarrollar una guía contable técnicamente sólida sobre el reconocimiento, la medición y/o la presentación de los recursos naturales dentro de un período de tiempo razonable.

---

54 El Monitor Fiscal de octubre de 2018 del FMI destacó que para los 31 países incluidos en el informe, los activos económicos de recursos naturales equivalían al 38% del Producto Interno Bruto.

55 El término "presentación" se refiere en términos generales tanto a la visualización como a la divulgación de información. Véanse los párrafos 8.15 a 8.24 del Marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público del IPSASB.

56 En el contexto de este párrafo, la sostenibilidad se refiere al equilibrio entre la protección del medio ambiente y el desarrollo económico. Este es un concepto diferente de la sostenibilidad fiscal como se describe en el RPG 1, Informes sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad.

# RECURSOS NATURALES

## Objetivos del proyecto

- A.3. En consonancia con los objetivos generales de la información financiera de las entidades del sector público, el objetivo del desarrollo de la orientación de las IPSAS en relación con los recursos naturales es proporcionar información que sea útil para los usuarios de los IFPG de la entidad con fines de rendición de cuentas y para la toma de decisiones.
- A.4. El objetivo del proyecto es desarrollar una guía IPSAS relacionada con la contabilidad, es decir, el reconocimiento, la medición y la presentación, de los recursos naturales por parte de las entidades del sector público.
- A.5. Dado que este proyecto es un proyecto de información financiera, cualquier guía IPSAS resultante se desarrollará de acuerdo con el Marco Conceptual.
- A.6. Durante el alcance preliminar del IPSASB, algunos constituyentes abogaron por que el CP incluyera la discusión de temas más amplios de gestión financiera pública (PFM), como el mantenimiento de la sostenibilidad a largo plazo de los recursos naturales y la preservación de la equidad intergeneracional para los ciudadanos.
- A.7. El IPSASB reconoce que su objetivo general es fortalecer la GFP mediante el aumento de la adopción de las IPSAS basadas en el devengo, y que cuestiones como el mantenimiento de la sostenibilidad a largo plazo son importantes. Sin embargo, estos temas son abordados por el IPSASB fuera del proyecto de recursos naturales, y este CP no proporcionará orientación sobre estos temas más amplios.<sup>57</sup> El enfoque de este CP es proponer puntos de vista preliminares sobre la contabilidad de los recursos naturales. Es probable que la aplicación de estos puntos de vista preliminares y la orientación incluida en futuras NICSP relacionadas con estos temas brinden información útil para mejorar la GFP.

---

<sup>57</sup> Para obtener más información sobre las iniciativas del IPSASB sobre informes de sostenibilidad, consulte: <https://www.ipsasb.org/ocusareas/sustainability-reporting>

# RECURSOS NATURALES

## Apéndice B: Desarrollo de la Descripción General de los Recursos Naturales

- B.1. Como se señaló en el párrafo 1.4, el IPSASB desarrolló la descripción general de los recursos naturales basándose en las definiciones de recursos naturales de una variedad de fuentes. El siguiente apéndice resume las definiciones que fueron consideradas por el IPSASB.

### Definición en inglés simple

- B.2. La definición actual en inglés simple en Wikipedia combina las definiciones de los diccionarios Oxford y Student con las de inverterwords.com y yourdictionary.com. Wikipedia señala que los recursos naturales son recursos, o elementos con potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos, que existen sin las acciones de la humanidad e incluyen todas las características valiosas, como propiedades y fuerzas magnéticas, gravitatorias, eléctricas, etc. En la tierra, los recursos naturales incluyen la luz solar, la atmósfera, el agua, la tierra, incluidos todos los minerales junto con toda la vegetación, los cultivos y la vida animal que subsiste naturalmente sobre o dentro de las características y sustancias identificadas.<sup>58</sup>

### Definición de la literatura económica

- B.3. Un texto económico describe los recursos naturales de la siguiente manera:<sup>59</sup>

“Los recursos naturales, como los bosques y las pesquerías explotables comercialmente, y los atributos ambientales, como la calidad del aire, son activos valiosos en el sentido de que brindan un flujo de servicios a las personas. Las políticas públicas y las acciones de individuos y empresas pueden conducir a cambios en estos flujos de servicios, creando así beneficios y costos”.

### Definiciones de Normas Estadísticas Internacionales

- B.4. La guía de estándares estadísticos en el MEFP 2014 y el SCN 2008 actualmente define los recursos naturales de la siguiente manera:

- (a) El párrafo 7.90 del MEFP 2014 señala que los recursos naturales comprenden la tierra, los recursos minerales y energéticos y otros activos naturales; y
- (b) Los párrafos 13.44-13.51 del SCN 2008 establecen que los recursos naturales consisten en recursos naturales como la tierra, los recursos hídricos, los bosques no cultivados y los depósitos de minerales que tienen un valor económico.

### GRAP Sudafricano

- B.5. La Norma de Prácticas Contables Generalmente Reconocidas 110, Recursos vivos y no vivos (GRAP 110) no define los recursos naturales, pero la norma define los recursos vivos y no vivos de la siguiente manera:<sup>60</sup>

“Los recursos vivos son aquellos recursos que experimentan una transformación biológica...” y “Los recursos no vivos son aquellos recursos, distintos de los recursos vivos, que ocurren naturalmente y no han sido extraídos”.

---

<sup>58</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Recursos\\_naturales](https://en.wikipedia.org/wiki/Recursos_naturales); recuperado en septiembre de 2020.

<sup>59</sup> Freeman III, AM, Herriges, JA y Kling, CL (2014). La medición del valor ambiental y de los recursos: teoría y métodos (3ª ed.). Oxon: Taylor & Francis, página 2.

<sup>60</sup> Las definiciones de recursos vivos y no vivos se encuentran en el párrafo 8 del GRAP 110.

## RECURSOS NATURALES

- B.6. El párrafo 10 de GRAP 110 explica además que después de que se ha extraído un recurso no vivo, el recurso ya no cumple con la definición de recurso no vivo. El párrafo establece que:

“En el punto de extracción, los recursos no vivos como el agua, los minerales, el petróleo y el gas y otros recursos no regenerativos ya no se encuentran en su estado natural y no cumplen con la definición de recurso no vivo”.

### Definición de FASAB

- B.7. El Boletín Técnico 2011-1 de la Junta Asesora de Normas de Contabilidad Federal (FASAB) no define los recursos naturales en general, pero los Recursos Naturales Federales se definen de la siguiente manera:<sup>61</sup>

“Los recursos naturales federales son recursos que se encuentran en la naturaleza (incluidos los recursos naturales renovables y no renovables) y cumplen con todos los siguientes criterios: (a) el gobierno federal puede ejercer derechos soberanos sobre los recursos con respecto a la exploración y explotación; (b) el gobierno federal tiene la autoridad para obtener ingresos de los recursos para su uso; y, (c) los recursos están contenidos en tierras federales o el gobierno federal administra y/o controla sustancialmente los recursos”.

---

61 Manual FASAB, Versión 20 (21/06). Boletín Técnico FASAB 2011-1, Apéndice C.

# RECURSOS NATURALES

## Apéndice C: Contabilización del poder soberano de un gobierno para emitir licencias

### Fundamento

- C.1. En el Marco Conceptual, el IPSASB había decidido previamente que el poder soberano de un gobierno, en sí mismo, no cumplía con los criterios para ser reconocido como un activo. La decisión del IPSASB fue impulsada por la conclusión de que no había ningún evento pasado que respaldara el reconocimiento de un activo. En sus bases para las conclusiones, el IPSASB explicó además que los poderes inherentes de un gobierno no dan lugar a activos hasta que se ejercen estos poderes y existen los derechos para recibir potencial de servicio o beneficios económicos.<sup>62</sup> Si bien este CP no reabrirá la decisión anterior del IPSASB, sería útil aplicar el pensamiento del IPSASB específicamente al poder soberano de un gobierno para emitir licencias en el contexto de los recursos naturales.
- C.2. En la práctica, estas licencias relacionadas con los recursos naturales podrían incluir artículos tales como derechos de exploración o extracción de minerales, permisos de tala, licencias de pesca o caza, o derechos para extraer agua. La siguiente discusión utiliza una licencia para explorar los recursos del subsuelo.
- C.3. Es importante señalar que este ejemplo pretende cubrir solo el tema limitado del reconocimiento de los poderes soberanos del gobierno y no aborda el reconocimiento potencial de los recursos subyacentes del subsuelo, que se analiza en el capítulo 3 de este CP. El Capítulo 3 también incluye una discusión de los costos de las actividades relacionadas, que tampoco se cubre en este ejemplo. Finalmente, este ejemplo no entra en detalles sobre el reconocimiento de ingresos cuando se venden licencias, ya que IPSASB actualmente tiene un proyecto separado sobre ingresos.<sup>63</sup>

### Ejemplo

- C.4. Una entidad gubernamental planea ejercer sus poderes soberanos para establecer un marco legal para otorgar licencias de exploración a entidades no relacionadas. Antes del establecimiento de este marco, no existe un mecanismo legal para que la entidad gubernamental emita licencias de exploración.
- C.5. El siguiente cronograma ilustra los eventos típicos que conducen a la venta de licencias de exploración y proporciona comentarios sobre el reconocimiento de un activo en cada paso del cronograma. Como se señaló anteriormente, los principios del Marco Conceptual impedirían el reconocimiento de un activo para el poder soberano por sí mismo.
- C.6. Sin embargo, como se ilustra a continuación, una vez que la entidad ha ejercido su poder soberano al establecer un marco para emitir licencias, este marco legal facilita la venta de licencias, lo que a su vez resulta en el reconocimiento de un activo.

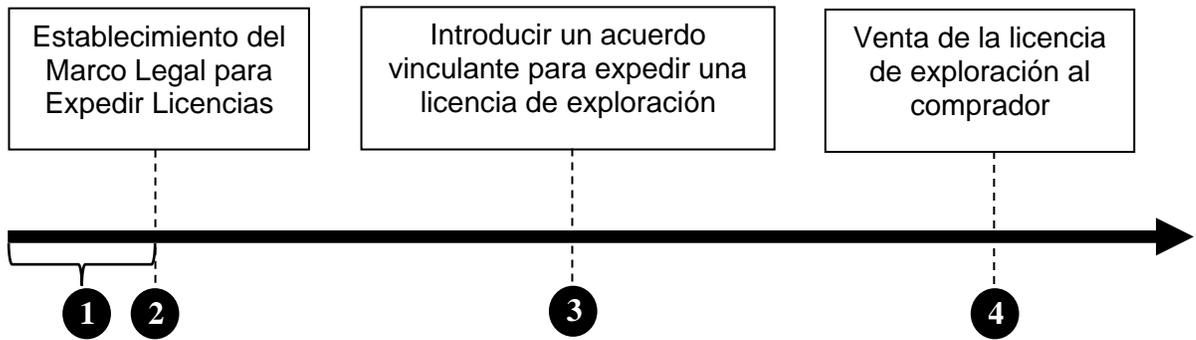
---

62 Marco Conceptual del IPSASB, párrafo FC5.18.

63 Se pueden encontrar más detalles sobre el proyecto de ingresos en <http://www.ipsasb.org/consultations-projects/revenue>.

## RECURSOS NATURALES

### Cronología



- (a) Antes del establecimiento del marco legal, no existe un mecanismo legal para que la entidad gubernamental emita licencias de exploración, es decir, no sería posible que exista una licencia de exploración dentro de las leyes de la jurisdicción. Por lo tanto, durante este período no sería posible reconocer ningún activo, ya que no existe ningún recurso controlado por la entidad como resultado de un evento pasado.
- (b) Una vez que se establezca un marco legal para emitir licencias, será posible que una licencia de exploración exista legalmente dentro de la jurisdicción. En esta etapa del cronograma, la entidad gubernamental puede comenzar a negociar con otras entidades para vender licencias de exploración. Sin embargo, en este punto, como no ha ocurrido ningún evento pasado, todavía no hay ningún activo que reconocer. Además, la entidad gubernamental no tendrá información sobre cómo medir cualquier activo, como cuántas licencias, si las hay, se venderán, cuándo se venderán las licencias, a cuánto se venderán las licencias o si las licencias se venderán por una cantidad fija o variable. Como resultado, aún cuando se establezca un marco legal para otorgar licencias, dado que no ha ocurrido ningún evento pasado y no existe información para medir ningún activo potencial.
- (c) En este punto, el poder soberano de un gobierno en sí mismo todavía no puede ser reconocido como un activo. Sin embargo, el ejercicio del poder soberano a través del establecimiento del marco legal ha hecho posible que el gobierno venda licencias. Una vez que el gobierno ha llegado a un acuerdo vinculante para vender una licencia a un comprador, la entidad gubernamental debe considerar si hay algún impacto desde la perspectiva de la contabilidad de ingresos. Debe aclararse que cualquier impacto contable de este tipo estaría determinado por el acuerdo vinculante y no representan el reconocimiento del poder soberano del gobierno.
- (d) Tras la emisión de una licencia, la entidad gubernamental normalmente reconocerá un activo por la contraprestación (por ejemplo, efectivo recibido o cuentas por cobrar) del licenciatario. Si bien la emisión de la licencia y el posterior reconocimiento del activo en efectivo o cuenta por cobrar son posibles gracias al ejercicio del poder soberano, el activo reconocido en sí mismo no encarna el poder soberano. Más bien, el activo representa el efectivo recibido o la cuenta por cobrar, o el derecho incondicional a recibir efectivo.

## RECURSOS NATURALES

### Apéndice D: Orientación internacional, nacional y estadística existente sobre recursos del subsuelo y actividades relacionadas

D.1. La siguiente tabla resume la guía de contabilidad internacional, nacional y estadística existente sobre los recursos del subsuelo. Los temas se han organizado para que correspondan con las secciones del Capítulo 3: Recursos del subsuelo.

Tema	NIIF	Normas Nacionales de Contabilidad	Estándares estadísticos internacionales <sup>64</sup>
Descripción de los recursos del Subsuelo	No definido explícitamente. Sin embargo, la NIIF 6 establece que los recursos minerales incluyen minerales, petróleo, gas natural y recursos similares no regenerativos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: No hay definición o descripción específica de los recursos del subsuelo. Sin embargo, los recursos del subsuelo se incluyen en los "recursos no vivos", que se definen como "aquellos recursos, distintos de los recursos vivos, que se dan naturalmente y no han sido extraídos".</li> <li>• FASAB: No hay definición o descripción específica de los recursos del subsuelo. Sin embargo, "Recursos Naturales Federales", "Recursos Federales de Petróleo y Gas" y "Recursos Naturales No Renovables" se definen con referencia a recursos específicos como el petróleo, el gas natural y el carbón.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SC GRAP: Los recursos minerales y energéticos consisten en reservas minerales energéticas ubicados sobre o debajo de la superficie terrestre que son económicamente explotable, dada la tecnología actual y los precios relativos. Por ejemplo, reservas conocidas de carbón, petróleo, gas u otros combustibles y minerales metálicos y no metálicos.</li> </ul>
Contabilidad para Actividades Relacionadas con los Recursos del Subsuelo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las licencias que otorgan el derecho de extraer recursos del subsuelo se contabilizan como activos intangibles según la NIC 38, <i>Activos intangibles</i>.</li> <li>• Los costos de exploración y evaluación (E&amp;E) se contabilizan según la NIIF 6, <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i>, que permite a una entidad determinar una política contable que especifique qué gastos de E&amp;E deben ser reconocidos como un activo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: No hay orientación específica sobre actividades de desbroce o exploración y evaluación. Sin embargo, GRP 12, <i>Inventarios</i>, y GRAP 31, <i>Activos intangibles</i>, se basan en la NICSP 12 y la NIC SP 31, que son aplicables a las licencias, así como a las actividades de extracción y desarrollo.</li> <li>• FASAB: SFFAS 38 señala que el gobierno federal solo realiza actividades de prospección. No se proporciona orientación explícita sobre otras actividades relacionadas con los recursos del subsuelo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los permisos para utilizar los recursos naturales se tratan como derechos de propiedad. Ver Apéndice F para detalles.</li> <li>• SCN 2008: Activos fijos: Minerales la exploración y la evaluación deben valorarse sobre la base de importes pagados en virtud de contratos adjudicados a otras unidades institucionales para la finalidad o sobre la base de los costos incurridos por la exploración realizada por cuenta propia. Estos costos deben incluir un retorno al capital fijo utilizado.</li> </ul>

<sup>64</sup> La columna Normas estadísticas internacionales de esta tabla solo refleja la orientación del SCN 2008. Las Normas Estadísticas Internacionales comprenden el SCN 2008, el MEFP 2014, que se deriva del SCN 2008, y el Marco Central del SCAEI, que brinda orientación sobre partidas fuera de los activos económicos y no es directamente comparable con las NIIF y las normas contables nacionales. Ver [Apéndice F](#) para más detalles.

Tema	NIIF	Normas Nacionales de Contabilidad	Estándares estadísticos internacionales <sup>64</sup>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La NIIF 6 también señala que los costos de desarrollo se contabilizan de acuerdo con la NIC 38 y el Marco Conceptual del IASB.</li> <li>• Los costos de extracción se contabilizan como inventario según la NIC 2, Inventarios.</li> <li>• CINIFF 20, Costos de desbroce en la fase de producción de una mina a cielo abierto, aborda el reconocimiento y la medición de los costos incurridos para eliminar los materiales de la superficie durante las fases de desarrollo y producción de una mina. Estos costos se contabilizan como un activo o inventario de actividad de desbroce a largo plazo, según la relación entre el mineral y los desechos producidos por las actividades de remoción. La actividad de desbroce se clasifica como un activo tangible o intangible dependiendo de la clasificación del activo de interés mineral en general.</li> </ul>		<p>En la actividad de exploración. Esa parte de la exploración realizada en el pasado que aún no haya sido cancelada en su totalidad debe revaluarse a los precios y costos del período actual</p>
<p>Aplicación de Definición de Activos a los Recursos del Subsuelo</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El IASB concluyó que los minerales, el petróleo y el gas no extraídos (y otros recursos naturales no regenerativos) no deben reconocerse en los estados financieros.</li> <li>• El IASB destacó que el único activo reconocido es por los derechos legales para obtener acceso a depósitos minerales o de petróleo y gas y cualquier mejora relacionada con este activo de derechos legales. Los minerales subyacentes o yacimientos de petróleo y gas solo se reconocen como activos tangibles una vez que han sido extraídos.<sup>65</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: Los recursos no vivos, que incluyen los recursos del subsuelo, no se reconocen en los estados financieros.</li> <li>• FASAB: Los recursos federales de petróleo y gas y los recursos naturales distintos del petróleo y el gas no se reconocen en los estados financieros de base devengada.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los recursos naturales solo califican como activos económicos si los derechos de propiedad se han establecido y se hacen cumplir efectivamente y; se brindan beneficios económicos a sus dueños. Esto significa que los recursos naturales no son activos económicos si: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ No es factible establecer derechos de propiedad sobre ellos (por ejemplo, aire u océanos); o</li> <li>▪ No pertenecen realmente a ninguna unidad institucional (por ejemplo, sin unidad institucional que puede hacer valer los derechos de propiedad porque siguen siendo muy remotos o inaccesibles); o</li> <li>▪ No es posible extraer y vender por falta de tecnología, conocimiento científico o infraestructura económica ( por ejemplo, yacimientos de minerales que no son comercialmente explotables en el futuro previsible)</li> </ul> </li> </ul>

## RECURSOS NATURALES

<b>Tema</b>	<b>NIF</b>	<b>Normas Nacionales de Contabilidad</b>	<b>Estándares estadísticos internacionales<sup>64</sup></b>
Existencia Incertidumbre	<ul style="list-style-type: none"><li>• Discutido junto con la incertidumbre de la medición (en la estimación de la cantidad y el valor) en el documento de debate del IASB. Observe abajo.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• SA GRAP: La base para las conclusiones en el GRAP 110 señala que los recursos no vivos no se reconocen ya que es poco probable que una entidad pueda beneficiarse de un recurso cuya existencia es incierta.</li><li>• FASAB: SFFAS 38 establece que el petróleo y el gas y otros recursos naturales no se reconocen debido a la incapacidad de medir de manera confiable la cantidad y el valor de estas reservas y recursos.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• SCN 2008: El concepto de incertidumbre de existencia no se aborda en el SCN 2008 de la misma manera que los marcos contables. El SCN 2008 establece que los activos del subsuelo se definen como aquellos recursos probados del subsuelo, carbón, petróleo y gas natural, de minerales metálicos o de minerales no metálicos que sean económicamente explorables, dada la tecnología actual y los precios relativos</li></ul>

<p>Medición y Potencial Divulgaciones</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El IASB destacó que para los recursos del subsuelo, el costo histórico generalmente no proporcionaba información relevante y los valores actuales preparados por la entidad no se consideraban fielmente representativos debido a la subjetividad y el grado de estimación de los involucrados.<sup>66</sup></li> <li>• Existe una serie de enfoques de estimación aceptados internacionalmente para estimar las cantidades de recursos no extraídos en la función de los estudios y modelos de la geología, incluido el Código Australiano para el Informe de Resultados de Exploración, Recursos Minerales y Recursos Minerales desarrollado por el Comité Conjunto de Reservas de Mineral de Australasia (Código JORC), y modelos desarrollados por el Sistema de Clasificación de la Sociedad de Ingenieros de Petróleo (SPS), World Petroleum Congress (WPC), y la Asociación Americana de Geólogos del Petróleo (AAPG).</li> <li>• Estos enfoques implican el uso de datos geológicos y de otro tipo, incluidos los resultados de las pruebas de perforación, para construir un modelo para estimar la cantidad y calidad de los recursos en un área.</li> <li>• Sin embargo, las reservas y los recursos no se miden en los estados financieros, ya que los recursos del subsuelo no se reconocen como activos en los estados financieros.</li> <li>• La divulgación de información sobre las cantidades estimadas de reservas y recursos a menudo se proporciona en información complementaria de conformidad con los requisitos reglamentarios aplicables a las empresas que cotizan en la bolsa en las industrias extractivas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: El BC de RAP 110 establece que es poco probable que una entidad pueda medir de manera confiable los recursos no vivos debido a la incertidumbre de la medición. Cierta información tal como la responsabilidad de custodia sobre los recursos no vivos, la descripción de la naturaleza y los tipos de recursos no vivos de los que una entidad es responsable, cualquier pasivo asociado y/o pasivo contingente, y el monto de la compensación recibida de terceros en intercambio por recursos no vivos deben ser revelados en los estados financieros.</li> <li>• FASAB: Las reservas no se miden en los estados financieros, ya que no son reconocidos como activos. Sin embargo, se requiere presentar un cuadro de regalías estimadas y otros ingresos de los recursos naturales federales como información complementaria requerida fuera de los estados financieros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los recursos minerales y energéticos del subsuelo en el balance general se miden determinando el valor presente de los rendimientos netos esperados resultantes de la actividad comercial de la explotación de esos recursos</li> <li>• SCN 2008: No se proporciona orientación explícita sobre la divulgación de recursos minerales y energéticos.</li> </ul>
---	--	---	---

65 Documento de debate del IASB DP/2010/1. Actividades extractivas, párrafo 3.27.

66 Documento de debate del IASB DP/2010/1. Actividades extractivas, párrafo 4.83.

## RECURSOS NATURALES

### Apéndice E: Orientación internacional, nacional y estadística existente sobre el agua y actividades relacionadas

E.1. La siguiente tabla resume la guía de contabilidad internacional, nacional y estadística existente sobre el agua en su estado natural. Los temas se han organizado para que se correspondan con las secciones del Capítulo 4: El agua en su estado natural.

Tema	NIIF	Normas Nacionales de Contabilidad <sup>67</sup>	Estándares estadísticos internacionales
Descripción del Agua en su Estado Natural	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No definido o descrito explícitamente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: El agua está incluida en la definición de "recursos no vivos", que se definen como "aquellos recursos, distintos de los recursos vivos, que se dan de forma natural y no han sido extraídos".</li> <li>• FASAB: No definido ni descrito</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los recursos hídricos consisten en recursos de aguas superficiales y subterráneas utilizados para la extracción en la medida en que su escasez conduce a la aplicación de derechos de propiedad o uso, valoración de mercado y alguna medida de control económico. Por ejemplo, ríos, lagos, embalses artificiales y otras cuencas superficiales además de los acuíferos y otros recursos de aguas subterráneas.</li> </ul>
Contabilidad para Actividades con Agua en su Estado Natural	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las licencias que confieren el derecho a extraer recursos hídricos se contabilizan como activos intangibles según la NIC 38, <i>Activos Intangibles</i>.</li> <li>• La venta de las licencias de agua se reconoce como ingreso en términos de la NIIF 15, <i>Ingresos de Contratos con Clientes</i>.</li> <li>• Los costos de extracción se contabilizan como inventario según la NIC 2, <i>Inventarios</i>.</li> <li>• Las estructuras hechas por el hombre se contabilizan como propiedad, planta y equipo según la NIC 16, <i>Propiedad, Planta y Equipo</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: GRAP 12, <i>Inventarios</i>, y GRAP 31, <i>Activos intangibles</i>, se basan en las NICSP 12 y la NIC SP31, que son aplicables a la contabilización de los costos de extracción y las licencias, respectivamente. La venta de las licencias de agua se reconoce como ingreso en términos del GRAP 9, <i>Ingresos por Transacciones de Intercambio</i>.</li> <li>• FASAB: SFFA 38. No se proporciona orientación explícita sobre las actividades relacionadas con el agua en su estado natural.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los permisos para utilizar recursos naturales se tratan como derechos de propiedad. Ver Apéndice F para más información.</li> <li>• SCN 2008: No se proporciona orientación explícita sobre otras actividades relacionadas con el agua en su estado natural.</li> </ul>

<sup>67</sup> Las Normas de Contabilidad del Agua de Australia no se consideraron porque las Normas solo brindan orientación sobre la identificación, el reconocimiento, la cuantificación, la notificación, el aseguramiento y la publicación de información sobre el agua y el alcance de las Normas incluye el agua en la fase terrestre del ciclo del agua y no incluye el agua en las fases marinas o atmosféricas del ciclo del agua. Por ejemplo, el agua de mar almacenada se considera agua de mar en la fase terrestre dentro del alcance de las Normas, mientras que el agua de mar en el océano se considera agua en la fase marina que está fuera del alcance de las Normas.

## RECURSOS NATURALES

Tema	NIIF	Normas Nacionales de Contabilidad <sup>67</sup>	Estándares estadísticos internacionales
Aplicación de la Definición de activos al Agua en su Estado Natural	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No hay orientación explícita para el agua no extraída.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: Los recursos no vivos, que incluyen el agua, no se reconocen en los estados financieros.</li> <li>• FASAB: Los recursos naturales no se reconocen en los estados financieros en base devengado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los recursos naturales solo califican como activos económicos si los derechos de propiedad se han establecido y se hacen cumplir efectivamente; y se brindan beneficios económicos a sus dueños. Esto significa que los recursos naturales no son activos económicos en sí:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• No es factible establecer derechos de propiedad sobre ellos (por ejemplo, aire u océanos); o</li> <li>• No pertenecen realmente a ninguna unidad institucional (por ejemplo, ninguna unidad institucional puede hacer valer los derechos de propiedad porque siguen siendo muy remotas o inaccesibles); o</li> <li>• No es posible extraer y vender debido a la falta de tecnología, conocimiento científico o infraestructura económica (por ejemplo, depósitos de minerales que no son comercialmente explotables en un futuro previsible).</li> </ul> </li> </ul>
Incertidumbre de Existencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No hay orientación explícita para el agua no extraída.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: La base para las conclusiones en GRAP 110 señala que los recursos no vivos no se reconocen ya que es poco probable que una entidad pueda beneficiarse de un recurso cuya existencia es incierta.</li> <li>• FASAB: SFFAS38 establece que el petróleo y el gas y otros recursos naturales no se reconocen debido a la incapacidad de medir de manera confiable la cantidad y el valor de estas reservas y recursos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: No hay orientación explícita para el agua no extraída.</li> </ul>

## RECURSOS NATURALES

<p>Medición y Potencial de Divulgaciones del Agua en su Estado Natural</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No hay orientación explícita sobre la medición y divulgación del agua no extraída.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: Los recursos no vivos no se miden en los estados financieros ya que no se reconocen como activos. Cierta información, como la responsabilidad de custodia sobre los recursos no vivos, la descripción de la naturaleza y los tipos de recursos no vivos de los que una entidad es responsable, cualquier pasivo asociado y/o pasivo contingente, y el monto de la compensación recibida de terceros a cambio de recursos no vivos deben revelarse en los estados financieros.</li> <li>• FASAB: Se requiere presentar un cuadro de regalías estimadas y otros ingresos de los recursos naturales federales como Información complementaria requerida fuera de los estados financieros. Sin embargo, no existe una guía explícita sobre el agua.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los recursos hídricos en el balance se miden determinando el valor presente de los rendimientos netos esperados que resultan de la explotación comercial de esos recursos. En caso de que no sea posible medir los rendimientos netos, se pueden utilizar estimaciones basadas en tarifas de acceso.</li> <li>• SCN 2008: En caso de que no sea posible separar el valor de las aguas superficiales de la tierra asociada, el conjunto debe asignarse a la categoría que representa la mayor parte del valor total.</li> <li>• SCN 2008: No se proporciona una guía explícita sobre la divulgación del agua en su estado natural.</li> </ul>
--	--	--	---

## RECURSOS NATURALES

### Apéndice F: Orientación internacional, nacional y estadística existente sobre recursos vivos y actividades relacionadas

F.1. La siguiente tabla resume la guía de contabilidad internacional, nacional y estadística existente sobre los recursos del subsuelo. Los temas se han organizado para que se correspondan con las secciones del Capítulo 5: Recursos vivos.

Tema	NIIF	Normas Nacionales de Contabilidad <sup>67</sup>	Estándares estadísticos internacionales
Descripción de Recursos Vivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No definido ni descrito</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: Los recursos vivos son aquellos recursos que sufren una transformación biológica. La definición de recursos vivos según GRAP parece ser más amplia y abarca los organismos vivos que han estado sujetos a la intervención humana y están dentro del alcance de la agricultura y las plantas, la propiedad y el equipo.</li> <li>• FASAB: No definido ni descrito.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los recursos biológicos no cultivados consisten en animales, aves, peces y plantas que producen productos tanto de una sola vez como repetitivos sobre los cuales se aplican derechos de propiedad pero cuyo crecimiento natural o regeneración no está bajo el control, la responsabilidad y la responsabilidad directa de gestión de las unidades institucionales. Por ejemplo, los bosques vírgenes y las pesquerías dentro del territorio del país que actualmente son, o es probable que pronto lo sean, explotables con fines económicos.</li> </ul>
Contabilidad para Actividades Relacionadas con Recursos Vivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las actividades agrícolas están dentro del alcance de la NIC 41, Agricultura, que es la base de la NICSP 27.</li> <li>• La contabilización de las plantas productoras y los activos biológicos utilizados en actividades distintas de las actividades agrícolas están dentro del alcance de la NIC 2, Inventarios, y la NIC 16, Propiedad, planta y equipo, que son las bases de las NICSP 12 y la NICSP 17.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: Similar a NIIF.</li> <li>• FASAB: No se proporciona una guía explícita sobre las actividades relacionadas con los recursos vivos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Permisos de uso de recursos naturales. Ver Apéndice F para más información.</li> <li>• SCN 2008: No se proporciona orientación explícita sobre otras actividades relacionadas con los recursos vivos.</li> </ul>

## RECURSOS NATURALES

Tema	NIIF	Normas Nacionales de Contabilidad	Estándares estadísticos internacionales
Aplicación de Definición de activos para Recursos Vivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No hay orientación explícita sobre los recursos vivos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: Los recursos vivos se reconocen como un activo si, y solo sí. Es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociado con el activo fluirá a la entidad; y el costo o valor razonable del activo se puede medir de manera confiable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los recursos naturales solo califican como activos económicos si los derechos de propiedad se han establecido y se hacen cumplir efectivamente; y se brindan beneficios económicos a sus dueños. Esto significa que los recursos naturales no son activos económicos en sí:               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪No es factible establecer derechos de propiedad sobre ellos (por ejemplo, aire u océanos); o</li> <li>▪En realidad, no pertenecen a ninguna unidad institucional (por ejemplo, ninguna unidad institucional puede hacer valer los derechos de propiedad porque siguen siendo muy remotas o inaccesibles); o</li> <li>▪No es posible extraer y vender debido a la falta de tecnología, conocimiento científico o infraestructura económica (por ejemplo, depósitos de minerales que no son comercialmente explotables en un futuro previsible).</li> </ul> </li> </ul>
Incertidumbre de Existencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No hay orientación explícita para los recursos vivos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: Sólo se reconocen los recursos vivos que cumplen la definición de activo, que incluye la consideración de la incertidumbre de existencia, y que, pueden ser medidos con fiabilidad.</li> <li>• FASAB: SFFAS38 establece que el petróleo y el gas y otros recursos naturales no se reconocen debido a la incapacidad de medir de manera confiables estas reservas y recursos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: No hay orientación explícita para los recursos vivos.</li> </ul>

## RECURSOS NATURALES

Tema	NIIF	Normas Nacionales de Contabilidad	Estándares estadísticos internacionales
Medición	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sin orientación explícita.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP: Ver arriba respecto a la medición.</li> <li>• FASAB: Ver arriba respecto a la medición.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: Los recursos biológicos no cultivados en el balance se miden determinando el valor presente de los rendimientos netos esperados resultantes de la explotación comercial de esos recursos.</li> </ul>
Divulgaciones	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sin orientación explícita.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SA GRAP 110 requiere la revelación de la siguiente información sobre los recursos vivos: las bases de medición utilizadas, método de depreciación y vidas útiles, conciliación período tras período de los importes en libros, información sobre los recursos vivos que se toman en préstamo de otras entidades, restricciones y compromisos, información sobre los montos revaluados, los juicios clave realizados y los supuestos aplicados, y la compensación recibida por la disposición de un recurso vivo.</li> <li>• FASAB: Se requiere presentar un cuadro de regalías estimadas y otros ingresos de los recursos naturales federales con Información Complementaria Requerida fuera de los estados financieros. Sin embargo, no existe una guía explícita sobre los recursos vivos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SCN 2008: No se proporciona una guía explícita sobre la declaración de los recursos vivos.</li> </ul>

# RECURSOS NATURALES

## Apéndice G: Guía de Normas Estadísticas Internacionales

### Introducción

- G.1. Informado por el marco conceptual y el documento de política de GFS, el IPSASB revisó la orientación adecuada relacionada con los recursos naturales en el sistema de cuentas nacionales 2008<sup>68</sup> (SCN 2008), el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica 2012–Marco Central SCAE<sup>69</sup> (Marco Central SCAE), y el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014<sup>70</sup> (MEFP 2014). Dado que actualmente todos los estándares estadísticos internacionales están bajo revisión, este apéndice se centrará en la orientación del SCN 2008 y su vínculo con la orientación del SCAE relevante para este documento de consulta a fin de establecer un mejor vínculo con los principales temas en discusión para revisar el SCN 2008 presentado también en este Apéndice. La orientación del MEFP 2014 se aborda al final de este apéndice como excepción en comparación con el SCN 2008.
- G.2. El IPSASB consideró el SNA 2008, el Marco Central SCAE y el MEFP 2014 relacionados con cada elemento de recurso natural dentro del alcance de este Documento de Consulta. A continuación se incluyen extractos del marco central SCN y SCAE de 2008 con la orientación principal considerada en el desarrollo del CP.

### Identificación y Objetivos de las Normas Estadísticas Internacionales

- G.3. El SCN 2008 es el marco estadístico que proporciona un conjunto completo, coherente y flexible de cuentas macroeconómicas para medir la actividad económica y está diseñado para el análisis económico, la toma de decisiones y la formulación de políticas. Ha sido producido y publicado bajo los auspicios de las Naciones Unidas, la Comisión Europea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial.
- G.4. El Marco Central SCAE es el primer estándar estadístico internacional para la contabilidad económica ambiental diseñada para comprender las interacciones entre el medio ambiente y la economía para la formulación de políticas, el análisis y la investigación. Ha sido producido y publicado bajo los auspicios de las Naciones Unidas, la Comisión Europea, la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, el Fondo Monetario Internacional y el Grupo del Banco Mundial.
- G.5. El MEFP 2014 describe un marco estadístico macroeconómico especializado diseñado para respaldar el análisis fiscal. Ha sido emitido por el Fondo Monetario Internacional.

### Guía del SCN 2008

#### *Descripción General de los Recursos Naturales*

- G.6. Según el SCN 2008 10.14–10.15, los recursos naturales son un tipo de activos no producidos junto con (i) contratos, arrendamientos y licencias, y (ii) plusvalía comprada y activos de comercialización.
- G.7. Los recursos naturales consisten en recursos naturales como la tierra, los recursos hídricos, los bosques no cultivados y los depósitos de minerales que tienen un valor económico.

---

68 <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008.pdf>

69 [https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/seea\\_cf\\_final\\_en.pdf](https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/seea_cf_final_en.pdf)

70 <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

## RECURSOS NATURALES

- G.8. Según SCN 2008 10.166–10.169, los recursos naturales solo califican como activos económicos si:
- (a) Los derechos de propiedad se han establecido y se hacen cumplir efectivamente; y
  - (b) Se proporcionan beneficios económicos a sus propietarios.
- G.9. Esto significa que los recursos naturales no son activos económicos si:
- (a) No es factible establecer derechos de propiedad sobre ellos (por ejemplo, aire u océanos); o
  - (b) En realidad, no pertenecen a ninguna unidad institucional (por ejemplo, ninguna unidad institucional puede hacer valer los derechos de propiedad porque siguen siendo muy remotas o inaccesibles); o
  - (c) No es posible extraer y vender debido a la falta de tecnología, conocimiento científico o infraestructura económica (por ejemplo, depósitos de minerales que no son comercialmente explotables en un futuro previsible).
- G.10. El SCN 2008 distingue varios tipos de recursos naturales:
- (a) Tierra;
  - (b) Recursos minerales y energéticos;
  - (c) Recursos biológicos no cultivados;
  - (d) Recursos hídricos; y
  - (e) Otros recursos naturales (espectros de radio y otros).
- G.11. Los párrafos a continuación describen la orientación del SCN 2008 sobre los tipos de recursos naturales que están relacionados con elementos de recursos naturales descritos en este documento de consulta.

### ***Recursos Minerales y Energéticos***

- G.12. Según el SCN 10.179 de 2008, los recursos minerales y energéticos consisten en reservas minerales y energéticas ubicadas sobre o debajo de la superficie terrestre que son económicamente explotables, dada la tecnología actual y los precios relativos. Por ejemplo, reservas conocidas de carbón, petróleo, gas u otros combustibles y minerales metálicos y no metálicos.
- G.13. En la cuenta de capital, el SCN 2008 registra las adquisiciones y enajenaciones de yacimientos de recursos minerales y energéticos en los que la propiedad de dichos activos pasa de una unidad institucional a otra.
- G.14. El descubrimiento de nuevos yacimientos explotables se registra en la cuenta de otras variaciones del volumen de activos. Se pueden descubrir nuevos yacimientos explotables como resultado de exploraciones científicas sistemáticas, o estudios, o por casualidad. También pueden incluirse cuando yacimientos para los cuales la explotación no era rentable anteriormente se vuelven económicos debido al progreso tecnológico o cambios en los precios relativos.<sup>71</sup>
- G.15. Adicionalmente, el agotamiento del recurso mineral y energético como consecuencia de la extracción con fines de producción se registra en la cuenta de otras variaciones del volumen de activos.<sup>72</sup>

---

71 SCN 2008 12.18

72 SCN 2008 10.179

## RECURSOS NATURALES

- G.16. El SCN 2008 mide los recursos minerales y energéticos del subsuelo en el balance general determinando el valor actual de los rendimientos netos esperados resultantes de la explotación comercial de esos recursos.<sup>73</sup>
- G.17. En el caso específico en que la entidad que extrae el recurso es diferente del propietario del recurso y no existe una forma totalmente satisfactoria de mostrar el valor del activo dividido entre el propietario legal y el extractor, el recurso completo se muestra en el el balance del propietario legal y los pagos del extractor al propietario se muestran como renta.<sup>74</sup> Por ejemplo, en algunos países el estado es el dueño de los recursos y permite que las corporaciones extraigan los recursos petroleros.

### **Recursos biológicos no cultivados**

- G.18. De acuerdo con SNA.10.182 de 2008, los recursos biológicos no cultivados consisten en animales, aves, peces y plantas que producen productos tanto únicos como repetidos sobre los cuales se aplican derechos de propiedad pero cuyo crecimiento o regeneración natural no está bajo el control directo con responsabilidad y gestión de las unidades institucionales. Por ejemplo, los bosques vírgenes y las pesquerías dentro del territorio del país que actualmente son, o es probable que lo sean pronto, explotables con fines económicos.
- G.19. En la cuenta de capital, el SCN 2008 registra las adquisiciones y enajenaciones de recursos biológicos no cultivados en los que la propiedad de dichos activos pasa de una unidad institucional a otra.<sup>75</sup>
- G.20. El crecimiento natural de los recursos biológicos no cultivados se registra en la cuenta de otras variaciones del volumen de activos porque no están bajo el control, responsabilidad y gestión directos de una unidad institucional.<sup>76</sup> Además, el agotamiento del recurso biológico no cultivado como resultado de la cosecha, la tala de bosques u otro uso más allá de los niveles sostenibles de extracción se registra en la cuenta de otros cambios en el volumen de activos.<sup>77</sup>
- G.21. El SCN 2008 mide los recursos biológicos no cultivados en el balance general determinando el valor presente de los rendimientos netos esperados resultantes de la explotación comercial de esos recursos.<sup>78</sup>

### **Recursos hídricos**

- G.22. Según el SCN 10.184 de 2008, los recursos hídricos consisten en recursos de aguas superficiales y subterráneas utilizados para la extracción en la medida en que su escasez conduce a la aplicación de derechos de propiedad o uso, valoración de mercado y alguna medida de control económico. Por ejemplo, ríos, lagos, embalses artificiales y otras cuencas superficiales además de acuíferos y otros recursos de aguas subterráneas.<sup>79</sup>
- G.23. En caso de que no sea posible separar el valor de las aguas superficiales del terreno asociado, el conjunto debe asignarse a la categoría que represente la mayor parte del valor total.

---

73 SCN 2008 10.49  
74 SCN 2008 10.50  
75 SCN 2008 10.182  
76 SCN 2008 12.19  
77 SCN 2008 12.27  
78 SCN 2008 13.51  
79 SCN 2008 A3.84

## RECURSOS NATURALES

- G.24. En la cuenta de capital, el SCN 2008 registra las adquisiciones y enajenaciones de recursos hídricos en las que la propiedad de dichos activos pasa de una unidad institucional a otra.<sup>80</sup>
- G.25. El descubrimiento de recursos hídricos se registra en la cuenta de otras variaciones del volumen de activos.<sup>81</sup> Adicionalmente, el agotamiento del recurso hídrico causado por la actividad económica (remoción física y uso de los activos) se registra en la cuenta de otras variaciones del volumen de activos.
- G.26. El SCN 2008 mide los recursos hídricos en el balance general determinando el valor actual de los rendimientos netos esperados resultantes de la explotación comercial de esos recursos.<sup>82</sup> En caso de que no sea posible medir los rendimientos netos, se pueden utilizar estimaciones basadas en tarifas de acceso.<sup>83</sup>

### ***Permisos de Uso de Recursos Naturales***

- G.27. De acuerdo con el párrafo 10.191 del SCN 2008, los permisos de uso de recursos naturales son derechos de propiedad de terceros relacionados con los recursos naturales. Un ejemplo es cuando una persona tiene una cuota de pesca y puede, tanto legal como prácticamente, venderla a otra persona.

### **Marco central del SCAEI**

#### ***Descripción general de los bienes ambientales y recursos naturales***

- G.28. De acuerdo con el Marco Central 2.17 del SCAE, los activos ambientales son los componentes vivos y no vivos de la Tierra que ocurren naturalmente y que juntos constituyen el entorno biofísico, que puede proporcionar beneficios a la humanidad. El Marco Central SCAE considera los activos ambientales desde dos perspectivas:
- (a) Componentes individuales del medio ambiente que proporcionan materiales y espacio para todas las actividades económicas (por ejemplo, recursos minerales y energéticos, recursos madereros, recursos hídricos y tierra); y
  - (b) Las interacciones entre activos ambientales individuales dentro de los ecosistemas, y sobre el amplio conjunto de beneficios materiales y no materiales que se acumulan para la economía y otras actividades humanas a partir de los flujos de servicios de los ecosistemas.<sup>84</sup>

#### ***Descripción general de las cuentas de activos***

- G.29. La intención de las cuentas de activos es registrar las existencias iniciales y finales de activos ambientales y los diferentes tipos de cambios en las existencias durante un período contable.<sup>85</sup>
- G.30. La forma básica de una cuenta de activos compilada para tipos individuales de activos ambientales es la siguiente:

---

80 2008 SCN.10.184

81 SCN 2008 12.19

82 SCN 2008 13,51

83 SCN 2008 A3.84

84 Marco Central SCAEI 2.21

85 Marco Central SCAE 2.49

## RECURSOS NATURALES

<b>Existencia inicial de activos medioambientales</b>
<b>Existencias adicionales</b>
Crecimiento de existencias
Descubrimiento de nuevas existencias
Revalorización al alza
Reclasificaciones
<i>Total de entradas de existencias</i>
<b>Reducciones de las existencias</b>
Extracciones
Pérdida normal de existencias
Pérdida catastrófica
Revalorización a la baja
Reclasificaciones
<i>Total de reducción de existencias</i>
<b>Revaluación de existencias<sup>a</sup></b>
<b>Cierre del inventario de activos medioambientales</b>

<sup>a</sup> Aplicable sólo a las cuentas de activo en términos monetarios.

### **Descripción general de la secuencia de cuentas económicas**

G.31. La secuencia de cuentas económicas en el SCAE sigue la estructura amplia de la secuencia de cuentas en el SCN 2008 para registrar transacciones tales como pagos de renta por la extracción de recursos naturales, pagos de impuestos ambientales y pagos de subsidios y subvenciones ambientales del gobierno. unidades a otras unidades económicas para apoyar la actividad de protección ambiental.

G.32. La secuencia básica del SCAE de las cuentas económicas es la siguiente:

<b>Cuenta de Producción (elaborada en tablas de oferta y demanda)</b>	
Entradas principales	Producción, consumos intermedios, consumo de capital fijo, agotamiento
Balance de elementos/agregados	Valor bruto añadido, producto interno bruto, valor neto ajustado añadido por agotamiento, producto neto interior ajustado al agotamiento
<b>Distribución y uso de las cuentas de resultados</b>	
Entradas principales	Compensación de los empleados, impuestos, subsidios, renta, gastos de consumo final, consumo de capital fijo, agotamiento
Balance de elementos/agregados	Excedente neto de explotación ajustado al agotamiento, Renta nacional neta ajustada por agotamiento, Excedente ajustado por el agotamiento
<b>Cuenta de capital</b>	
Entradas principales	Adquisiciones y cesiones de activos producidos y no producidos
Balance de elementos/agregados	Préstamo/endeudamiento neto
<b>Cuenta financiera</b>	
Entradas principales	Operaciones de activos y pasivos financieros
Balance de elementos/agregados	Préstamo/endeudamiento neto

## RECURSOS NATURALES

- G.33. La secuencia de cuentas puede complementarse con hojas de balance que registren los valores de todos los activos y pasivos al principio y al final de un período contable. El saldo contable de un balance general es el patrimonio neto, que representa el valor total de todos los activos menos el valor de todos los pasivos.<sup>86</sup>
- G.34. El Marco Central SCAE registra los flujos y stocks tanto en términos físicos como monetarios.
- G.35. Los flujos físicos se reflejan en el movimiento y uso de materiales, agua y energía correspondientes a insumos, productos y residuos naturales.<sup>87</sup> Los flujos monetarios se registran de manera totalmente coherente con la definición de flujos económicos del SCN<sup>88</sup> distinguiéndose dos tipos: transacciones y otros flujos.
- G.36. En términos físicos, las existencias se refieren a la cantidad total de activos en un momento dado.<sup>89</sup> La medición de las existencias en términos monetarios se centra en el valor de los activos ambientales individuales y los cambios en esos valores a lo largo del tiempo.<sup>90</sup>

### **Medición en términos monetarios**

- G.37. Los valores reflejados en las cuentas son, en principio, los valores de transacción actuales o precios de mercado de los bienes, servicios, trabajo o activos asociados que se intercambian.<sup>91</sup> Estrictamente hablando, los precios de mercado para las transacciones se definen como cantidades de dinero que los compradores dispuestos pagan para adquirir algo de los vendedores dispuestos. Los intercambios deben realizarse entre partes independientes sobre la base únicamente de consideraciones comerciales, a veces denominadas “en condiciones de plena competencia”.<sup>92</sup>
- G.38. En el Marco Central, de conformidad con el SCN 2008, el alcance de la valoración se limita a los beneficios que se acumulan para los propietarios económicos. Un propietario económico es la unidad institucional con derecho a reclamar los beneficios asociados con el uso de un activo en el curso de una actividad económica en virtud de aceptar los riesgos asociados.<sup>93</sup>
- G.39. Los beneficios subyacentes a la definición de activos económicos son beneficios económicos. Los beneficios económicos reflejan una ganancia o utilidad positiva derivada de la producción, el consumo o la acumulación económicos. Para los activos ambientales, los beneficios económicos se registran en las cuentas en forma de excedente de explotación por la venta de recursos naturales y recursos biológicos cultivados, en forma de renta obtenida al permitir el uso o extracción de un activo ambiental, o en forma de ingresos netos (es decir, excluyendo los costos de transacción) cuando se vende un activo ambiental (por ejemplo, terrenos).<sup>94</sup>

### **Clasificación de activos ambientales en el Marco Central SCAE**

- G.40. El Marco Central SCAE clasifica los activos ambientales de la siguiente manera:<sup>95</sup>

---

86 Marco Central SCAE 2.69  
87 Marco Central SCAE 2.88  
88 Marco Central SCAE 2.96  
89 Marco Central SCAE 2.99  
90 Marco Central SCAE I 2.104  
91 Marco Central SCAE 2.143  
92 Marco Central SCAE I 2.144  
93 Marco central del SCAE I 5.32  
94 Marco Central SCAE 5.33  
95 Marco Central SCAE I 5.15

# RECURSOS NATURALES

<b>1</b>	<b>Recursos Minerales y Energéticos</b>
1.1	Recursos Petroleros
1.2	Recursos de gas natural
1.3	Recursos de carbón y carbonilla
1.4	Recursos minerales no metálicos (excluyendo el carbón y carbonilla)
1.5	Recursos minerales metálicos
<b>2</b>	<b>Terreno</b>
<b>3</b>	<b>Recursos del suelo</b>
<b>4</b>	<b>Recursos madereros</b>
4.1	Recursos forestales cultivados
4.2	Recursos naturales madereros
<b>5</b>	<b>Recursos acuáticos</b>
5.1	Recursos acuáticos cultivados
5.2	Recursos naturales acuáticos
<b>6</b>	<b>Otros recursos biológicos (excluidos los recursos madereros y acuáticos)</b>
<b>7</b>	<b>Recursos de agua</b>
7.1	Aguas superficiales
7.2	Aguas subterráneas
7.3	Aguas del suelo

- G.41. Los recursos naturales son un subconjunto de los activos ambientales. Los recursos naturales incluyen todos los recursos biológicos naturales (incluidos los recursos madereros y acuáticos), los recursos minerales y energéticos, los recursos del suelo y los recursos hídricos. Todos los recursos biológicos cultivados y la tierra están excluidos del alcance.<sup>96</sup>
- G.42. Los recursos biológicos incluyen la madera y los recursos acuáticos y una variedad de otros recursos animales y vegetales, como ganado, huertas, cultivos y animales salvajes. Como la mayoría de los activos ambientales, proporcionan insumos físicos para la actividad económica. Sin embargo, para los recursos biológicos, se hace una distinción entre si los recursos son cultivados o naturales, en función de la medida en que existe una gestión activa sobre el crecimiento del recurso.<sup>97</sup>

## **Relación entre activos ambientales y económicos**

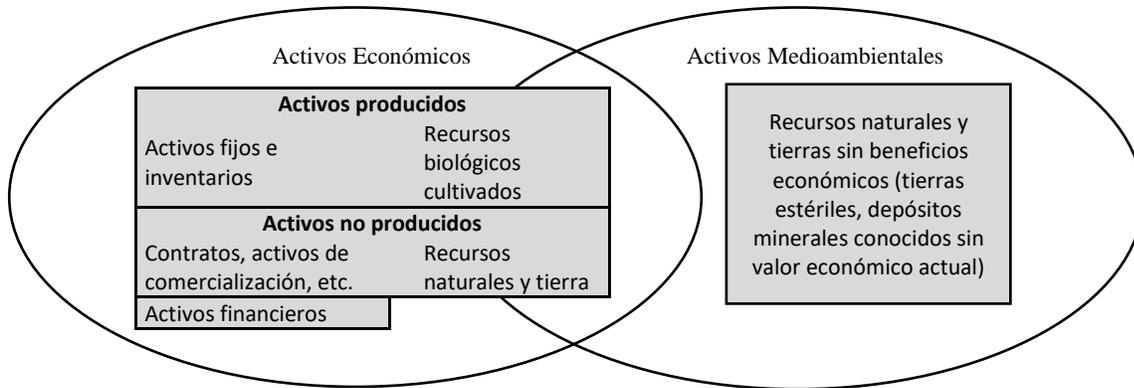
- G.43. Muchos activos ambientales son también activos económicos. En particular, los recursos naturales y la tierra se consideran activos no producidos, y los recursos biológicos cultivados pueden ser activos fijos o existencias, según su papel en la producción. La siguiente figura muestra la relación entre las clases de activos ambientales y las clases de activos de alto nivel dentro del SCN. Todos los activos ambientales que se clasifican como cultivados deben registrarse como activos fijos o como existencias.<sup>98</sup>

96 Marco central del SCAEI 5.18

97 Marco central del SCAEI 5.24

98 Marco Central SCAE 5.38

# RECURSOS NATURALES



## MEFP 2014

- G.44. En términos más amplios, el MEFP 2014 es consistente con el SCN 2008 en términos de contabilización de los recursos naturales. La única diferencia relevante entre ambos estándares estadísticos está relacionada con la clasificación.
- G.45. El MEFP 2014 clasifica los recursos naturales de la siguiente manera:
- (a) una tierra;
  - (b) Recursos minerales y energéticos;
  - (c) otros activos naturales;
    - (i) Recursos biológicos no cultivados
    - (ii) Recursos hídricos
    - (iii) Otros recursos naturales
      - a. Espectro de radio
      - b. Recursos naturales no clasificados en otra parte

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 publicadas por IFAC y tienen derechos de autor.

El IPSASB y la IFAC no aceptan responsabilidad por la pérdida causada 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.

El 'Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público', 'Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público', 'Directrices de Prácticas Recomendadas', 'Federación Internacional de Contadores', 'IPSASB', 'IPSAS', 'RPG', 'IFAC', el logotipo de IPSASB y el logotipo de IFAC son marcas comerciales de IFAC, o marcas registradas y marcas de servicio de IFAC en EE. UU. y otros países.

Copyright© mayo de 2022 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Reservados todos los derechos. Se otorga permiso para hacer copias de este trabajo para lograr la máxima exposición y retroalimentación siempre que cada copia tenga la siguiente línea de crédito: "Copyright© mayo de 2022 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Reservados todos los derechos. Usado con permiso de IFAC. Se otorga permiso para hacer copias de este trabajo para lograr la máxima exposición y retroalimentación."

Copyright© "Este Documento de Consulta, Recursos Naturales del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, publicado por la Federación Internacional de Contadores en mayo de 2022 en idioma inglés, ha sido traducido al español por el Colegio de Contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador en noviembre de 2022, 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 el idioma inglés. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción ni por las acciones que puedan derivarse de ella.

Texto en inglés del Documento de Consulta, Recursos Naturales© 2022 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español del Documento de Consulta, Recursos Naturales© 2022 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: Documento de Consulta, Recursos Naturales

Publicado por:



**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)