

NICSP 23—INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

Historia de la NICSP

Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* fue emitida en diciembre de 2006.

Desde entonces, la NICSP 23 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* (emitida en enero de 2010).
- NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 23

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
5	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
10	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
37	Modificado	NICSP 28 enero de 2010
87	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
105A	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010
105B	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010
106	Modificado	NICSP 29 enero de 2010
124A	Nuevo	NICSP 28 enero de 2010
124B	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010
GI27	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
GI54	Nuevo	NICSP 29 enero de 2010

**NICSP 23—INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN
CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)**

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–6
Definiciones	7–28
Transacciones sin contraprestación	8–11
Ingresos	12–0
Estipulaciones	14–16
Condiciones sobre activos transferidos	17–18
Restricciones sobre activos transferidos	19
La esencia sobre la forma	20–25
Impuestos	26–28
Análisis de la entrada inicial de recursos de transacciones sin contraprestación	
Transacciones	29
Reconocimiento de activos	30–43
Control de un activo	32–33
Suceso pasado	34
Entrada probable de recursos	35
Activos contingentes	36
Contribuciones de los propietarios	37–38
Componentes con contraprestación y sin contraprestación de una transacción	
.....	39–41
Medición de activos en su reconocimiento inicial	42–43
Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación	44–47
Medición de ingresos de transacciones sin contraprestación	48–49
Obligaciones presentes reconocidas como pasivos	50–58

INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

Obligación presente	51–54
Condiciones en un activo transferido	55–56
Medición de los pasivos en el reconocimiento inicial	57–58
Impuestos	59–75
El hecho imponible	65
Cobros de impuestos por anticipado	66
Medición de activos que surgen de transacciones impositivas	67–70
Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos	71–75
Transferencias	76–105B
Medición de los activos transferidos	83
Condonación de deudas y asunción de pasivos	84–87
Multas	88–89
Legados	90–92
Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie	93–97
Servicios en especie	98–103
Compromisos de donaciones	104
Cobros de transferencias por anticipado	105
Préstamos en condiciones favorables	105A-105B
Información a revelar	106–115
Disposiciones transitorias	116–123
Fecha de vigencia	124–125
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	

INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y
TRANSFERENCIAS)

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*, está contenida en los párrafos 1 a 125. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 23 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación distintas de aquéllas que dan lugar una combinación de entidades. La Norma trata aspectos que necesitan considerarse en el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación, incluyendo la identificación de las contribuciones de los propietarios.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para contabilizar los ingresos de transacciones sin contraprestación. Esta Norma no se aplica a una combinación de entidades que sea una transacción sin contraprestación.**
3. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**
4. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.
5. Esta Norma aborda los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación. Los ingresos que surgen de transacciones con contraprestación se tratan en la NICSP 9, *Ingresos por Transacciones con Contraprestación*. Aun cuando los ingresos recibidos por las entidades del sector público surgen tanto de transacciones con contraprestación como de transacciones sin contraprestación, la mayoría de los ingresos de los gobiernos y otras entidades del sector público se derivan habitualmente de transacciones sin contraprestación, tales como:
 - (a) impuestos; y
 - (b) transferencias (sean monetarias o no), que incluyen subvenciones, condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones, bienes y servicios en especie y la parte por debajo de mercado de los préstamos en condiciones favorables recibidos.
6. Los gobiernos pueden reorganizar el sector público, fusionando algunas entidades del sector público y dividiendo otras en dos o más entidades separadas. Una combinación de entidades tiene lugar cuando dos o más entidades que informan se combinan para formar una entidad que informa. Estas reestructuraciones no suponen generalmente que una entidad compre a otra, pero pueden dar lugar a que una entidad nueva o existente adquiera todos

los activos y pasivos de otra entidad. El IPSASB no ha tratado las combinaciones de entidades y las ha excluido del alcance de esta Norma. Por lo tanto, esta Norma no especifica si una combinación de entidades, la cual es una transacción sin contraprestación, dará lugar a un ingreso o no.

Definiciones

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

Las condiciones sobre activos transferidos (conditions on transferred assets) son estipulaciones que especifican que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en el activo se consuman por el receptor de la forma especificada o que se devuelvan los mismos al transferidor.

El control de un activo (control of an asset) surge cuando la entidad puede usar o beneficiarse de otra manera del activo para conseguir sus objetivos y puede excluir o regular de otra manera el acceso de otros a este beneficio.

Gastos pagados a través del sistema impositivo (expenses paid through the tax system) son importes que están disponibles para los receptores con independencia de que paguen impuestos o no.

Las multas (fines) son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de infringir las leyes o regulaciones.

Las restricciones sobre activos transferidos (restrictions on transferred assets) son estipulaciones que limitan o dirigen los propósitos para los cuales puede usarse un activo transferido, pero no especifican que se requiera que los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros deban devolverse al transferidor si no hace el uso que se especifica.

Las estipulaciones sobre activos transferidos (stipulations on transferred assets) son términos de leyes o regulaciones, o un acuerdo vinculante, impuestos sobre el uso de un activo transferido por entidades externas a la entidad que informa.

Los desembolsos por impuestos (tax expenditures) son disposiciones preferentes de la legislación fiscal que dan concesiones a ciertos contribuyentes las cuales no están disponibles para otros.

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

Los impuestos (taxes) son beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a las entidades del sector público,

de acuerdo con las leyes y/o regulaciones, establecidas para proporcionar ingresos al gobierno. Los impuestos no incluyen multas u otras sanciones impuestas por infringir la ley.

Las transferencias (transfers) son entradas de beneficios económicos o potencial de servicio futuros de transacciones sin contraprestación, distintas de impuestos.

En esta Norma se usan términos definidos en otras NICSP con el mismo significado que en aquellas, y aparecen reproducidos en el Glosario de Términos Definidos publicado por separado.

Transacciones sin contraprestación

8. **En algunas transacciones, está claro que hay un intercambio por un valor aproximadamente igual. Estas son transacciones con contraprestación y se tratan en otras NICSP.**
9. En otras transacciones, una entidad recibirá recursos sin ninguna contraprestación a cambio, o con una contraprestación simbólica. Estas son claramente transacciones sin contraprestación y se abordan en esta Norma. Por ejemplo, los contribuyentes pagan impuestos porque la ley fiscal ordena el pago de estos impuestos. A pesar de que la administración recaudadora proporcionará una variedad de servicios públicos a los contribuyentes, no hace en contraprestación del pago de impuestos.
10. Hay un grupo adicional de transacciones sin contraprestación en las que la entidad puede proporcionar alguna contraprestación directamente a cambio de los recursos recibidos, pero esta contraprestación no se aproxima al valor razonable de los recursos recibidos. En estos casos, la entidad determina si hay una combinación de transacciones con contraprestación y sin contraprestación, cada componente de las cuales se reconoce de manera separada. Por ejemplo, una entidad recibe financiación de 6 millones de u.m. por parte de una agencia de desarrollo multilateral. El acuerdo estipula que la entidad debe devolver 5 millones de u.m. de la financiación recibida a lo largo de un periodo de 10 años, al 5% de interés cuando la tasa de mercado para un préstamo similar es del 11%. Efectivamente, la entidad ha recibido una subvención de 1 millón de u.m. (6 millones de u.m. recibidas menos 5 millones de u.m. a devolver) y realizó un préstamo en condiciones favorables de 5 millones de u.m. que consigue un interés a un 6% por debajo de la tasa de interés de mercado para un préstamo similar. La subvención recibida de 1 millón de u.m., así como la parte por debajo de mercado en el pago de intereses de acuerdo los términos del acuerdo, son transacciones sin contraprestación. El capital del contrato y el pago de intereses a lo largo del periodo del préstamo son transacciones con contraprestación.
11. Adicionalmente, existen también transacciones en las que no está totalmente claro si son transacciones con contraprestación o sin contraprestación. En

estos casos un examen de la esencia de la transacción determinará si son transacciones con contraprestación o sin contraprestación. Por ejemplo, la venta de bienes se clasifica normalmente como una transacción con contraprestación. Sin embargo, si la transacción conlleva un precio subvencionado, es decir, un precio que no es aproximadamente igual al valor razonable de los bienes vendidos, esta transacción se ajusta a la definición de transacción sin contraprestación. Para determinar si la esencia de una transacción es la de una transacción sin contraprestación o con contraprestación, debe ejercerse el juicio profesional. Además, las entidades pueden recibir descuentos comerciales, descuentos por volumen u otras reducciones en el precio de cotización de activos por una variedad de razones. Estas reducciones en el precio no significan necesariamente que la transacción sea una transacción sin contraprestación.

Ingresos

12. Los ingresos comprenden las entradas brutas de beneficios económicos o potencial de servicio recibidas o por recibir por la entidad que informa, las cuales representan un aumento en los activos netos/patrimonio distinto a aquéllos relacionados con las contribuciones de los propietarios. Las cantidades recibidas como agente del gobierno o de otra organización gubernamental o terceras partes no darán lugar a un incremento en los activos netos o ingresos del agente. Esto es debido a que la entidad agente no puede controlar el uso, o beneficiarse de otra manera, del activo recibido para conseguir sus objetivos.
13. Cuando una entidad incurre en algún costo en relación a los ingresos que surgen de una transacción sin contraprestación, el ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y cualquier salida de recursos se reconoce como un costo de la transacción. Por ejemplo, si se requiere a la entidad que informa que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad, estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se incluyen en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

Estipulaciones

14. Pueden transferirse activos con la expectativa y/o comprensión de que se usarán de una forma concreta y, por tanto, que la entidad receptora actuará de una manera particular. Cuando las leyes, regulaciones o acuerdos vinculantes con partes externas imponen condiciones sobre el uso de los activos transferidos por la entidad receptora, estas condiciones son estipulaciones, según se definen en esta Norma. Una característica clave de las estipulaciones, según se definen en esta Norma, es que una entidad no puede autoimponerse

una estipulación a sí misma, ni directamente ni mediante una entidad que controla.

15. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser condiciones o restricciones. Mientras que las condiciones y restricciones pueden requerir a una entidad usar o consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en un activo para un propósito particular (obligación de rendimiento) en el reconocimiento inicial, solo las condiciones requieren que estos beneficios económicos o el potencial de servicio futuros se devuelvan al transferidor en el caso de que se incumpla la estipulación (obligación de devolución).
16. Las estipulaciones son ejecutables mediante procesos legales o administrativos. Si una **condición** en leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes no se puede hacer cumplir, no es una estipulación como se define en esta Norma. Las obligaciones implícitas no surgen de estipulaciones. La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, establece requerimientos para el reconocimiento y medición de las obligaciones implícitas.

Condiciones sobre activos transferidos

17. Las condiciones sobre activos transferidos (en adelante condiciones) requieren que la entidad consuma los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del activo como se especifica, o devolverlos al transferidor en el caso de que se incumplan dichas condiciones. Por tanto, la receptora incurre en una obligación presente de transferir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros a terceras partes cuando obtenga inicialmente el control de un activo sujeto a una condición. Esto se debe a que la receptora es incapaz de evitar la salida de recursos cuando se requiere o bien consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en el activo transferido en la prestación de bienes y servicios particulares a terceras partes, o bien devolver al transferidor los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros. Por tanto, cuando una receptora reconoce inicialmente un activo sujeto a una condición, la receptora también incurre en un pasivo.
18. Por comodidad administrativa, un activo transferido, u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, pueden devolverse efectivamente deduciendo el importe a devolver de otros activos a ser transferidos para otros propósitos. Los estados financieros de la entidad que informa todavía reconocerán los importes brutos en sus estados financieros, es decir, la entidad reconocerá una reducción en los activos y pasivos por la devolución del activo según los términos de la condición de incumplimiento, y reflejará el reconocimiento de activos, pasivos y/o ingresos para la nueva transferencia.

Restricciones sobre activos transferidos

19. Las restricciones sobre activos transferidos (en adelante restricciones) no incluyen un requerimiento de que el activo transferido u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros se devuelvan al transferidor si el activo no se usa como se especifica. Por tanto, la obtención del control de un activo sujeto a una restricción no impone a la receptora una obligación presente de transferir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros a terceras partes cuando se obtiene inicialmente el control del activo. Cuando una receptora incumple una restricción, el transferidor u otra parte, puede tener la opción de tratar de conseguir una sanción contra la receptora, por ejemplo, llevando el asunto a juicio o a otros tribunales, o mediante un proceso administrativo tal como una directiva de un ministro de gobierno u otra autoridad, o de otra manera. Estas acciones pueden dar lugar a que la entidad se vea obligada a cumplir la restricción o hacer frente a una sanción civil o penal por desacato a la justicia u otro tribunal o autoridad. En esta sanción no se incurre como resultado de adquirir el activo, si no como resultado de incumplir la restricción.

La esencia sobre la forma

20. Para determinar si una estipulación es una condición o una restricción, es necesario considerar la esencia de los términos de la estipulación y no meramente su forma. La mera especificación de que, por ejemplo, se requiere que se consuma un activo transferido al suministrar bienes y servicios a terceros o devolverlo al transferidor no es, en sí mismo, suficiente para que surja un pasivo cuando la entidad obtiene el control del activo.
21. Para determinar si una estipulación es una condición o una restricción, la entidad considerará si un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros es exigible, y podría ser ejecutado por el transferidor. Si el transferidor no pudiera ejecutar un requerimiento de devolver el activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, la estipulación no cumpliría la definición de una condición y se considerará una restricción. Si la experiencia pasada con el transferidor indica que el mismo nunca ejecuta un requerimiento de devolver el activo transferido u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros cuando ocurren incumplimientos, entonces la entidad receptora puede concluir que la estipulación tiene la forma pero no la esencia de una condición y es, por tanto, una restricción. Si la entidad no tiene experiencia con el transferidor, o no ha incumplido previamente estipulaciones que llevarían al transferidor a decidir si ejecuta una devolución de un activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros, y no tiene evidencia de lo contrario, se supondría que el transferidor ejecutaría la estipulación y, por tanto, la estipulación cumple la definición de una condición.

22. La definición de una condición impone a la entidad receptora una obligación de rendimiento – es decir, se requiere a la receptora consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros implícito en el activo transferido como se especificó, o la devolución del activo u otros beneficios económicos o potencial de servicio futuros al transferidor. Para satisfacer la definición de una condición, la obligación de rendimiento será de la esencia, no solamente de la forma y se requiere como una consecuencia de la condición en sí misma. Un término en un acuerdo de transferencia que requiere a la entidad llevar a cabo una acción que no tiene otra alternativa más que realizarla, puede conducir a la misma a concluir que el término no es en esencia ni una condición ni una restricción. Esto se debe a que, en estos casos, los términos de la transferencia en sí no imponen a la entidad receptora una obligación de rendimiento.
23. Para cumplir el criterio de reconocimiento como un pasivo es necesario que sea probable una salida de recursos y que se requiera y sea capaz de evaluarse el rendimiento con respecto a la condición. Por tanto, será necesario especificar en una condición extremos tales como la naturaleza y la cantidad de bienes y servicios a suministrar o la naturaleza de los activos a adquirir cuando proceda y, si es relevante, los periodos en los cuales ocurra el rendimiento. Además, el rendimiento necesitará controlarse por o en nombre del transferidor en un contexto de negocio en marcha. Esto es particularmente así, cuando una estipulación acuerda una devolución proporcional del valor equivalente del activo si la entidad lleva a cabo parcialmente los requerimientos de la condición y la obligación de devolución se ha ejecutado si ha habido incumplimientos significativos en el pasado.
24. En algunos casos, puede transferirse un activo sujeto a la estipulación de que se devolverá al transferidor si no ocurre un suceso futuro determinado. Esto puede ocurrir cuando, por ejemplo, un gobierno nacional proporciona fondos a una entidad del gobierno provincial sujeto a la estipulación de que la entidad realice una contribución equivalente. En estos casos, no surge una obligación de devolución hasta el momento en que se espera que se incumpla la estipulación y no se reconoce un pasivo hasta que se hayan satisfecho los criterios de reconocimiento.
25. Sin embargo, los receptores necesitarán considerar si estas transferencias responden a la naturaleza de cobros anticipados. En esta Norma, cobro anticipado se refiere a recursos recibidos antes del hecho imponible o un acuerdo de transferencia en firme. Los cobros anticipados dan lugar a un activo y una obligación presente porque el acuerdo de transferencia no llega a ser vinculante. Cuando tales transferencias entran dentro de la naturaleza de una transacción con contraprestación, se tratarán de acuerdo con la NICSP 9.

Impuestos

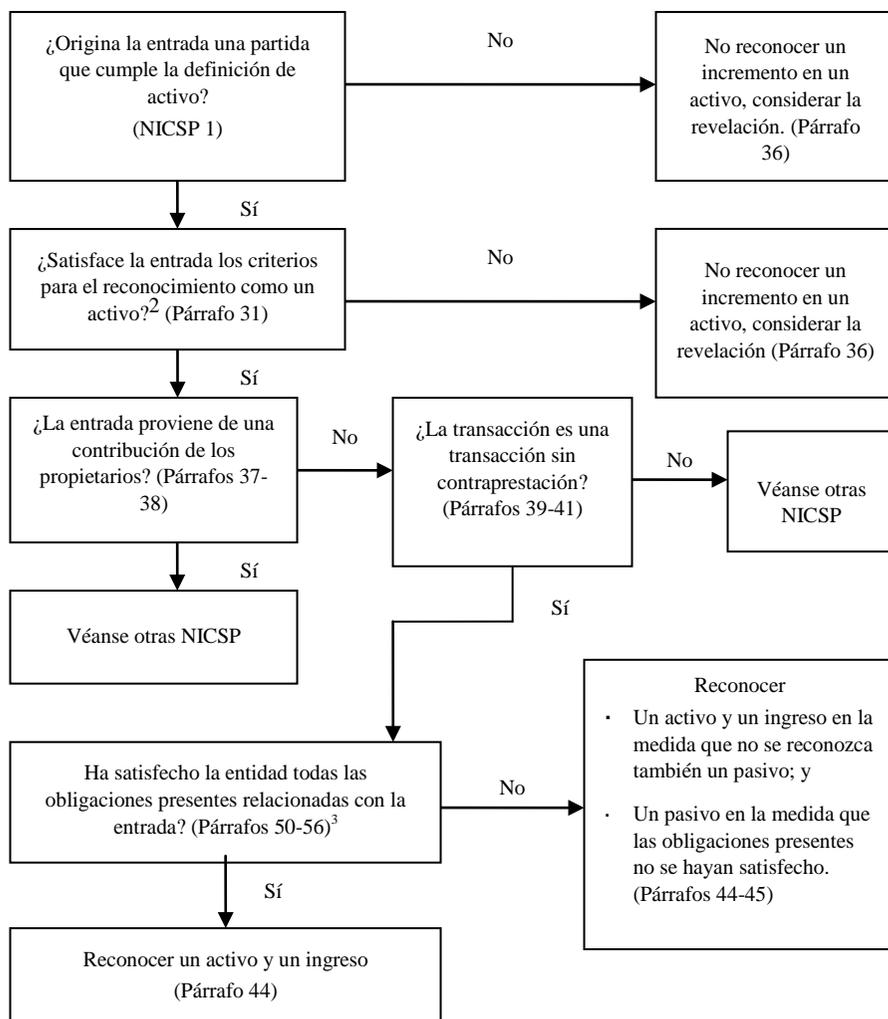
26. Los impuestos son la mayor fuente de ingresos para muchos gobiernos y otras entidades del sector público. Los impuestos se definen en el párrafo 7 como beneficios económicos o potencial de servicio pagados o por pagar obligatoriamente a entidades del sector público, de acuerdo con leyes o regulaciones, que se establecen para proporcionar ingresos al gobierno, excluyendo multas u otras sanciones impuestas por el incumplimiento de leyes o regulaciones. Las transferencias no obligatorias a los gobiernos o a entidades del sector público, tales como donaciones y el pago de honorarios, no son impuestos, aunque pueden ser el resultado de transacciones sin contraprestación. Un gobierno recauda impuestos de personas y entidades, conocidas como contribuyentes, dentro de su jurisdicción mediante la aplicación de sus poderes soberanos.
27. Las leyes y regulaciones fiscales pueden variar significativamente de una jurisdicción a otra, pero tienen unas ciertas características comunes. Las leyes y regulaciones fiscales (a) establecen el derecho de un gobierno a recaudar el impuesto, (b) identifican los criterios sobre los que se calcula el impuesto, y (c) establecen los procedimientos para administrar el mismo, esto es, los procedimientos para calcular el impuesto por cobrar y garantizar que se reciba el pago. Las leyes y regulaciones fiscales a menudo requieren que los contribuyentes presenten declaraciones periódicas a la agencia gubernamental que administra un impuesto particular. El contribuyente proporciona generalmente detalles y evidencia del nivel de actividad sujeta al impuesto, y se calcula el importe de impuesto por cobrar por el gobierno. Los acuerdos para cobrar los impuestos varían ampliamente, pero normalmente están diseñados para garantizar que el gobierno reciba los pagos regularmente sin recurrir a acciones legales. Las leyes fiscales son normalmente aplicadas de forma rigurosa y a menudo imponen sanciones severas a los individuos y entidades que incumplan la ley.
28. También pueden surgir cobros anticipados con respecto a los impuestos, que son importes cobrados de forma anticipada al hecho imponible.

Análisis de la entrada inicial de recursos de transacciones sin contraprestación

29. Una entidad reconocerá un activo surgido de una transacción sin contraprestación cuando obtenga el control de recursos que cumplan la definición de activo y satisfagan los criterios de reconocimiento. En ciertas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo, la entidad reduce el importe en libros del pasivo. En algunos casos, la obtención del control de un activo puede también conllevar obligaciones que la entidad reconocerá como un pasivo. Las contribuciones de propietarios no dan lugar a un ingreso, por lo

que se analiza cada tipo de transacción y cualquier contribución de propietarios se contabiliza de forma separada. Congruentemente con el enfoque establecido en esta Norma, las entidades analizarán las transacciones sin contraprestación para determinar qué elementos de los estados financieros con propósito general se reconocerán como resultado de las transacciones. El diagrama de la página siguiente ilustra el proceso analítico que una entidad lleva a cabo cuando hay una entrada de recursos para determinar si surge un ingreso. Esta Norma sigue la estructura del diagrama. Los requerimientos para el tratamiento de las transacciones se establecen en los párrafos 30 a 115.

Ilustración del análisis de la entrada inicial de recursos¹



1. El diagrama es solo ilustrativo, no sustituye a la Norma. Se proporciona como una ayuda para interpretarla.
2. En ciertas circunstancias, como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo, la entidad reduce el importe en libros del pasivo.
3. Al determinar si la entidad ha satisfecho todas las obligaciones presentes, se considerará la aplicación de la definición de condiciones en un activo transferido y los criterios para reconocer un pasivo.

¹ Este diagrama es meramente ilustrativo; no sustituye a la Norma. Se proporciona como una ayuda para interpretarla.

Reconocimiento de activos

30. Los activos se definen en la NICSP 1 como los recursos controlados por una entidad como consecuencia de sucesos pasados y de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio para la entidad.
31. **Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación, distinta de servicios en especie, que cumpla la definición de activo se reconocerá como tal si, y sólo si:**
- (a) **es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o un potencial de servicio futuros asociados con el activo; y**
 - (b) **el valor razonable del activo pueda ser medido con fiabilidad.**

Control de un activo

32. La capacidad de excluir, o regular el acceso a otros, de los beneficios de un activo es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En el sector público, los gobiernos ejercen un papel de regulación sobre ciertas actividades, por ejemplo instituciones financieras o fondos de pensiones. Este papel de regulación no significa necesariamente que tales partidas reguladas cumplan la definición de un activo del gobierno, o que satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo en los estados financieros con propósito general del gobierno que regula dichos activos. De acuerdo con el párrafo 98, las entidades pueden, pero no están obligadas, a reconocer servicios en especie.
33. Un anuncio de una intención de transferir recursos a una entidad del sector público no es suficiente por sí mismo para identificar recursos como controlados por un receptor. Por ejemplo, si una escuela pública fuese destruida por un incendio forestal y un gobierno anunciase su intención de transferir fondos para reconstruirla, la escuela no reconocería una entrada de recursos (recursos por recibir) en el momento del anuncio. En los casos donde se requiere un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, una entidad receptora no identificará esos activos como controlados hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante ya que la entidad receptora no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los recursos. En muchos casos la entidad necesitará establecer la capacidad de ejercer su control de los recursos antes de que puedan ser reconocidos como un activo. Si una entidad no tiene capacidad de reclamar legalmente los recursos, no puede excluir o regular el acceso del transferidor a los mismos.

Suceso pasado

34. Las entidades del sector público obtienen normalmente activos de los gobiernos, de otras entidades incluyendo los contribuyentes, o comprándolos

o produciéndolos. Por lo tanto, el suceso pasado que da lugar al control de un activo puede ser una compra, un hecho impositivo, o una transferencia. Transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos – como por ejemplo, la intención de recaudar un impuesto no es un suceso pasado que da lugar a un activo en la forma de un derecho sobre un contribuyente.

Entrada probable de recursos

35. Una entrada de recursos es probable cuando es más posible que ocurra a que no. La entidad basa esta determinación en su experiencia en el pasado con tipos similares de flujos de recursos y en sus expectativas con respecto al contribuyente o al transferidor. Por ejemplo, cuando (a) un gobierno acuerda transferir fondos a una entidad del sector público (entidad que informa), (b) el acuerdo es vinculante, y (c) el gobierno tiene un historial de transferir los recursos acordados, es probable que la entrada tenga lugar, a pesar de que los fondos no hayan sido transferidos en la fecha de presentación.

Activo contingente

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

Contribuciones de los propietarios

37. Las contribuciones de los propietarios están definidas en la NICSP 1. Para que una transacción cumpla las condiciones para ser considerada como una contribución de los propietarios, tendrá necesariamente que satisfacer las características identificadas en dicha definición. En la determinación de si una transacción satisface la definición de una contribución de los propietarios, se considera la esencia más que la forma de la transacción. El párrafo 38 indica la forma que pueden tener las contribuciones de los propietarios. Si, pese a la forma de la transacción, la esencia es claramente la de un préstamo u otra clase de pasivo, o ingreso, la entidad la reconoce como tal, y revelará información apropiada en las notas a los estados financieros con propósito general, si tiene importancia relativa. Por ejemplo, si una transacción pretende ser una contribución de los propietarios, pero especifica que la entidad que informa pagará distribuciones fijas al transferidor, con una devolución de la inversión al mismo en un momento del futuro especificado, la transacción es más característica de un préstamo. Para acuerdos contractuales, una entidad también considerará la guía de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación* cuando distinga los pasivos de las contribuciones de los propietarios.

38. Una contribución de los propietarios puede evidenciarse mediante, por ejemplo:
- (a) una designación formal de la transferencia (o una clase de tales transferencias) por el contribuidor o una entidad que controla al contribuidor de la medida en que forma parte de los activos netos/patrimonio aportado del receptor, ya sea antes de que ocurra la contribución o en el momento de ésta;
 - (b) un acuerdo formal, en relación a la contribución, estableciendo o incrementando una participación financiera existente en los activos netos/ patrimonio del receptor que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados; o
 - (c) la emisión, en relación con la aportación, de los instrumentos de patrimonio que pueden ser vendidos, transferidos o rescatados.

Componentes con contraprestación y sin contraprestación de una transacción.

39. Los párrafos 40 y 41 siguientes se ocupan de las circunstancias en las que una entidad obtiene el control de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio futuros distintas a contribuciones de los propietarios.
40. El párrafo 7 define las transacciones con contraprestación y las transacciones sin contraprestación y el párrafo 10 señala que una transacción puede incluir dos componentes, un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación.
41. Cuando se adquiere un activo por medio de una transacción que tiene un componente con contraprestación y un componente sin contraprestación, la entidad reconoce el componente con contraprestación de acuerdo con los principios y requerimientos de otras NICSP. El componente sin contraprestación se reconoce de acuerdo con los principios y requerimientos de esta Norma. Para determinar si una transacción tiene componentes con contraprestación y sin contraprestación identificables se ejercerá el juicio profesional. Cuando no es posible distinguir componentes con contraprestación y sin contraprestación por separado, la transacción se trata como una transacción sin contraprestación.

Medición de activos en su reconocimiento inicial

42. **Un activo adquirido mediante una transacción sin contraprestación se medirá inicialmente a su valor razonable en la fecha de adquisición.**
43. De forma congruente con la NICSP 12, *Inventarios*, NICSP 16, *Propiedades de Inversión* y NICSP 17, los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición.

Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación

44. **Una entrada de recursos de una transacción sin contraprestación reconocida como un activo se reconocerá como ingreso, excepto en la medida en que se reconozca también un pasivo con respecto a dicha entrada.**
45. **Cuando una entidad satisface una obligación presente reconocida como pasivo con respecto a una entrada de recursos por una transacción sin contraprestación reconocida como activo, reducirá el importe en libros del pasivo reconocido y reconocerá una cantidad de ingresos igual a dicha reducción.**
46. Cuando una entidad reconoce un incremento en los activos netos como resultado de una transacción sin contraprestación, reconoce un ingreso. Si se ha reconocido un pasivo con respecto a la entrada de recursos que surge de la transacción sin contraprestación, cuando posteriormente se reduzca el pasivo, porque tenga lugar el hecho imponible o se satisfaga una condición, se reconocerá un ingreso. Si una entrada de recursos satisface la definición de contribuciones de los propietarios, no se reconoce como pasivo ni ingreso.
47. El momento del reconocimiento del ingreso se determina por la naturaleza de las condiciones y su cancelación. Por ejemplo, si una condición específica que la entidad proporciona bienes o servicios a terceros, o devuelve fondos sin emplear al transferidor, se reconoce el ingreso cuando se proporcionan los bienes o servicios.

Medición de ingresos de transacciones sin contraprestación

48. **Los ingresos de transacciones sin contraprestación se medirán por el importe del incremento en los activos netos reconocidos por la entidad.**
49. Cuando, como resultado de una transacción sin contraprestación, una entidad reconozca un activo, también reconocerá un ingreso equivalente al importe del activo medido de acuerdo con el párrafo 42, a menos que se requiera también reconocer un pasivo. Cuando se requiera que se reconozca un pasivo, éste se medirá de acuerdo con los requerimientos del párrafo 57, y el importe del incremento en los activos netos, si lo hay, se reconocerá como un ingreso. Cuando un pasivo se reduzca posteriormente, porque ocurra el hecho imponible o se satisfaga una condición, el importe de la reducción en el pasivo se reconocerá como ingreso.

Obligaciones presentes reconocidas como pasivos

50. **Una obligación presente que surge de una transacción sin contraprestación que cumple la definición de pasivo se reconocerá como tal si, y sólo si:**
- (a) **es probable que para cancelar la obligación se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio futuros; y**
 - (b) **puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.**

Obligación presente

51. Una obligación presente es una obligación de actuar o de rendir en un cierto modo, y puede dar lugar a un pasivo con respecto a cualquier transacción sin contraprestación. Las obligaciones presentes pueden ser impuestas por estipulaciones en las leyes o regulaciones o **acuerdos** vinculantes que establecen las bases de las transferencias. También pueden surgir del entorno operativo normal, tal como el reconocimiento de anticipos.
52. En muchos casos, se recaudan impuestos y se transfieren activos a entidades del sector público en transacciones sin contraprestación con arreglo a leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes que imponen estipulaciones que se usan para propósitos particulares. Por ejemplo:
- (a) impuestos, el uso de los cuales se limite mediante leyes o regulaciones a propósitos específicos;
 - (b) transferencias, establecidas mediante un acuerdo vinculante que incluya condiciones:
 - (i) de gobiernos nacionales a provinciales, regionales o locales;
 - (ii) de gobiernos regionales/provinciales a gobiernos locales;
 - (iii) de gobiernos a otras entidades del sector público;
 - (iv) a agencias gubernamentales que se crean mediante leyes o regulaciones para realizar funciones específicas con una autonomía en sus operaciones, tales como autoridades legales, o consejos o autoridades regionales; y
 - (v) de agencias donantes a gobiernos u otras entidades del sector público.
53. En el curso normal de las operaciones, una entidad que informa puede aceptar recursos antes de que ocurra el hecho imponible. En dichas circunstancias, se reconoce un pasivo por un importe igual a lo recibido de forma anticipada hasta que se produzca el hecho imponible.

54. Si una entidad que informa recibe recursos antes de la existencia de un acuerdo de transferencia vinculante, reconoce un pasivo por lo recibido de forma anticipada hasta el momento en que el acuerdo se convierta en vinculante.

Condiciones en un activo transferido

55. **Las condiciones en un activo transferido dan lugar a una obligación presente en el reconocimiento inicial que se reconocerá de acuerdo con el párrafo 50.**
56. Las estipulaciones se definen en el párrafo 7. Los párrafos 14 a 25 proporcionan guías para determinar si una estipulación es una condición o una restricción. Una entidad analiza cada una de las estipulaciones vinculadas a una entrada de **recursos** para determinar si esas estipulaciones imponen condiciones o restricciones.

Medición de los pasivos en el reconocimiento inicial

57. **El importe reconocido como un pasivo será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación presente a la fecha de presentación.**
58. La estimación tiene en cuenta los riesgos y las incertidumbres que rodean los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor temporal del dinero es significativo, el pasivo se medirá al valor presente del importe que se espera que sea necesario para cancelar la obligación. Este requerimiento está de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 19.

Impuestos

59. **Una entidad reconocerá un activo con respecto a impuestos cuando ocurra el hecho imponible y se cumplan los criterios de reconocimiento del activo.**
60. Los recursos surgidos de impuestos satisfacen la definición de activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (el hecho imponible) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos. Los recursos que surgen de impuestos satisfacen los criterios para ser reconocidos como activo cuando es probable que la entrada de recursos tenga lugar y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad. El grado de probabilidad vinculado a la entrada de recursos se determina sobre las bases de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, lo que incluye, entre otros, revelar información del hecho imponible por parte del contribuyente.
61. Un ingreso por impuestos sólo surge para el gobierno que establece el impuesto, y no para otras entidades. Por ejemplo, cuando el gobierno nacional establece un impuesto que es recaudado por su agencia tributaria, los activos y

los ingresos se acumulan (o devengan) por el gobierno, no por la agencia tributaria. Más aún, cuando un gobierno nacional establece un impuesto sobre las ventas, cuya recaudación total se transfiere a los gobiernos regionales, con base en una asignación continuada, el gobierno nacional reconocerá activos e ingresos por el impuesto, y una disminución en los activos y un gasto por la transferencia a los gobiernos regionales. Los gobiernos regionales reconocerán los activos y un ingreso por la transferencia. Cuando una única entidad recauda impuestos en nombre de varias entidades, está actuando como un agente para todas ellas. Por ejemplo, cuando una agencia tributaria regional recauda el impuesto a las ganancias para el gobierno regional y varios gobiernos locales, no reconoce el ingreso con respecto a los impuestos recaudados –sino que, los gobiernos individuales que establecen los impuestos reconocen los activos y el ingreso con respecto a los impuestos.

62. Los impuestos no satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios, porque el pago de impuestos no otorga al contribuyente un derecho a recibir (a) distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros de la entidad durante su existencia o (a) la distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de liquidación del gobierno. El pago de impuestos tampoco otorga a los contribuyentes un derecho de propiedad en el gobierno que puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate.
63. Los impuestos satisfacen la definición de transacción sin contraprestación porque el contribuyente transfiere recursos al gobierno, sin recibir directamente a cambio un valor aproximadamente igual. Aunque el contribuyente puede beneficiarse de una variedad de políticas sociales establecidas por el gobierno, éstas no se prestan directamente a cambio como contraprestación por el pago de impuestos.
64. Tal como se destaca en el párrafo 52, algunos impuestos son recaudados para propósitos específicos. Si se requiere que el gobierno reconozca un pasivo con respecto a condiciones relacionadas con activos reconocidos como consecuencia de impuestos recaudados con propósito específico, no reconocerá ingresos hasta que se satisfaga la condición y se reduzca el pasivo. Sin embargo, en la mayor parte de los casos, no se espera que los impuestos recaudados con propósitos específicos den lugar a un pasivo porque los propósitos específicos son equiparables a restricciones, y no condiciones.

El hecho imponible

65. En muchas jurisdicciones se recaudan similares tipos de impuestos. La entidad que informa analizará la ley tributaria en su propia jurisdicción para determinar cuál es el hecho imponible para los varios impuestos recaudados. A menos que se determine de otra forma en las leyes o regulaciones, es probable que el hecho imponible para:
- (a) el impuesto a las ganancias sea la obtención de ingresos tributables durante el periodo impositivo por parte del contribuyente;
 - (b) el impuesto sobre el valor añadido sea la realización de actividad gravable durante el periodo impositivo por parte del contribuyente;
 - (c) el impuesto sobre bienes y servicios sea la adquisición o venta de bienes y servicios sujetos a impuestos durante el periodo impositivo;
 - (d) los derechos de aduana sea el movimiento de bienes o servicios sujetos a derechos arancelarios atravesando el límite de la aduana;
 - (e) el derecho sobre sucesiones sea el fallecimiento de una persona que posee propiedades sujetas a impuestos; y
 - (f) el impuesto sobre la propiedad sea el vencimiento de la fecha en la que se recauda el impuesto, o el periodo para el cual se establezca la recaudación del mismo si éste se recauda de forma periódica.

Cobros de impuestos por anticipado

66. De forma congruente con las definiciones de activos, pasivos y los requerimientos del párrafo 59, los recursos por impuestos recibidos con anterioridad a la ocurrencia del hecho imponible se reconocerán como un activo y un pasivo (cobros anticipados), porque (a) el hecho que da lugar a que la entidad tenga derecho a los impuestos no ha ocurrido, y (b) los criterios para el reconocimiento del ingreso por impuestos no han sido satisfechos (véase el párrafo 59), a pesar de que la entidad ya haya recibido una entrada de recursos. Los cobros anticipados relativos a impuestos no son fundamentalmente diferentes a otros cobros anticipados, por lo tanto se reconocerá un pasivo hasta que ocurra el hecho imponible. Cuando tenga lugar el hecho imponible, se cancelará el pasivo y se reconocerá el ingreso.

Medición de activos que surgen de transacciones impositivas

67. El párrafo 42 requiere que los activos que surgen de transacciones impositivas se midan por su valor razonable en la fecha de adquisición. Los activos que surgen de transacciones impositivas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad. Las entidades que informan desarrollarán políticas contables para la medición de activos que surgen de transacciones impositivas que se ajusten a los requerimientos del párrafo 42. Las políticas contables para la estimación de estos activos tendrán en cuenta la probabilidad

de que los recursos que surgen de transacciones impositivas fluyan al gobierno y el valor razonable de los activos resultantes.

68. Cuando exista una separación entre el momento del hecho imponible y el cobro de los impuestos, las entidades del sector público pueden medir de forma fiable los activos que surgen de las transacciones impositivas utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos basados en el historial de recaudación de ese impuesto concreto en periodos anteriores. Estos modelos incluirán la consideración del momento de los cobros procedentes de los contribuyentes, declaraciones hechas por los contribuyentes y las relaciones de los impuestos por cobrar con otros eventos en la economía. Los modelos de medición también tendrán en cuenta otros factores como:
- (a) que la legislación fiscal otorgue a los contribuyentes un periodo para presentar las declaraciones que sea mayor al que se permite al gobierno para la publicación de los estados financieros con propósito general;
 - (b) que los contribuyentes no presenten las declaraciones en el momento oportuno;
 - (c) la valoración de activos no monetarios para propósitos de evaluaciones fiscales;
 - (d) complejidades en la legislación fiscal que requieran periodos prolongados para evaluar impuestos adeudados por ciertos contribuyentes;
 - (e) el potencial de que los costos financieros y políticos de hacer cumplir de forma rigurosa la legislación fiscal y recaudar todos los impuestos legalmente adeudados al gobierno pueda sobrepasar los beneficios recibidos;
 - (f) que la legislación fiscal permita a los contribuyentes diferir el pago de algunos impuestos; y
 - (g) una variedad de circunstancias particulares de impuestos y jurisdicciones individuales.
69. La medición de activos e ingresos procedentes de transacciones impositivas utilizando modelos estadísticos puede dar lugar a que el importe real de los activos e ingresos reconocidos sea diferente a los importes determinados en los periodos posteriores como adeudados por los contribuyentes en relación con el periodo actual sobre el que se informa. Las revisiones de las estimaciones se hacen de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
70. En algunos casos los activos que surgen de transacciones impositivas y los ingresos relacionados no pueden ser medidos con fiabilidad hasta que transcurre un tiempo después del hecho imponible. Esto puede ocurrir si una base fiscal es volátil y no es posible una estimación fiable. En muchos casos,

los activos e ingresos pueden ser reconocidos en el periodo posterior a la ocurrencia del hecho imponible. Sin embargo, existen circunstancias excepcionales cuando deban pasar varios periodos sobre los que se informa antes de que un hecho imponible resulte en una entrada de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio futuros que cumpla la definición de activo y satisfaga los criterios para el reconocimiento de un activo. Por ejemplo, determinar y medir con fiabilidad el importe del impuesto sobre sucesiones relativo a un gran patrimonio puede llevar varios años porque incluya varias antigüedades y obras de arte de gran valor que requieran valoraciones especializadas. Por consiguiente, los criterios de reconocimiento pueden no ser satisfechos hasta que se reciba el pago o se vaya a cobrar.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

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

75. La distinción clave entre los gastos pagados a través del sistema impositivo y los desembolsos por impuestos es que para los gastos pagados a través del sistema impositivo, el importe está disponible para los receptores con independencia de que paguen impuestos o usen un determinado mecanismo para pagar sus impuestos. La NICSP 1 prohíbe la compensación de partidas de ingresos y gastos a menos que lo permita otra Norma. La compensación de ingresos por impuestos y gastos pagados a través del sistema impositivo no está permitida.

Transferencias

76. **Sujeta al párrafo 98, una entidad reconocerá un activo en relación con transferencias cuando los recursos transferidos cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios para ser reconocidos como un activo.**
77. Las transferencias incluyen subvenciones, condonaciones de deudas, multas, legados, regalos, donaciones y bienes y servicios en especie. Todas estas partidas tienen el elemento común de que transfieren recursos de una entidad a otra sin proporcionar un valor **aproximadamente** igual a cambio y no son impuestos como se definen en esta Norma.
78. Las transferencias satisfacen la definición de un activo cuando la entidad controla los recursos como consecuencia de un suceso pasado (la transferencia) y espera recibir beneficios económicos o potencial de servicio futuros de esos recursos. Las transferencias satisfacen los criterios para ser reconocidas como un activo cuando es probable que la entrada de recursos ocurra y su valor razonable pueda ser medido con fiabilidad. En ciertas circunstancias, tal como cuando un acreedor condona un pasivo, puede surgir una disminución en el importe en libros de un pasivo previamente reconocido. En estos casos, en lugar de reconocer un activo como resultado de la transferencia, la entidad disminuirá el importe en libros del pasivo.
79. Una entidad obtiene el control de los activos transferidos cuando los recursos han sido transferidos a la entidad o ésta tiene un derecho exigible por ley contra el transferidor. Muchos acuerdos para transferir recursos se convierten en vinculantes para todas las partes antes de que tenga lugar la transferencia de recursos. Sin embargo, a veces una entidad promete transferir recursos, pero incumple tal promesa. Por consiguiente, solo se reconocerán activos, pasivos y/o ingresos cuando (a) un derecho sea exigible por ley, y (b) la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra. Hasta ese momento, la entidad no puede excluir o regular el acceso de terceras partes a los beneficios de los recursos propuestos para la transferencia.
80. Las transferencias de recursos que satisfacen la definición de contribuciones de los propietarios no darán lugar a ingresos. Los acuerdos (a) que especifican que la entidad que proporciona recursos tiene derecho a distribuciones de beneficios económicos o potencial de servicio futuros durante la vida de la

entidad receptora, o distribución de cualquier excedente de activos sobre el pasivo en caso de que la entidad receptora sea liquidada, o (b) que especifican que la entidad que proporciona los recursos adquiere una participación financiera en la entidad receptora que puede ser objeto de venta, intercambio, transferencia o rescate, son, en esencia, acuerdos para hacer una contribución por parte de los propietarios.

81. Las transferencias satisfacen la definición de transacciones sin contraprestación porque el transferidor proporciona recursos a la entidad receptora sin que dicha entidad receptora proporcione un valor aproximadamente igual directamente a cambio. Si un acuerdo estipula que la entidad receptora tiene que proporcionar a cambio un valor aproximadamente igual, el acuerdo no es un acuerdo de transferencia, sino un contrato para una transacción de intercambio que debe contabilizarse según la NICSP 9.
82. Una entidad analizará todas las estipulaciones contenidas en los acuerdos de transferencia para determinar si incurre en un pasivo cuando acepta los recursos transferidos.

Medición de los activos transferidos

83. Como requiere el párrafo 42, los activos transferidos se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición. Las entidades desarrollarán políticas contables para el reconocimiento y medición de activos que sean congruentes con las NICSP. Como se señaló anteriormente, los inventarios, propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión adquiridos a través de transacciones sin contraprestación deben medirse inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición, de acuerdo con los requerimientos de las NICSP 12, NICSP 16 y NICSP 17. Los instrumentos financieros, incluyendo el efectivo y las transferencias por cobrar que satisfagan la definición de instrumento financiero, y otros activos, también se medirán al valor razonable en la fecha de adquisición de acuerdo con el párrafo 42 y la política contable apropiada.

Condonación de deudas y asunción de pasivos

84. A veces los prestamistas renunciarán a su derecho a cobrar una deuda incurrida por una entidad del sector público, cancelando efectivamente la deuda. Por ejemplo, un gobierno nacional puede cancelar un préstamo incurrido por un gobierno local. En tales circunstancias, el gobierno local reconocerá un incremento en los activos netos porque se ha extinguido un pasivo previamente reconocido.
85. Las entidades reconocerán ingresos relativos a condonación de deudas cuando la antigua deuda ya no cumpla la definición de pasivo o ya no satisfaga los criterios para su reconocimiento como un pasivo, y siempre que tal condonación de deudas no satisfaga la definición de contribuciones de los propietarios.

86. Cuando una entidad controladora condona deudas incurridas por una entidad totalmente controlada o asume sus pasivos, la transacción puede ser una contribución de los propietarios, como se describe en los párrafos 37-38.
87. Los ingresos procedentes de condonaciones de deudas se miden por el valor razonable de la deuda condonada.

Multas

88. Las multas son beneficios económicos o potencial de servicio recibidos o por recibir por una entidad del sector público, procedentes de un individuo u otra entidad, por decisión de un tribunal u otro organismo responsable de hacer cumplir la ley, como consecuencia de que el individuo u otra entidad ha infringido los requerimientos de las leyes o regulaciones. En algunas jurisdicciones los agentes de la ley pueden imponer multas a los individuos que consideran que han infringido la ley. En estos casos, el individuo normalmente tendrá la opción de pagar la multa o de recurrir a los tribunales para ejercer su defensa. Cuando el demandado llega a un acuerdo con el fiscal que incluye el pago de una penalización en lugar de llevar el caso a los tribunales, el pago se reconoce como una multa.
89. Las multas normalmente requieren que una entidad transfiera un importe fijo de efectivo al gobierno y no imponen ninguna obligación a éste que pueda ser reconocida como un pasivo. Como tales, las multas se reconocen como ingresos cuando la cuenta por cobrar cumple la definición de activo y satisface los criterios para su reconocimiento como un activo establecidos en el párrafo 31. Como se destaca en el párrafo 12, cuando una entidad recauda multas en calidad de agente, la multa no será ingreso de la entidad recaudadora. Los activos que surgen de multas se miden por la mejor estimación de la entrada de recursos a la entidad.

Legados

90. Un legado es una transferencia hecha de acuerdo con las disposiciones del testamento de una persona fallecida. El suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros para un legado ocurre cuando la entidad tiene un derecho legalmente exigible, por ejemplo, cuando fallece el testador, o la declaración del legítimo albacea, dependiendo de la legislación de la jurisdicción.
91. Los legados que satisfacen la definición de un activo se reconocen como activos e ingresos si es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos o potencial de servicio futuros y el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable. La determinación de la probabilidad de la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio futuros puede ser problemática si transcurre un periodo de tiempo entre la defunción del testador y la recepción de cualquier activo por parte de la entidad. La entidad necesitará determinar si el patrimonio de la persona fallecida es suficiente

para cumplir con todas las demandas que recaigan sobre él y para satisfacer todos los legados. Si el testamento se impugna, esto también afectará a la probabilidad de que fluyan activos a la entidad.

92. El valor razonable de los activos legados se determinará de la misma manera que para los regalos y donaciones, tal como se describe en el párrafo 97. En las jurisdicciones en las que los patrimonios de fallecidos están sujetos a imposición, la autoridad fiscal puede haber determinado ya el valor razonable de los activos legados a la entidad, y este importe puede estar disponible para la entidad. Los legados se miden por el valor razonable de los recursos recibidos o por recibir.

Regalos y donaciones, incluyendo bienes en especie

93. Los regalos y donaciones son transferencias voluntarias de activos, incluyendo efectivo u otros activos monetarios, bienes en especie y servicios en especie que una entidad realiza a otra, normalmente libre de estipulaciones. El transferidor puede ser una entidad o un individuo. Para los regalos y donaciones de efectivo u otros activos monetarios y bienes en especie, el suceso pasado que da lugar al control de recursos que incorporan beneficios económicos o potencial de servicio futuros es, normalmente, la recepción del regalo o donación. El reconocimiento de regalos o donaciones de servicios en especie se trata a continuación, en los párrafos 98-103.
94. Los bienes en especie son activos tangibles transferidos a una entidad en una transacción sin contraprestación, sin cargo alguno, pero pueden estar sujetos a estipulaciones. La ayuda externa proporcionada por organizaciones multilaterales o bilaterales de desarrollo a menudo incluye un componente de bienes en especie.
95. Los regalos y donaciones (distintos a los servicios en especie) se reconocen como activos e ingresos cuando es probable que de los mismos se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio futuros y el valor razonable de los activos pueda ser medido de forma fiable. Con los regalos y donaciones, la realización del regalo o donación y la transferencia de la titularidad legal son a menudo simultáneas; en tales circunstancias no existe duda de que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad.
96. Los bienes en especie se reconocerán como activos cuando se reciban los bienes, o cuando exista un acuerdo vinculante para recibir los bienes. Si los bienes en especie se reciben sin condiciones vinculadas, se reconocerá un ingreso de forma inmediata. Si se establecen condiciones, se reconocerá un pasivo, que se reducirá reconociéndose ingresos a medida de que se satisfagan las condiciones.
97. En el momento del reconocimiento inicial, los regalos y donaciones, incluyendo los bienes en especie, se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición, que puede ser determinado por referencia a un mercado activo,

o mediante tasación. Una tasación del valor de un activo normalmente es ejecutada por un miembro de la profesión de tasación de reconocida cualificación profesional. Para muchos activos, su valor razonable será fácilmente determinable por referencia a precios establecidos en un mercado líquido y activo. Por ejemplo, normalmente pueden obtenerse precios de mercado actuales para terrenos, edificios no especializados, vehículos y muchos tipos de planta y equipo.

Servicios en especie

98. **Una entidad puede reconocer los servicios en especie como un ingreso y como un activo, pero no está obligada a ello.**
99. Los servicios en especie son servicios suministrados por individuos a entidades del sector público en una transacción sin contraprestación. Estos servicios cumplen la definición de activo porque la entidad controla un recurso del cual se espera que fluyan a la entidad beneficios económicos o un potencial servicio futuros. Estos activos son, sin embargo, inmediatamente consumidos y se reconoce también una transacción de igual valor para reflejar el consumo de dichos servicios en especie. Por ejemplo, una escuela pública que recibe servicios voluntarios de asesores de profesores, cuyo valor razonable puede medirse con fiabilidad, puede reconocer un incremento en un activo y un ingreso, y una disminución en un activo y un gasto. En muchos casos, la entidad reconocerá un gasto por el consumo de los servicios en especie. Sin embargo, los servicios en especie pueden utilizarse también para construir un activo, en cuyo caso el importe reconocido con respecto a los servicios en especie se incluye en el costo del activo que se está construyendo.
100. Las entidades del sector público pueden ser receptoras de servicios en especie según planes voluntarios o no voluntarios operados en el interés público. Por ejemplo:
- (a) asistencia técnica de otros gobiernos u organizaciones internacionales;
 - (b) personas convictas por infracciones pueden ser requeridas a realizar servicios a la comunidad para una entidad del sector público;
 - (c) los hospitales públicos pueden recibir los servicios de voluntarios;
 - (d) las escuelas públicas pueden recibir servicios voluntarios de padres como asesores de profesores o como miembros del consejo; y
 - (e) los gobiernos locales pueden recibir los servicios de bomberos voluntarios.
101. Algunos servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad no tiene control suficiente sobre los servicios prestados. En otras circunstancias, la entidad puede tener control sobre los servicios en especie, pero puede no ser capaz de medirlos con fiabilidad, y así no cumplir los

criterios para el reconocimiento como activo. Las entidades pueden, sin embargo, ser capaces de medir el valor razonable de ciertos servicios en especie, tales como servicios profesionales u otros servicios en especie que, de una u otra forma, están fácilmente disponibles en los mercados nacionales o internacionales. Cuando se determina el valor razonable de los tipos de servicios en especie descritos en el párrafo 100, la entidad puede concluir que el valor de los servicios no es significativo. En muchos casos, los servicios en especie se prestan por personas con poca o ninguna formación y son fundamentalmente diferentes de los servicios que la entidad hubiera adquirido si los servicios en especie no estuvieran disponibles.

102. Debido a las muchas incertidumbres que rodean a los servicios en especie, incluyendo la capacidad de ejercer el control sobre los servicios y la medición de su valor razonable, esta Norma no requiere el reconocimiento de los mismos. El párrafo 108, sin embargo, recomienda revelar información sobre la naturaleza y tipo de servicios en especie recibidos durante el periodo sobre el que se informa. Como para todas las informaciones a revelar, las relacionadas con los servicios en especie se realizarán sólo si son significativas. Para algunas entidades del sector público, los servicios prestados por voluntarios no son significativos en importe, pero lo son por su naturaleza.
103. Al desarrollar una política contable para tratar una clase de servicios en especie, deberían considerarse varios factores, incluyendo los efectos de dichos servicios en especie en la posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo de la entidad. La medida en que una entidad depende de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, puede influir en la política contable que desarrolle una entidad con respecto al reconocimiento de activos. Por ejemplo, una entidad que dependa de una clase de servicios en especie para cumplir sus objetivos, puede ser más probable que reconozca aquellos servicios en especie que cumplen la definición de un activo y satisfacen los criterios de reconocimiento. Al determinar si reconocer una clase de servicios en especie, también se consideran las prácticas de entidades similares que operan en un entorno similar.

Compromisos de donaciones

104. Los compromisos de donaciones son compromisos no forzosos de transferir activos a la entidad receptora. Los compromisos de donaciones no cumplen la definición de activo porque la entidad receptora no tiene capacidad de controlar el acceso del transferidor a los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados en la partida comprometida. Las entidades no reconocen las partidas comprometidas como activos ni como ingresos. Si la partida comprometida es posteriormente transferida a la entidad receptora, se reconocerá como un regalo o donación, de acuerdo con los anteriores párrafos 93 a 97. Podría estar justificado revelar información sobre los compromisos de

donaciones como activos contingentes según los requerimientos de la NICSP 19.

Cobros de transferencias por anticipado

105. Cuando una entidad recibe recursos antes de que un acuerdo de transferencia sea un compromiso firme, los recursos se reconocen como un activo cuando cumplen la definición de activo y los criterios de reconocimiento como un activo. La entidad también reconocerá un pasivo por cobro anticipado si el acuerdo de transferencia todavía no es un compromiso en firme. Los cobros anticipados de transferencias no son fundamentalmente diferentes de otros cobros anticipados, por tanto se reconoce un pasivo hasta que tenga lugar el hecho que hace que el acuerdo de transferencia sea un compromiso en firme, y se cumplan el resto de condiciones del acuerdo. Cuando dicho hecho sucede y todas las demás condiciones según el acuerdo se cumplen, el pasivo se cancela y se reconoce un ingreso.

Préstamos en condiciones favorables

105A. Préstamos en condiciones favorables son préstamos recibidos por una entidad en unos términos por debajo de mercado. La parte del préstamo que es reembolsable, junto con los pagos de intereses, es una transacción con contraprestación y se contabilizará de acuerdo con la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Una entidad considerará si la diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial (véase la NICSP 29) se trata de un ingreso sin contraprestación que deba contabilizarse de acuerdo a esta Norma.

105B. En el caso de que una entidad determine que la diferencia entre el precio de la transacción (importe del préstamo) y el valor razonable del préstamo en el reconocimiento inicial es un ingreso sin contraprestación, una entidad reconocerá la diferencia como un ingreso, salvo que exista una obligación presente, por ejemplo, en el caso de que las condiciones específicas impuestas sobre los activos transferidos por el transferidor den lugar a una obligación presente. En el caso de que exista una obligación presente, se reconocerá como un pasivo. Cuando la entidad satisfaga la obligación presente, se reducirá el pasivo y se reconocerá un ingreso por el mismo importe.

Información a revelar

106. **Una entidad revelará en los estados financieros con propósito general, o en las notas:**

- (a) **el importe de ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el periodo en función de las principales clases mostrando por separado:**

INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

- (i) **impuestos, mostrando por separado las principales clases de impuestos; y**
 - (ii) **transferencias, mostrando por separado las principales clases de ingresos por transferencias.**
- (b) **el importe de cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación;**
 - (c) **el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;**
 - (cA) **el importe de los pasivos reconocidos con respecto a los activos transferidos sujetos a condiciones;**
 - (d) **el importe de los activos reconocidos que están sujetos a restricciones y la naturaleza de dichas restricciones;**
 - (e) **la existencia e importes de cualquier cobro anticipado con respecto a las transacciones sin contraprestación; y**
 - (f) **el importe de cualquier pasivo condonado.**
107. **Una entidad revelará en las notas de los estados financieros con propósito general:**
- (a) **las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación;**
 - (b) **para las principales clases de ingresos de transacciones sin contraprestación, el criterio según el cual se ha medido el valor razonable de los recursos entrantes;**
 - (c) **para las principales clases de ingresos por impuestos que la entidad no puede medir con fiabilidad durante el periodo en el cual el hecho imponible tiene lugar, información sobre la naturaleza del impuesto; y**
 - (d) **la naturaleza y tipo de las principales clases de legados, regalos y donaciones, mostrando por separado las principales clases de bienes en especie recibidos.**
108. Se aconseja a las entidades que revelen la naturaleza y tipo de las principales clases de servicios en especie recibidos, incluyendo aquellos no reconocidos. La medida en que una entidad sea dependiente de una clase de servicios en especie determinará la información a revelar que haga con respecto a dicha clase.
109. La información a revelar requerida en los párrafos 106 y 107 ayudan a la entidad que informa a satisfacer los objetivos de la información financiera, tal y como se establecen en la NICSP 1, que es suministrar información útil para

la toma de decisiones y expresar la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados.

110. La información a revelar de las principales clases de ingresos ayuda a los usuarios a hacer juicios profesionales informados sobre la exposición de la entidad a determinadas corrientes de ingresos.
111. Las condiciones y restricciones imponen límites al uso de activos, lo que impacta sobre las operaciones de la entidad. La información a revelar sobre (a) los importes de los pasivos reconocidos con respecto a las condiciones y (b) el importe de los activos sujetos a restricciones ayuda a los usuarios a hacer juicios profesionales sobre la capacidad de la entidad de utilizar sus activos según su propio criterio. Se aconseja a las entidades que desagreguen por clases la información que requiere revelar el párrafo 106(c).
112. El párrafo 106(e) requiere que las entidades revelen la existencia de cobros por anticipado en relación a las transacciones sin contraprestación. Estos pasivos conllevan el riesgo de que la entidad tenga que sacrificar beneficios económicos o potencial de servicio futuros si el hecho imponible no tiene lugar, o un acuerdo de transferencia no se convierte en un compromiso en firme. La información a revelar sobre estos cobros por anticipado ayuda a los usuarios a realizar juicios sobre los ingresos futuros de la entidad y su posición de activos netos.
113. Como se destacó en el párrafo 68, en muchos casos una entidad será capaz de medir con fiabilidad los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas, utilizando, por ejemplo, modelos estadísticos. Sin embargo, puede haber circunstancias excepcionales donde una entidad no sea capaz de medir con fiabilidad los activos e ingresos que surgen hasta que hayan transcurrido uno o más periodos contables desde que sucediera el hecho imponible. En estos casos, la entidad revelará la naturaleza de las principales clases de impuestos que no pueden medirse con fiabilidad, y por tanto reconocerse, durante el periodo contable en el que tiene lugar el hecho imponible. Esta información a revelar ayudará a los usuarios a hacer juicios informados sobre los ingresos futuros de la entidad y la posición de activos netos.
114. El párrafo 107(d) requiere a una entidad informar sobre la naturaleza y tipo de las principales clases de regalos, donaciones y legados que ha recibido. Estas entradas de recursos se reciben según criterio del transferidor, que expone a la entidad al riesgo de que, en periodos futuros, dichas fuentes de recursos puedan cambiar significativamente. Esta información a revelar ayuda a los usuarios a hacer juicios informados sobre los ingresos futuros de la entidad y su posición de activos netos.
115. Cuando los servicios en especie cumplan la definición de un activo y satisfagan los criterios para el reconocimiento como un activo, las entidades pueden elegir reconocer estos servicios en especie y medirlos por su valor

razonable. El párrafo 108 aconseja a una entidad que revele la naturaleza y tipo de todos los servicios en especie recibidos, tanto si son reconocidos como si no lo son. Esta información a revelar puede ayudar a los usuarios a hacer juicios informados sobre (a) la contribución hecha por dichos servicios al logro de los objetivos de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, y (b) sobre la dependencia de la entidad de estos servicios para el logro de sus objetivos en el futuro.

Disposiciones transitorias

116. **No se requiere que las entidades cambien sus políticas contables con respecto al reconocimiento y medición de los ingresos por impuestos para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los cinco años siguientes a la de adopción inicial de esta Norma.**
117. **No se requiere que las entidades cambien sus políticas contables con respecto al reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación, distintos a los ingresos por impuestos, para periodos sobre los que se informa que empiecen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción inicial de esta Norma.**
118. **Los cambios en las políticas contables con respecto al reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación llevados a cabo antes de finalizar el periodo de cinco años permitido en el párrafo 116, o del periodo de tres años permitido en el párrafo 117, se harán sólo para cumplir mejor con las políticas contables de esta Norma. Las entidades pueden cambiar sus políticas contables con respecto a los ingresos de transacciones sin contraprestación para cada tipo de clase.**
119. **Cuando una entidad aproveche las disposiciones transitorias de los párrafos 116 ó 117, dicho hecho deberá revelarse. La entidad revelará también (a) qué clases de ingresos de transacciones sin contraprestación se reconocen de acuerdo con esta Norma, (b) cuáles han sido reconocidos según una política contable que no es congruente con los requerimientos de esta Norma, y (c) los progresos de la entidad hacia la implantación de las políticas contables que son congruentes con esta Norma. La entidad revelará su plan para la implantación de las políticas contables que sean congruentes con esta Norma.**
120. **Cuando una entidad aproveche las disposiciones transitorias para un segundo periodo o posterior, se revelarán detalles sobre las clases de ingresos de transacciones sin contraprestación previamente reconocidos con otra base, pero que ahora se reconocen de acuerdo con esta Norma.**
121. Las disposiciones transitorias pretenden permitir a las entidades un periodo para desarrollar modelos fiables para medir los ingresos de transacciones sin contraprestación durante el periodo transitorio. Las entidades pueden adoptar políticas contables para el reconocimiento de ingresos sin contraprestación

que no cumplan con las disposiciones de esta Norma. Las disposiciones transitorias permiten a las entidades aplicar esta Norma de forma incremental a las diferentes clases de ingresos de transacciones sin contraprestación. Por ejemplo, las entidades pueden ser capaces de reconocer y medir impuestos sobre la propiedad y algunas clases de transferencias de acuerdo con esta Norma desde la fecha de aplicación, pero pueden requerir hasta cinco años para desarrollar por completo un modelo fiable para medir ingresos por el impuesto a las ganancias.

122. Cuando una entidad aprovecha las disposiciones transitorias de esta Norma, sus políticas contables para cada clase de ingreso de transacciones sin contraprestación pueden cambiarse sólo para cumplir mejor con esta Norma. Una entidad puede mantener sus políticas contables existentes hasta que decida aplicar por completo las disposiciones de esta Norma, o hasta que venzan las disposiciones transitorias, lo que primero suceda, o puede cambiarlas para aplicar los requerimientos de esta Norma progresivamente. Una entidad puede, por ejemplo, cambiar una política de reconocimiento en una base de efectivo, a una base de efectivo modificado o a una base de acumulación (o devengo) modificada antes de aplicar por completo esta Norma.
123. Los requerimientos de revelar información del párrafo 119 ayudan a los usuarios a hacer un seguimiento del progreso de una entidad en el cumplimiento por parte de sus políticas contables de los requerimientos de esta NICSP durante los periodos sobre los que se informa en los que se aplican las disposiciones transitorias. Esta información a revelar facilita el objetivo de rendición de cuentas y transparencia totales.

Fecha de vigencia

124. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 30 de junio de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 30 de junio de 2008, se revelará este hecho.**
- 124A. **La NICSP 28 modificó el párrafo 37. Una entidad debe aplicar las modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 28 en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, la modificación también se aplicará para dicho periodo.**
- 124B. **La NICSP 29 modificó los párrafos 5, 10, 87, y 106, e insertó los párrafos 105A y 105B. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NICSP 29 en un periodo**

que comience antes del 1 de enero de 2013, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.

125. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos de información financiera, con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 23, pero no son parte de la misma.

- FC1. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 23. Cada miembro individual del IPSASB dio mayor peso a algunos factores que a otros. Para formar sus opiniones, los miembros del IPSASB consideraron en profundidad (a) las opiniones expresadas por el Comité Director para Ingresos de Transacciones sin Contraprestación en la Invitación a Comentar (IAC), *Ingresos por transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias)*, emitida en enero de 2004, (b) las opiniones expresadas por los constituyentes que respondieron a la consulta sobre esa IAC y (c) las opiniones de quienes respondieron al Proyecto de Norma 29, *Ingresos de transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y transferencias)*.
- FC2. Al desarrollar esta NICSP, el IPSASB consideró las disposiciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB, en particular, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20, *Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales*, y NIC 41, *Agricultura*.
- FC3. El IPSASB es conocedor del proyecto iniciado por el IASB sobre el reconocimiento de ingresos y también del Proyecto de Norma del IASB Modificaciones propuestas a la NIC 37, *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. El IPSASB continuará supervisando estos proyectos y, en el momento adecuado, considerará las implicaciones de cualquier cambio de las NIIF para las NICSP y proyectos del IPSASB. Sin embargo, el IPSASB no considera apropiado condicionar el resultado del procedimiento a seguir por el IASB y anticipar los cambios en las NIIF. Además, dada la relevancia de los ingresos de transacciones sin contraprestación para muchas entidades del sector público, el IPSASB no considera que fuera apropiado diferir la emisión de esta NICSP dependiendo del resultado de los proyectos del IASB.

Antecedentes

- FC4. Los gobiernos y muchas otras entidades del sector público obtienen la mayoría de sus ingresos de transacciones sin contraprestación. Estas transacciones incluyen, principalmente, impuestos, pero también transferencias. Esta NICSP aborda estos tipos de transacciones desde la perspectiva de una entidad del sector público.
- FC5. En 2002, el IPSASB (entonces el Comité del Sector Público – PSC) inició un proyecto para desarrollar una NICSP para el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación (incluyendo impuestos y

transferencias). El IPSASB estableció un Comité Director para desarrollar una IAC para considerar los problemas relativos a esta emisión y hacer las recomendaciones iniciales. El Comité Director estaba formado por expertos en información financiera del sector público procedentes de varios países y estaba presidido por un miembro del IPASB. Una IAC fue publicada en enero de 2004, solicitando comentarios hasta el 30 de junio de 2004. Se recibieron 51 comentarios. En noviembre de 2004, el IPASB analizó esos comentarios y comenzó el Proyecto de Norma 29, que se publicó en enero de 2006, con una petición de comentarios hasta el 30 de junio de 2006.

- FC6. En noviembre de 2006, el IPSASB inició un análisis en profundidad de las respuestas al Proyecto de Norma 29 y preparó esta NICSP y la aprobó para su emisión.

Enfoque

- FC7. Esta norma establece principios generales para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación y proporciona guías sobre la aplicación de esos principios a las fuentes más importantes de ingresos de gobiernos y otras entidades del sector público. Para desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si adoptar o no un enfoque que se centrara en el desarrollo de requerimientos para contabilizar ingresos que surgen de una variedad de tipos específicos de transacciones sin contraprestación. Sin embargo, el IPSASB destacó y acordó según las opiniones del Comité Director que tal enfoque conlleva los consiguientes riesgos de que la Norma resultante no proporcionara una guía completa para todos los ingresos de transacciones sin contraprestación. El IPASB es de la opinión que el enfoque adoptado en esta Norma asegura que los principios generales apropiados para el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación estén establecidos y puedan aplicarse a todos los ingresos de transacciones sin contraprestación.

Combinaciones de entidades

- FC8. Esta Norma no especifica si las combinaciones de entidades resultantes de transacciones sin contraprestación darán lugar a ingresos. Esto es porque el IPSASB no ha considerado la información financiera de las combinaciones de entidades en el sector público, incluyendo la aplicabilidad de la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, a las entidades del sector público.

Activos monetarios y no monetarios

- FC9. Esta Norma no establece requerimientos diferentes con respecto a los ingresos recibidos o por recibir en forma de activos monetarios y los ingresos recibidos o por recibir en forma de activos no monetarios. El IPSASB es de la opinión que a pesar de que los activos no monetarios

originan problemas de medición adicionales, esto no justifica, por sí mismo, tratamientos en la información financiera diferentes.

Exigibilidad de las estipulaciones

FC10. Esta Norma define las estipulaciones, condiciones y restricciones como términos en un acuerdo de transferencia o legislación u otros acuerdos vinculantes impuestos sobre el uso de los activos transferidos. La Norma refleja la opinión de que las estipulaciones, condiciones y restricciones deben ser exigibles para ser efectivas. La IAC y el Proyecto de Norma 29 también reflejaban el principio de que las estipulaciones impuestas en el uso de activos transferidos están incluidas en leyes, regulaciones u otros acuerdos vinculantes, y son exigibles por definición. El IPSASB considera que este principio es necesario para evitar el aplazamiento inapropiado del reconocimiento de ingresos, o la información a revelar sobre restricciones que no tienen sustancia.

Estipulaciones—condiciones

FC11. Esta Norma requiere que cuando la transferencia de un activo impone una condición sobre el receptor, éste debe reconocer un pasivo con respecto a la transferencia del reconocimiento inicial del activo. Ésto se debe a que el receptor es incapaz de evitar las salidas de recursos, porque está obligado a consumir los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros incorporados en el activo transferido en la prestación de bienes y servicios particulares a terceras partes en la forma especificada, o si no devolver al transferidor los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros. Dependiendo de la naturaleza de la condición, puede ser cumplida progresivamente, permitiendo a la entidad reducir el importe del pasivo y reconocer ingresos progresivamente, o puede ser cumplida sólo si ocurre un hecho futuro particular, en cuyo caso la entidad elimina el pasivo y reconoce los ingresos cuando ese hecho ocurre.

FC12. Algunos son de la opinión de que debe reconocerse un pasivo solo cuando es probable que no serán satisfechas las condiciones correspondientes a la entrada de recursos, y se requerirá que esos beneficios económicos o potencial de servicio futuros sean devueltos al transferidor. El IPSASB rechazó esta propuesta porque podría dar lugar a que las entidades reconozcan los ingresos prematuramente, ya que la entidad reconocería el valor razonable total del activo como ingreso, cuando obtiene inicialmente el control del activo, sin tener en cuenta la salida de recursos necesaria para satisfacer la condición. Los estados financieros, por tanto, no reconocerían la obligación presente de cumplir la condición impuesta en la transferencia o devolver los beneficios económicos o potencial de servicio futuros al transferidor.

Estipulaciones—restricciones

FC13. Esta Norma no permite a las entidades reconocer un pasivo con respecto a una restricción, cuando se reconoce inicialmente el activo transferido. Esto es porque, según se define en esta Norma, las restricciones no imponen por sí mismas una obligación presente sobre la entidad receptora de sacrificar beneficios económicos o potencial de servicio futuros para satisfacer la restricción. Un incumplimiento de una restricción puede conducir finalmente a una sanción, como una multa, impuesta sobre la entidad receptora; sin embargo, dicha sanción es el resultado de los procedimientos de aplicación resultantes del incumplimiento, no del reconocimiento inicial del activo.

Transacciones con componentes con contraprestación y sin contraprestación

FC14. Esta Norma destaca que una única transacción puede tener dos componentes, un componente con contraprestación y otro sin contraprestación. En estos casos, el IPSASB es de la opinión de que se deben diferenciar y reconocer por separado las partes componentes de la transacción. Distinguir las partes componentes mejora la transparencia de los estados financieros y satisface la característica cualitativa de informar sobre la esencia de las transacciones.

Contribuciones de los propietarios

FC15. Esta Norma identifica ejemplos de algunos tipos de documentación que podrían evidenciar contribuciones de los propietarios en el sector público (párrafo 38). Muchas entidades del sector público reciben entradas de recursos de entidades que las controlan, las poseen o de las que son miembros. En ciertas circunstancias la entrada de recursos será designada como una contribución de los propietarios. Sin tener en cuenta la documentación que evidencie la forma de la entrada de recursos o su designación por una entidad controladora, esta Norma refleja la opinión de que para que una entrada de recursos se clasifique como una contribución de los propietarios, la esencia de la transacción debe ser congruente con esa clasificación.

Medición de los activos

FC16. Esta Norma requiere que los activos adquiridos mediante transacciones sin contraprestación sean medidos inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición. El IPSASB es de la opinión de que esto es apropiado para reflejar la esencia de la transacción y sus consecuencias para el receptor. En una transacción con contraprestación, el costo de adquisición es una medida del valor razonable del activo adquirido. Sin embargo, por definición, en una transacción sin contraprestación la contraprestación proporcionada por la adquisición de un activo, no es aproximadamente igual

al valor razonable del activo adquirido. El valor razonable más fidedigno representa el valor real que la entidad del sector público acumula (o devenga) como resultado de la transacción. La medición inicial de los activos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación por su valor razonable es congruente con el enfoque tomado en la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, y NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, para los activos adquiridos sin costo o por un costo simbólico. El IPSASB ha hecho las modificaciones necesarias a la NICSP 12, *Inventarios* y las NICSP 16 y 17 para alinear completamente esas NICSP con los requerimientos de esta Norma.

Cuentas de entidades bancarias

FC17. Esta Norma supone el requerimiento de que todo el dinero depositado en una cuenta bancaria de una entidad satisfice la definición de activo y cumple los criterios para el reconocimiento de un activo de la entidad. El IPSASB establece este principio en los párrafos 1.2.6 y 1.2.7 de la NICSP de Base de Efectivo, *Información Financiera según la Base Contable de Efectivo*. La Norma también requiere el reconocimiento de un pasivo con respecto a cualquier importe que la entidad que informa haya obtenido y depositado en su propia cuenta bancaria, actuando de agente de otra entidad.

Medición de pasivos

FC18. Esta Norma requiere que cuando una entidad reconozca un pasivo con respecto a una entrada de recursos, ese pasivo se medirá inicialmente como la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación en la fecha de presentación. Este criterio de medición es congruente con la NICSP 19. El IPSASB también es consciente de las modificaciones propuestas para la NIC 37, (que se retitulará *Pasivos no Financieros*), en la que se basa la NICSP 19, y supervisará, y en su debido momento considerará, su respuesta a cualquier desarrollo de la NIC 37.

Hecho imponible

FC19. Esta Norma define un hecho imponible como el hecho pasado que el gobierno, órgano legislativo, u otra autoridad haya determinado que esté sujeto a imposición. Esta Norma destaca que este es el primer momento posible para reconocer activos e ingresos que surgen de una transacción impositiva, y es el punto en que ocurre el hecho pasado que da lugar al control del activo. El IPSASB consideró una opinión alternativa de que una entidad solo obtiene el control de los recursos que surgen de la imposición cuando esos recursos son recibidos. A pesar de reconocer que puede haber dificultades para medir con fiabilidad ciertas corrientes impositivas, el IPSASB rechazó dicho enfoque como inapropiado para la base contable de acumulación (o devengo) de la información financiera.

Cobros por anticipado

FC20. Esta Norma requiere que una entidad que recibe recursos con antelación al hecho imponible, o a un acuerdo de transferencia que es de obligado cumplimiento, reconozca un activo y un pasivo por un importe equivalente. Esto es congruente con los principios de la base contable de acumulación (o devengo), para reconocer ingresos en el periodo en que ocurre el hecho subyacente que da lugar a los mismos. En el caso que no ocurriera el hecho imponible, o el acuerdo de transferencia no llegara a ser de cumplimiento obligado, la entidad puede necesitar devolver parte o todos los recursos. Algunos son de la opinión de que, cuando los recursos son recibidos antes de que el hecho imponible tenga lugar, una entidad solo debe reconocer un pasivo cuando considere probable que habrá una salida posterior de recursos. El IPSASB apoya la opinión de que los ingresos no deben reconocerse hasta que el hecho imponible ocurra, y amplía el principio a las transferencias, de manera que cuando los recursos se reciben antes de que un acuerdo de transferencia se convierta en legalmente exigible, la entidad reconoce un activo y un pasivo por el cobro por anticipado.

Gastos pagados a través del sistema impositivo y desembolsos por impuestos

FC21. Esta Norma requiere que los gastos pagados a través del sistema impositivo se diferencien de los desembolsos por impuestos, y que el primero deba reconocerse separadamente de los ingresos en los estados financieros con propósito general. Esto es porque, según se define en esta Norma, los gastos pagados a través del sistema impositivo cumplen la definición de gastos y, de acuerdo con los principios establecidos en la NICSP 1, no está permitida la compensación de gastos contra ingresos. Según se define en esta Norma, los desembolsos por impuestos son uno de los muchos factores utilizados para determinar el importe de los ingresos por impuestos recibidos o por recibir y no son reconocidos separadamente de los ingresos. El IPSASB es de la opinión de que este tratamiento es congruente con los principios establecidos en esta Norma.

FC22. El tratamiento establecido en esta Norma para gastos pagados a través del sistema impositivo es diferente al actualmente establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para datos estadísticos de los países miembros. Actualmente, la OCDE requiere que los ingresos por impuestos se muestren netos de gastos pagados a través del sistema impositivo (o créditos impositivos depurados), al extremo que en el caso de que el pasivo por impuestos de un contribuyente individual se reduzca a cero, los pagos a un contribuyente se muestren como gastos.¹ El IPSASB es de la opinión de que el tratamiento actual de la OCDE no es conforme a los principios conceptuales subyacentes de las NICSP y el

¹ OCDE, *Revenue Statistics* (Paris: OCDE, 2000): p. 267, §20-21.

requerimiento de la NICSP 1 de no compensar partidas de ingresos y gastos. Los marcos conceptuales de la información financiera estadística están actualmente en revisión; en particular, está actualmente en desarrollo una nueva edición del *Sistema de Cuentas Nacionales* de las Naciones Unidas y se espera que se publique en 2008. El marco conceptual revisado podría revisar el actual requerimiento de información con respecto a créditos impositivos. La revisión del *Sistema de Cuentas Nacionales* normalmente precede a revisiones de otros marcos conceptuales estadísticos.

La brecha fiscal

- FC23. Para algunos impuestos, las entidades que informan serán conscientes de que el importe que el gobierno tiene derecho a recaudar según la normativa fiscal es mayor que el importe que será recaudado, pero no será capaz para medir con fiabilidad el importe de esta diferencia. El importe recaudado es menor debido a la economía sumergida (o mercado negro), fraude, evasión, no cumplimiento de la normativa fiscal, y errores. La diferencia entre lo que es legalmente debido según la normativa y lo que el gobierno será capaz de recaudar se denomina brecha fiscal. Los importes previamente incluidos en los ingresos por impuestos que se determinan como no recaudables no constituyen parte de la brecha fiscal.
- FC24. El IPSASB es de la opinión de que la brecha fiscal no cumple la definición de un activo, por cuanto no se espera que los recursos fluyan al gobierno con respecto a esos importes. En consecuencia, no se reconocerán activos, pasivos, ingresos o gastos con respecto a la brecha fiscal.

Servicios en especie

FC25. Esta Norma permite, pero no requiere, el reconocimiento de servicios en especie. Esta Norma adopta la opinión de que muchos servicios en especie cumplen la definición de activo y deben, en principio, ser reconocidos. En tales casos puede haber, sin embargo, dificultades para obtener mediciones fiables. En otros casos, los servicios en especie no cumplen la definición de activo porque la entidad que informa tiene un control insuficiente de los servicios suministrados. El IPSASB concluyó que debido a dificultades relativas a la medición y control, el reconocimiento de servicios en especie debe permitirse, pero no requerirse.

Contribuciones obligatorias a planes de Seguridad Social

FC26. Esta Norma no excluye de su alcance las contribuciones obligatorias a planes de seguridad social que son transacciones sin contraprestación. Hay una diversidad de acuerdos diferentes para financiar planes de seguridad social en diferentes países. Si las contribuciones obligatorias a sistemas de seguridad social dan lugar, o no, a transacciones con contraprestación o sin contraprestación depende del acuerdo particular de un plan dado, y se ejercerá el juicio profesional para determinar si las contribuciones a un plan de seguridad social se reconocen de acuerdo con los principios establecidos en esta Norma, o de acuerdo con los principios establecidos en normas internacionales o nacionales que abordan estos planes.

Guía de implementación

Esta Guía acompaña a la NICSP 23, pero no es parte de la misma.

Medición, reconocimiento e información a revelar de ingresos de transacciones sin contraprestación

Impuesto a las ganancias (párrafo 65)

- GI1. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un impuesto del 25 por ciento sobre los ingresos personales obtenidos dentro del país. Se requiere que los empleadores retengan impuestos sobre las nóminas y envíen las retenciones mensualmente. Se requiere que las personas con ingresos no salariales significativos (por ejemplo, inversión) realicen pagos estimados del impuesto trimestralmente. Además, las personas deben completar una declaración fiscal con el departamento de impuestos antes del 15 de abril del año siguiente al periodo fiscal (año natural), y pagar el restante impuesto adeudado (o reclamar una devolución) en ese momento. El periodo sobre el que informa el gobierno finaliza el 30 de junio.
- GI2. El gobierno controla un recurso – cuentas por cobrar de impuestos a las ganancias – cuando ocurre el hecho imponible, que es la obtención de ingresos gravables por parte de los contribuyentes. Al final del periodo sobre el que informa, el gobierno reconoce activos e ingresos en relación a los impuestos a las ganancias personales de los ingresos obtenidos durante el periodo sobre el que se informa, en la medida en que pueda medirlos de manera fiable. Los activos e ingresos se reconocerán también con respecto a los impuestos a las ganancias de los ingresos obtenidos en periodos anteriores, pero que no cumplían la definición de activo o no satisfacían el criterio para su reconocimiento hasta el periodo corriente sobre el que se informa.

Medición de ingresos por impuestos (párrafos 67 a 70)

- GI3. Un gobierno nacional (entidad que informa) recauda el impuesto a las ganancias de todas las personas que obtienen ingresos dentro de su jurisdicción. Se empezó a recaudar el impuesto setenta años antes del periodo actual sobre el que se informa, y las estadísticas de impuestos están disponibles para todo el periodo de setenta años. El ejercicio fiscal y el periodo sobre el que se informa van del 1 de enero al 31 de diciembre. Los contribuyentes tienen hasta el 30 de abril de cada año para completar su declaración fiscal, y hasta el 30 de junio para pagar impuestos pendientes. Se requiere por ley que el gobierno presente auditados los estados financieros consolidados con propósito general ante la legislatura no más allá del 31 de marzo.
- GI4. Los impuestos a las ganancias deben reconocerse en el periodo contable en que ocurrió el hecho imponible, es decir, la obtención de las ganancias sujetas

a imposición. Puesto que el sistema de administración fiscal no permite al gobierno medir directamente los impuestos a las ganancias por cobrar hasta después de que se emitan sus estados financieros con propósito general, el gobierno desarrolla un modelo para medir indirectamente los ingresos por impuestos por cobrar. El gobierno utiliza la recaudación histórica de impuestos a las ganancias que tiene en las estadísticas de impuestos, que se compara con otros fenómenos observables para desarrollar un modelo fiable. Otros fenómenos pueden incluir otras estadísticas económicas, tales como el producto interior bruto, fenómenos financieros tales como los retenciones del impuesto a las ganancias deducidas por los empleadores, recaudaciones de impuestos por ventas (si recauda tal impuesto) y estadísticas de bancos recogidas por el banco central. Este gobierno puede conseguir la ayuda de especialistas en econometría para desarrollar el modelo, y el auditor externo comprueba la validez del modelo de acuerdo con normas de auditoría nacionales e internacionales.

- GI5. El modelo permite a la entidad que informa medir fiablemente los activos e ingresos que se acumulan o devengan durante el periodo sobre el que se informa, los cuales se reconocerán y se revelarán en los estados financieros con propósito general. Las notas a los estados financieros con propósito general revelan las políticas contables, incluyendo la base de medición de los ingresos por el impuesto a las ganancias. En estas circunstancias, las estimaciones de ingresos fiscales para un periodo sobre el que se informa pueden ser revisadas en un periodo posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen de forma prospectiva según la NICSP 3.

*Impuesto al Valor Añadido (párrafo 65)*¹

- GI6. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un impuesto sobre el valor añadido (IVA) en todos los negocios. El impuesto es del 15 por ciento del valor añadido y se recauda de los clientes (contribuyentes) por los comerciantes en el momento de la venta. Se requiere que los negocios de tamaño grande y mediano presenten semanalmente las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido ante el departamento fiscal por medio electrónico; sin embargo, se permite que los negocios pequeños presenten declaraciones de impuestos sobre el valor añadido trimestralmente y en forma manual.
- GI7. El gobierno controla un recurso – IVA por cobrar – cuando el hecho imponible ocurre, que es la realización de la actividad gravable, es decir, la venta de bienes o servicios con valor añadido, durante el periodo sobre el que se informa. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que la actividad

¹ Algunas jurisdicciones usan los términos Impuesto al valor añadido (IVA) e Impuesto sobre bienes y servicios (IBS) de manera intercambiable.

sujeta a impuestos tiene lugar, o más tarde, tan pronto como pueda medirse fiablemente el impuesto por cobrar. En muchas circunstancias, el periodo de la recaudación del impuesto no coincidirá con el periodo sobre el que se informa. En estas circunstancias, las estimaciones de ingresos fiscales para el periodo sobre el que se informa puede revisarse en un periodo posterior. Los cambios en las estimaciones se reconocen de forma prospectiva según la NICSP 3.

Impuesto sobre bienes y servicios (párrafo 65)

- GI8. Un gobierno nacional (entidad que informa) impone un impuesto sobre bienes y servicios (IBS) en las ventas de bienes y servicios. El impuesto es el 10 por ciento del valor de los bienes y servicios vendidos. Se requiere que la mayoría de los vendedores de bienes y servicios presenten semanalmente y por medio electrónico las declaraciones del IBS ante el departamento fiscal. Sin embargo, se permite que los pequeños negocios presenten trimestralmente y en forma manual las declaraciones del IBS.
- GI9. El gobierno controla un recurso – IBS por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible, que es la venta de bienes y servicios sujetas a impuestos durante el periodo sobre el que se informa. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que las ventas y compras tienen lugar o, si al final del periodo sobre el que se informa el impuesto por cobrar no puede ser medido de manera fiable, posteriormente, tan pronto como pueda medirse fiablemente el impuesto por cobrar.

Derechos de aduana (párrafo 65)

- GI10. Un gobierno nacional (entidad que informa) impone derechos de aduana en todas las importaciones de bienes. Los derechos de aduana varían dependiendo del tipo de bienes importados y se establecen a niveles que aseguren que los bienes producidos nacionalmente son más baratos en el mercado minorista. Los bienes importados se mantienen en depósitos aduaneros hasta que el importador pague el derecho de aduana. Se requiere que los importadores realicen declaraciones de importación al departamento de aduanas y paguen los derechos inmediatamente. La mayoría de los importadores presentan estas declaraciones electrónicamente antes de que lleguen los bienes, y realizan transferencias electrónicas de fondos al departamento de aduanas cuando los bienes son descargados de barcos o aeronaves, o a medida que los trenes o camiones pasan la frontera de aduanas.
- GI11. El gobierno controla un recurso – derechos de aduana por cobrar – cuando el hecho imponible ocurre, que es el movimiento de bienes a través de la frontera de aduanas. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en el

que los bienes traspasan las fronteras, o posteriormente, tan pronto como pueda medir fiablemente el derecho de aduanas por cobrar.

Derechos sobre sucesiones (párrafo 65)

- GI12. Un gobierno nacional (entidad que informa) establece un derecho sobre sucesiones del 40 por ciento sobre todos los patrimonios valorados en más de 500.000 unidades monetarias (u.m.). Se requiere que todos los profesionales médicos y directores de funerarias notifiquen al departamento fiscal todas las defunciones. Un evaluador realiza entonces una valoración provisional del patrimonio para determinar si el derecho sobre sucesiones será pagadero. Se requiere que los albaceas completen un inventario del patrimonio con el departamento fiscal, que valora el patrimonio y determina el impuesto por pagar sobre el patrimonio. No puede declararse a nadie legítimo albacea hasta que no se pague todo el derecho. Debido a las complejidades en la ley testamentaria y las frecuentes solicitudes de valoraciones, lleva por término medio, cuatro años liquidar el patrimonio y recaudar el impuesto por pagar.
- GI13. El gobierno controla un recurso – derecho sobre sucesiones por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible, que es el fallecimiento de una persona que posee propiedades sujetas a impuestos. El gobierno reconocerá los activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que la persona fallece, o posteriormente, tan pronto como se puedan medir fiablemente los activos.

Impuesto sobre la propiedad (párrafo 65)

- GI14. Un gobierno local (entidad que informa) recauda un impuesto de un uno por ciento del valor gravado de todas las propiedades dentro de su jurisdicción. El periodo sobre el que informa el gobierno es del 1 de julio al 30 de Junio. El impuesto se recauda el 31 de julio, con avisos de evaluación enviados a los propietarios en julio, y el pago el 31 de agosto. Si no están pagados los impuestos en esa fecha, los propietarios incurren en multas de pagos de intereses del tres por ciento mensual por el importe restante. La ley fiscal permite al gobierno embargar y vender una propiedad para recaudar los impuestos pendientes.
- GI15. El gobierno controla un recurso – impuesto sobre la propiedad por cobrar – cuando ocurre el hecho imponible que es el vencimiento de la fecha en que se recaudan los impuestos – 31 de julio. El gobierno reconoce activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa al que corresponde esa fecha.

Anticipos cobrados del impuesto a las ganancias (párrafo 66)

- GI16. El gobierno A (entidad que informa) recauda el impuesto a las ganancias de todos los residentes dentro de su jurisdicción. El periodo fiscal y el periodo sobre el que se informa van del 1 de enero al 31 de diciembre. Se requiere

que los contribuyentes que trabajan por cuenta propia paguen una estimación de su impuesto a las ganancias anual el 24 de diciembre del ejercicio inmediatamente precedente al inicio del año fiscal. La ley fiscal establece la estimación como el importe debido de la declaración más recientemente completada más un décimo, a menos que el contribuyente proporcione una justificación antes del 24 de diciembre de un importe inferior (se aplican multas si se prueba que la declaración del contribuyente es materialmente inferior que el importe final debido). Después del final del periodo fiscal, los contribuyentes que trabajan por cuenta propia completan sus declaraciones fiscales y reciben devoluciones o pagan impuestos adicionales al gobierno.

- GI17. Los recursos recibidos de los contribuyentes que trabajan por cuenta propia al 24 de diciembre son anticipos a cuenta de los impuestos debidos para el siguiente año. El hecho imponible es la obtención de ingresos durante el periodo fiscal, que no ha comenzado. La entidad que informa reconoce un incremento en un activo (efectivo en banco) y un aumento en un pasivo (cobros por anticipado).

Subvención a otro nivel de Gobierno para propósitos generales (párrafos 14 a 16, 76)

- GI18. El gobierno nacional (transferidor) concede una subvención de 10 millones de u.m. a un gobierno local en un área socio económicamente desfavorecida. Se requiere que el gobierno local (entidad que informa) de acuerdo con su régimen legal realice varios programas sociales; sin embargo, tiene recursos insuficientes para realizar todos estos programas sin asistencia. No hay estipulaciones asociadas a la subvención. Se requiere que todos los gobiernos locales preparen y presenten estados financieros auditados con propósito general.
- GI19. No hay estipulaciones asociadas a estas subvenciones ni obligación de rendimiento, por lo que las transferencias se reconocen como activos e ingresos en los estados financieros con propósito general del periodo sobre el que se informa en que se reciben o quedan pendientes de cobrar por el gobierno local.

Transferencia con estipulaciones que no satisfacen la definición de una condición (párrafos 20 a 25)

- GI20. Un gobierno nacional realiza una transferencia de efectivo de 50 millones de u.m. a una entidad de vivienda social del gobierno regional especificando que:
- (a) aumente el stock de vivienda social en 1.000 unidades adicionales por encima de cualesquiera otros incrementos planificados; o
 - (b) utilice las transferencias de efectivo de otros modos para apoyar sus objetivos de vivienda social.

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

- GI21. La entidad de vivienda social del gobierno regional reconoce un incremento en un activo (efectivo) e ingresos por importe de 50 millones de u.m. Las estipulaciones en el acuerdo de transferencia se establecen tan ampliamente como para no imponer en el destinatario una obligación de rendimiento – la obligación de rendimiento se impone por mandato operativo de la entidad, no por los términos de la transferencia.

Transferencia a una universidad del sector público con restricciones (párrafos 19 y 76)

- GI22. El gobierno nacional (transferidor) transfiere 200 hectáreas de terreno en una importante ciudad a una universidad (entidad que informa) para el establecimiento de un campus universitario. El acuerdo de transferencia especifica que el terreno se utilizará para un campus, pero no especifica que el terreno se tiene que devolver si no se utiliza para un campus.
- GI23. La universidad reconoce el terreno como un activo en el estado de situación financiera del periodo sobre el que se informa en que se obtiene control de ese terreno. El terreno debe reconocerse por su valor razonable de acuerdo con la NICSP 17. La restricción no cumple la definición de pasivo ni satisface los criterios de reconocimiento como pasivo. Por tanto, la universidad reconoce ingresos con respecto al terreno en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa en que el terreno se reconoce como un activo.

Subvención a otro nivel de gobierno con condiciones (párrafos 17 a 18)

- GI24. El gobierno nacional (transferidor) concede 10 millones de u.m. a un gobierno provincial (entidad que informa) para ser utilizadas para mejorar y mantener sistemas de transporte público. Concretamente, se requiere que se utilice el dinero como sigue: 40 por ciento para la modernización del sistema existente de ferrocarril y tranvías, 40 por ciento para nuevos sistemas de ferrocarriles y tranvías y 20 por ciento para compras y mejoras de material rodante. Según los términos de la subvención, el dinero puede utilizarse sólo como está estipulado y se requiere que el gobierno provincial incluya una nota en sus estados financieros auditados con propósito general detallando cómo se gastó la subvención. El acuerdo exige que la subvención se gaste como se especifica en el año actual o se devuelva al gobierno nacional.
- GI25. El gobierno provincial reconoce la subvención como un activo. El gobierno provincial también reconoce un pasivo con respecto a la condición asociada a la subvención. Conforme la provincia cumpla la condición, es decir, conforme realice desembolsos autorizados, reduce el pasivo y reconoce ingresos en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa en el que se liquida el pasivo.

Subvención para investigación (en esencia transacción con contraprestación) (párrafo 8)

- GI26. Una gran empresa que fabrica productos de limpieza (transferidor) da dinero a una universidad pública (entidad que informa) para llevar a cabo una investigación sobre la eficacia de un determinado componente químico para eliminar graffiti rápidamente. La compañía estipula que los resultados de la investigación tienen que ser compartidos con ella antes de ser anunciados al público y que tiene el derecho de solicitar una patente por el componente.
- GI27. Esta es una transacción con contraprestación. En contrapartida por la subvención, la universidad proporciona servicios de investigación y un activo intangible, el derecho (un beneficio económico futuro) a beneficiarse de los resultados de la investigación. Se aplicará a esta transacción la NICSP 9 y la NICSP 31, *Activos Intangibles*.

Condonación de deudas (párrafos 84 a 87)

- GI28. El gobierno nacional (transferidor) prestó a un gobierno local (entidad que informa) 20 millones de u.m. para permitir al gobierno local construir una planta de tratamiento de agua. Después de un cambio de política, el gobierno nacional decide condonar el préstamo. No hay estipulaciones asociadas a la condonación del préstamo. El gobierno nacional escribe al gobierno local y le notifica su decisión; también adjunta la documentación del préstamo, en la que se indica en anotaciones que se ha renunciado al préstamo.
- GI29. Cuando recibe la carta y la documentación del gobierno nacional, en la que se comunica esta decisión, el gobierno local cancela el reconocimiento del pasivo por el préstamo y reconoce un ingreso en el estado de rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa en el que se da de baja el pasivo.

Compra de propiedad con componentes con contraprestación y sin contraprestación (párrafos 8 a 11, 39 a 41)

- GI30. Un colegio público (entidad que informa) adquiere un terreno con un valor razonable de 100.000 u.m. por 50.000 u.m. de un gobierno local. La entidad que informa concluye que la transacción sin contraprestación comprende dos componentes, uno con contraprestación y otro sin contraprestación. Un componente implica la compra de media participación en el terreno por 50.000 u.m. y el otro componente es una transacción sin contraprestación que transfiere la mitad restante del terreno al colegio.
- GI31. En sus estados financieros con propósito general para el periodo sobre el que se informa en que tiene lugar la transacción, el colegio público reconoce el terreno en 100.000 u.m., (un costo de 50.000 u.m. y una transferencia de 50.000 u.m.), una reducción en su activo efectivo de 50.000 u.m., e ingresos

de una transacción sin contraprestación de 50.000 u.m. (el valor razonable del incremento en los activos netos reconocidos).

Legado propuesto (párrafos 90 a 92)

GI32. Un joven de 25 años recientemente graduado (transferidor) en una universidad pública nombra a la universidad (entidad que informa) como el principal beneficiario en su testamento. Esto es comunicado a la universidad. El graduado es soltero y sin hijos y tiene un patrimonio actualmente valorado en 500.000 u.m.

GI33. La universidad pública no reconoce ningún activo o ingreso en sus estados financieros con propósito general en el periodo en que se hace el testamento. El hecho pasado para el legado es el fallecimiento del testador (transferidor), lo cual no ha ocurrido.

Compromisos de donaciones – Campaña en televisión para recaudar fondos para un hospital público (párrafo 104)

GI34. En la tarde del 30 de junio de 20X5, un canal de televisión local realiza una campaña de recaudación de fondos para un hospital público (entidad que informa). La fecha de presentación del informe anual del hospital público es el 30 de junio. Los telespectadores telefonan o envían un e-mail prometiendo enviar donaciones de importes especificados de dinero. Al final de la campaña se han comprometido donaciones por 2 millones de u.m. Las donaciones comprometidas no son vinculantes para aquéllos que realizan el compromiso de donación. La experiencia con campañas previas indica que aproximadamente se materializarán el 75 por ciento de las donaciones comprometidas.

GI35. El hospital público no reconoce ningún importe en sus estados financieros de propósito general con respecto a los compromisos de donaciones. La entidad no controla los recursos relativos al compromiso de donación, porque no puede excluir o regular el acceso de los transferidores prospectivos a los beneficios económicos o potencial de servicio de los recursos comprometidos a donar; por tanto, no puede reconocer el activo o los ingresos relacionados hasta que la donación sea vinculante para los donantes.

Multa (párrafos 88 a 89)

GI36. Una corporación importante es declarada culpable de contaminar un río. Como sanción, es obligada a limpiar la contaminación y a pagar una multa de 50 millones de u.m. La empresa está en una sólida condición financiera y es capaz de pagar la multa. La compañía ha anunciado que no apelará el caso.

GI37. El gobierno (entidad que informa) reconoce una cuenta por cobrar e ingresos por 50 millones u.m. en los estados financieros con propósito general del periodo en que se impuso la multa.

Ayuda externa reconocida (párrafos 76 a 82)

- GI38. El Gobierno Nacional A (entidad que informa) llega a un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno Nacional B, que proporciona al Gobierno Nacional A subvenciones de ayuda al desarrollo para sustentar los objetivos sanitarios del Gobierno Nacional A por un periodo de dos años. El acuerdo de ayuda externa es vinculante para ambas partes. El acuerdo especifica los detalles de la ayuda al desarrollo a recibir por el Gobierno Nacional A. El Gobierno A mide el valor razonable de la ayuda al desarrollo en 5 millones de u.m.
- GI39. Cuando el acuerdo de ayuda externa se convierte en vinculante, el Gobierno Nacional A reconoce un activo (cuenta por cobrar) por importe de 5 millones de u.m., e ingresos por el mismo importe. Los recursos cumplen la definición de activo y satisfacen los criterios de reconocimiento cuando el acuerdo se convierte en obligatorio. No hay condiciones vinculadas a este acuerdo que exijan a la entidad reconocer un pasivo.

Ingresos de una agencia de ayuda (párrafos 76, 93 a 97)

- GI40. Una agencia de ayuda al medioambiente depende de la financiación de un grupo de gobiernos. Los gobiernos han firmado un acuerdo formal que determina el porcentaje del presupuesto aprobado de la agencia de ayuda al medioambiente que cada gobierno financiará. La agencia de ayuda al medioambiente solamente puede utilizar los fondos para hacer frente a los gastos del presupuesto anual para los cuales han sido proporcionados. El ejercicio financiero de la agencia de ayuda al medioambiente comienza el 1 de enero. El presupuesto de la agencia de ayuda al medioambiente se aprueba en el octubre anterior, y las facturas se envían a los gobiernos individuales diez días después de aprobarse el presupuesto. Algunos gobiernos pagan antes de empezar el año ejercicio financiero y algunos a lo largo del mismo. No obstante, conforme a la experiencia pasada, resulta poco probable que algunos gobiernos paguen lo que deben, ya sea durante el ejercicio financiero actual o en cualquier momento futuro.
- GI41. Para el presupuesto anual de 20X8, el perfil de los importes y distribución temporal de los pagos era como sigue:

INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

	(Millones de u.m.)
Presupuesto aprobado el 24 de Octubre de 20X7	55
Importe facturado el 4 de Noviembre de 20X7	55
Transferencias recibidas al 31 de diciembre de 20X7	15
Transferencias recibidas durante 20X8	38
Importes no recibidos a 31 de diciembre de 20X8 y poco probable que se vayan a recibir	2

GI42. En 20X7, la agencia de ayuda al medioambiente reconoce un activo de 15 millones de u.m. por el importe de las transferencias recibidas antes del comienzo del 20X8, ya que tiene el control del activo en el momento en que la transferencia se recibe y deposita en su cuenta bancaria. Se reconoce un pasivo equivalente de 15 millones de u.m, como ingresos cobrados por anticipado.

GI43. En 20X8, la agencia de ayuda al medioambiente reconoce 53 millones de u.m. de ingresos procedentes de las transferencias. En las notas a sus estados financieros con propósito general, revela que 55 millones de u.m. fueron facturados y fue establecida una corrección valorativa de 2 millones de u.m. por deudas de dudoso cobro.

Bienes en especie reconocidos como ingresos (párrafos 42, 93 a 97)

GI44. El transferidor del Gobierno A tiene un acuerdo con la entidad del sector público que presenta los estados financieros, Agencia de Ayuda Inc, por el cual el Gobierno A proporciona arroz para cumplir con sus compromisos financieros con la Agencia de Ayuda Inc. Teniendo en cuenta la variabilidad de las actuaciones en el pasado del Gobierno A para cumplir con sus compromisos, la Agencia de Ayuda Inc ha adoptado la política contable de no reconocer el activo y el ingreso hasta la recepción del arroz prometido. El Gobierno A promete proporcionar a la Agencia de Ayuda Inc 300.000 u.m. a lo largo de 20X5. Posteriormente, el Gobierno A transfiere 1.000 toneladas métricas de arroz a la Agencia de Ayuda Inc, el 12 de enero de 20X5. La transferencia del arroz tiene lugar en uno de los puertos de la nación transferidora De acuerdo con los detalles del acuerdo de financiación entre la Agencia de Ayuda Inc. y el Gobierno A, el arroz se valora por un importe previamente acordado de 300 u.m. por tonelada, con el resultado de que la transferencia de los 1.000 metros cúbicos de arroz liquida por completo el compromiso financiero de 300.000 u.m del Gobierno A. Durante febrero y marzo de 20X5, la Agencia de Ayuda Inc. proporciona el arroz a una red de agencias locales de distribución en las Naciones B y C con objeto de satisfacer las necesidades de personas hambrientas.

- GI45. El 12 de enero de 20X5, el precio de mercado de 1.000 toneladas métricas de arroz era: 280.000 u.m. en la nación del Gobierno A; 250.000 u.m. en el mercado internacional de materias primas; 340.000 u.m. en la Nación receptora B; y 400.000 u.m. en la Nación receptora C.
- GI46. Para medir el ingreso que reconoce la Agencia de Ayuda Inc debe determinarse el valor razonable del arroz en el momento de la donación. El acuerdo financiero entre el donante y la agencia de ayuda, que permite que el arroz sea valorado en 300 u.m. por tonelada métrica, depende de un acuerdo privado entre las dos partes y no refleja necesariamente el valor razonable del arroz. Tanto la Agencia de Ayuda Inc como el Gobierno Donante A tienen la opción de comprar el arroz en el mercado mundial a un precio inferior de 250.000 u.m. Los precios de mercado para los países individuales parecen expuestos a fluctuación – ya sea como resultado de barreras al comercio o, en el caso de los países receptores, de distorsiones temporales debidas a una grave escasez de alimentos- y podrían no reflejar una transferencia entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados en un mercado ordenado. Por lo tanto, el precio del mercado mundial de 250.000 u.m. es el reflejo más fiable y relevante del valor razonable para el arroz donado. La Agencia de Ayuda Inc reconoce un incremento en un activo (inventario de arroz) y un ingreso de 250.000 u.m. en sus estados financieros de propósito general en el año en que se recibe la transferencia.

Información a revelar de servicios en especie no reconocidos (párrafos 98 a 102, 108)

- GI47. La política contable de un hospital público (entidad que informa) es reconocer los servicios voluntariamente recibidos como activos e ingresos si cumplen con la definición de activo y satisfacen los criterios para el reconocimiento como activos. El hospital consigue los servicios de los voluntarios como parte de un programa organizado. El principal fin del programa es exponer a los voluntarios al ambiente del hospital, y fomentar la enfermería como carrera profesional. Los voluntarios deben tener al menos dieciséis años de edad e inicialmente se requiere un compromiso de seis meses para trabajar un turno de mañana o tarde de cuatro horas a la semana. El primer turno de cada voluntario consiste en una sesión de formación en orientación hospitalaria. Muchas escuelas superiores locales permiten a los estudiantes llevar a cabo este trabajo como parte de su programa educativo. Los voluntarios trabajan bajo la dirección de un enfermero titulado y realizan tareas distintas a las de enfermería tales como visitar y leer a los pacientes. El hospital público no paga a los voluntarios, ni tampoco contrataría empleados para desempeñar el trabajo de los voluntarios si no estuvieran éstos disponibles.
- GI48. El hospital analiza los acuerdos que tiene con los voluntarios y concluye que, al menos durante los primeros seis meses de un nuevo voluntario, tiene el suficiente control sobre los servicios que van a ser suministrados por el

voluntario para satisfacer la definición de control de un activo. El hospital también concluye que recibe un potencial de servicio de los voluntarios, satisfaciendo la definición de activo. Sin embargo, concluye que no puede medir con fiabilidad el valor razonable de los servicios proporcionados por los voluntarios, ya que no existen puestos remunerados equivalentes ni en el hospital no en otros centros de salud o atención comunitaria de la región. El hospital no reconoce los servicios en especie prestados por los voluntarios. El hospital revela el número de horas de servicio prestadas por los voluntarios durante el periodo sobre el que se informa y una descripción de los servicios prestados.

Contribución de los propietarios (párrafos 37 a 38)

GI49. En 20X0 las ciudades vecinas de Altonae, Berolini y Cadomi forman el Servicio Generación de Electricidad Tri-Ciudad (SGET) (entidad que informa) El estatuto de constitución de SGET es vinculante para los gobiernos de las ciudades y distribuye por igual la propiedad, que únicamente puede modificarse mediante acuerdo. Las ciudades aportan 25 millones de u.m. cada una para establecer SGET. Estas contribuciones satisfacen la definición de una contribución de los propietarios, que la entidad reconoce como tal. El estatuto también establece que las ciudades compren el producto de SGET en proporción a su propiedad. El precio de compra es igual al costo completo de producción. En 20X9, la ciudad de Berolini da la aprobación para la construcción de una fundición de aluminio dentro de la ciudad, que provocará que se duplique la demanda de electricidad de la ciudad. Las tres ciudades acuerdan modificar el estatuto de SGET para permitir que Berolini haga una contribución de propietarios que permita la construcción de una capacidad de generación adicional. Tras una valoración independiente del SGET, las ciudades acuerdan que Berolini podría llevar a cabo una contribución de propietarios de 50 millones de u.m. e incrementar su participación al 49,9%, conservando Altonae y Cadomi un 25,05% cada una.

GI50. Cuando la modificación del estatuto se hace vinculante SGET reconocerá un incremento en los activos de 50 millones de u.m. (en efectivo o contribución de los propietarios a recibir) y una contribución de los propietarios de 50 millones de u.m.

Término de acuerdo de subvención que no requiere el reconocimiento de un pasivo (párrafos 20 a 25)

GI51. El Departamento de Parques Nacionales (entidad que informa) del País A recibe una subvención de 500.000 u.m. de la agencia de ayuda bilateral del País B. El acuerdo de subvención estipula que la subvención tiene ser utilizada para rehabilitar áreas desforestadas de las reservas naturales existentes en el País A, pero que si el dinero no se utiliza para el propósito establecido, se debe devolver al País B. Los términos del acuerdo de subvención son exigibles en los tribunales del País A, y en los tribunales

internacionales de justicia. Éste es el decimotercer año que el Departamento de Parques Nacionales ha recibido una subvención de este tipo del mismo transferidor. En años anteriores, la subvención no ha sido utilizada como se estipulaba pero se utilizó para adquirir tierras adicionales adyacentes a los parques nacionales para incorporarlas a los mismos. El Departamento de Parques Nacionales no ha realizado ninguna rehabilitación de áreas desforestadas en los trece años anteriores. La agencia de ayuda bilateral del País B es consciente del incumplimiento de los términos del acuerdo.

- GI52. El Departamento de Parques Nacionales analiza la transacción y concluye que aunque los términos del acuerdo de subvención son de obligado cumplimiento, toda vez que la agencia de ayuda bilateral no ha exigido el cumplimiento de la condición en el pasado y no ha dado ninguna indicación de que lo fuera a hacer, los términos tienen la forma de una estipulación y condición, pero no la esencia. El Departamento de Parques Nacionales reconoce un incremento en un activo (efectivo en bancos) e ingresos por la subvención; no reconoce un pasivo.

Información a revelar en los estados financieros del Gobierno A (párrafos 106 a 108)

- GI53. Para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2, el Gobierno A elabora y presenta por primera vez los estados financieros de acuerdo con las NICSP. Revela la siguiente información en sus estados financieros:

INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y
TRANSFERENCIAS)

Estado de rendimiento financiero

	20X2 (miles de u.m.)	20X1 (miles de u.m.)
Ingresos de transacciones sin contraprestación		
Ingresos por impuestos		
Ingresos de Impuestos a las ganancias (notas 4 y 8)	XXX	XXX
Impuesto sobre bienes y servicios (nota 5)	XXX	XXX
Impuestos sobre la propiedad (notas 6 y 9)	XX	XX
Ingresos por transferencias		
Transferencias de otros gobiernos (nota 7)	XXX	XXX
Regalos, donaciones, bienes en especie (nota 13)	X	X
Servicios en especie (notas 15 y 16)	X	X
Estado de situación financiera		
Activos corrientes		
Efectivo en bancos	XX	XX
Impuestos por cobrar		
Impuestos sobre bienes y servicios por cobrar (nota 5)	XX	XX
Transferencias por cobrar		
Transferencias por cobrar de otros gobiernos (nota 7)	X	X
Activos no corrientes		
Terrenos (nota 11)	XXX	XXX
Planta y equipo (notas 12 y 14)	XX	XX
Pasivos corrientes		
Pasivos reconocidos según acuerdos de transferencia (nota 10)	XX	XX
Cobros por anticipado		
Impuestos	X	X
Transferencias	X	X

Notas a los estados financieros

Políticas contables

Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación

1. Los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas se reconocen de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. No obstante, el Gobierno se aprovecha de las disposiciones transitorias en dicha Norma con respecto al impuesto a las ganancias y a los impuestos sobre la propiedad.

Aparte de los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad, los activos e ingresos que surgen de transacciones impositivas se reconocen en el periodo en el que se produce el hecho imponible, siempre que los activos satisfagan la definición de activo y cumplan los criterios para el reconocimiento de un activo. Los impuestos a las ganancias y sobre la propiedad se reconocen en el periodo en el que se recibe el pago del impuesto (véanse las notas 4 y 6).
2. Los activos e ingresos que surgen a partir de transacciones de transferencias se reconocen en el periodo en el que el acuerdo de la transferencia se convierte en vinculante, salvo para algunos servicios en especie. El gobierno reconoce solamente aquellos servicios en especie que se reciben como parte de un programa organizado y para el cual puede determinar el valor razonable mediante referencia a las tasas de mercado. El resto de servicios en especie no se reconocen.
3. Cuando una transferencia está sujeta a condiciones que, si no se cumplen, exigen la devolución de los recursos transferidos, el Gobierno reconoce un pasivo hasta que la condición se cumpla.

Bases de medición de las principales clases de ingresos sin contraprestación

Impuestos

4. Los ingresos por impuestos a las ganancias se miden al valor nominal del efectivo, y equivalentes de efectivo, recibidos durante el periodo contable. El Gobierno está desarrollando actualmente un modelo estadístico para medir los ingresos por impuesto a las ganancias según la base de acumulación (devengo). Este modelo utiliza estadísticas fiscales compiladas desde 19X2 así como otra información estadística incluyendo promedios semanales de ganancias, el producto interior bruto y los índices de precio al consumidor y productor. El Gobierno anticipa que el modelo permitirá medir con fiabilidad los ingresos de impuestos a las ganancias según la base de acumulación (devengo) para el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de diciembre de 20X4. El Gobierno no reconoce ningún importe en relación a los impuestos a las ganancias por recibir.

5. Los activos e ingresos que se acumulan (o devengan) en concepto de impuesto sobre bienes y servicios se miden inicialmente al valor razonable de los activos que acumula (devenga) el gobierno durante el periodo sobre el que se informa, principalmente efectivo, equivalentes al efectivo e impuesto sobre bienes y servicios por cobrar. La información se compila de las declaraciones del impuesto sobre bienes y servicios presentadas por los contribuyentes durante el año y otros importes que se estima que se deben al gobierno. Los contribuyentes tienen una alta tasa de cumplimiento y una baja tasa de error, utilizando el sistema de declaración electrónico establecido en 20X0. Las tasas de elevado cumplimiento y escaso error han permitido al Gobierno desarrollar un modelo estadístico fiable para medir los ingresos que se acumulan (o devengan) para el impuesto.

El impuesto sobre bienes y servicios por cobrar es la estimación del importe debido por impuestos atribuibles al periodo sobre el que se informa que permanece sin pagar a 31 de diciembre de 20X2, menos una provisión por deudas de dudoso cobro.

6. Se grava un impuesto a la propiedad del 40% a todos patrimonios de fallecidos; sin embargo, las primeras 400.000 u.m. de cada patrimonio están exentas del impuesto. Los activos e ingresos por impuestos sobre la propiedad se miden por el valor nominal del efectivo recibido durante el periodo sobre el que se informa, o el valor razonable a la fecha de adquisición de otros activos recibidos a lo largo del periodo, según se determine mediante referencia a las valoraciones de mercado o mediante tasación independiente por un miembro de la profesión de tasador.

Ingresos por transferencias

7. Los activos e ingresos reconocidos como consecuencia de una transferencia se miden por el valor razonable de los activos reconocidos en la fecha de reconocimiento. Los activos monetarios se miden por el valor nominal menos el valor temporal del dinero si es significativo, en cuyo caso se utiliza el valor presente, calculado utilizando una tasa de descuento que refleje el riesgo inherente a poseer el activo. Los activos no monetarios se miden por su valor razonable, que se determina mediante referencia a valores de mercado observables o mediante una tasación independiente por un miembro de la profesión de tasador. Las cuentas por cobrar se reconocen cuando tiene lugar un acuerdo vinculante de transferencia pero no se ha recibido efectivo u otros activos.

Impuestos que no se pueden medir de forma fiable en el periodo en el que ocurre el hecho imponible

8. El Gobierno es incapaz de medir directamente los activos que surgen del impuesto a las ganancias durante el periodo en el que los contribuyentes obtienen los ingresos y, por tanto, se aprovecha de las disposiciones

transitorias de la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* para desarrollar un modelo de medición indirecta de los ingresos por impuestos en el periodo en el que los contribuyentes obtienen los ingresos. El gobierno estima que, utilizando el modelo, será capaz de medir con fiabilidad el impuesto a las ganancias según la base de acumulación (o devengo) en el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de Diciembre de 20X4.

9. En relación con los impuestos sobre la propiedad, como consecuencia de los elevados niveles de incumplimiento con la ley, el gobierno es incapaz de medir el importe de los activos e ingresos que se acumulan (o devengan) en el periodo en el que fallecen las personas que poseen propiedades sujetas a imposición. El gobierno reconoce, por tanto, los impuestos sobre la propiedad cuando recibe el pago. El departamento de impuestos está trabajando ininterrumpidamente para desarrollar un método fiable para medir los activos a recibir y los ingresos en el año en que ocurre el hecho imponible.

Pasivos reconocidos con respecto a las transferencias

10. El 31 de Diciembre de 20X2, el Gobierno reconoció un pasivo de XX.000 u.m. en relación con una transferencia condicionada a la construcción de un hospital público. El 31 de Diciembre el Gobierno había recibido un pago de efectivo, sin embargo la construcción del hospital no había comenzado, aunque el 30 de noviembre de 20X2 se había hecho una convocatoria pública de ofertas para la construcción.

Activos sujetos a restricciones

11. Durante el 20X2 fue donado un terreno con un valor razonable de XX.000 u.m., sujeto a la restricción de que fuera utilizado en fines de salud pública y no fuera vendido en 50 años. El terreno se adquirió por el transferidor en una subasta pública inmediatamente anterior a su transferencia y el precio de la subasta es su valor razonable.
12. Planta y equipo incluye un importe de XX.000 u.m. que es el valor en libros de un cuadro donado en 19X2 a una galería de arte controlada por el gobierno, y sujeta a la restricción de que no fuera vendida en un periodo de 40 años. El cuadro se mide por su valor razonable, determinado por un tasador independiente.

Principales clases de legados, regalos, donaciones y bienes en especie recibidos

13. Las transferencias se reciben en forma de regalos, donaciones y bienes en especie – más en particular material médico y escolar (inventario), equipo médico y escolar y trabajos de arte (clasificados como equipo). Los regalos y donaciones se reciben principalmente de benefactores privados. Los hospitales, escuelas y galerías de arte controladas por el Gobierno reconocen estos activos cuando pasa a ellos el control, normalmente en la recepción de los recursos, sea de efectivo o planta y equipo. El Gobierno no acepta estas

transferencias sujetas a condiciones o restricciones, salvo que el valor de la transferencia supere los XX.000 u.m.

14. Durante el 20X2, como parte de un acuerdo de ayuda externa con el Gobierno C, se facilitó al Gobierno equipamiento informático con un valor razonable de XX.000 con la condición de que sea utilizado por el departamento de educación o devuelto al Gobierno C.

Servicios en especie

15. Los hospitales controlados por el gobierno reciben servicios médicos en especie de los profesionales médicos como parte del programa de voluntariado organizado de la profesión médica. Estos servicios en especie se reconocen como ingresos y gastos en el estado de rendimiento financiero por su valor razonable, que se determina tomando como referencia las tablas de honorarios publicadas para la profesión médica.
16. Los hospitales, escuelas y galerías de arte controladas por el gobierno también reciben ayuda de voluntarios como parte de programas organizados para relaciones públicas y guías de galerías de arte, asesores de profesores y guías para las visitas al hospital. Estos voluntarios proporcionan una valiosa ayuda a estas entidades para conseguir sus objetivos; no obstante, los servicios prestados no pueden medirse con fiabilidad puesto que no existen puestos remunerados equivalentes en los mercados locales, y en ausencia de voluntarios, los servicios no serían prestados. El gobierno no reconoce estos servicios en los estados de situación financiera o rendimiento financiero.

Préstamos en condiciones favorables (párrafos 105A a 105B)

GI54. Una entidad recibe financiación de 6 millones de u.m. por parte de una agencia de desarrollo multilateral para construir 10 escuelas en los próximos 5 años. La financiación se concede en los siguientes términos:

- 1 millón de u.m. de la financiación no tiene que ser reembolsada, siempre y cuando las escuelas estén construidas.
- 5 millones de la financiación se reembolsarán de la siguiente forma:
 - Año 1: ningún capital a reembolsar
 - Año 2: 10% del capital a reembolsar
 - Año 3: 20% del capital a reembolsar
 - Año 4: 30% del capital a reembolsar
 - Año 5: 40% del capital a reembolsar
- Se carga un interés del 5% anual a lo largo del periodo del préstamo (asumimos que el interés se paga por año vencido). La tasa de interés de mercado para un préstamo similar es del 10%.

- En la medida que las escuelas no hayan sido construidas, la financiación concedida debe ser devuelta al donante (asumimos que el donante tiene los sistemas para realizar un seguimiento efectivo y que tiene un historial anterior de exigir que se le devuelvan los fondos que no se hayan gastado).
- La entidad construye las siguientes escuelas a lo largo del periodo del préstamo:
 - Año 1: 1 escuela terminada
 - Año 2: 3 escuelas terminadas
 - Año 3: 5 escuelas terminadas
 - Año 4: 10 escuelas terminadas

Análisis

La entidad ha recibido efectivamente una subvención de 1 millón de u.m. y un préstamo de 5 millones de u.m. (Nota: La entidad tendría que considerar si la esencia del millón de u.m. es una contribución de los propietarios o un ingreso; asumimos para los propósitos de este ejemplo que el millón de u.m. se trata de un ingreso). También ha recibido una subvención adicional de 784.550 u.m. (que es la diferencia entre los importes del préstamo de 5 millones u.m. y el valor presente de los flujos de efectivo contractuales del préstamo, descontados utilizando la tasa de interés de mercado del 10%).

La subvención de 1 millón de u.m. +784.550 u.m. se contabilizará de acuerdo con esta Norma y, el préstamo junto con los pagos asociados al interés contractual y pagos de capital, de acuerdo con la NICSP 29.

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

Dr	Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo	4.215.450 u.m.
	Cr	Pasivo	1.784.550 u.m.

2. Año 1: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo	178.455 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación	178.455 u.m.

(1/10 de las escuelas construidas X 1.784.550 u.m.)

(Nota: Los asientos de diario por el reembolso de intereses y capital y los intereses acumulados o devengados, no se han reflejado en este ejemplo porque lo que se pretende es ilustrar el reconocimiento de ingresos que surgen de los préstamos en condiciones favorables. Ejemplos completos se incluyen en los Ejemplos ilustrativos para la NICSP 29)

3. Año 2: la entidad reconocerá lo siguiente (asumiendo que la entidad mide

INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

posteriormente el préstamo en condiciones favorables al costo amortizado):

Dr	Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación	356.910 u.m.

3/10 de las escuelas construidas X 1.784.500 u.m. – 178.455 u.m. ya reconocidas)

4. Año 3: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo	356.910 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación	356.910 u.m.

(5/10 escuelas construidas X 1.784.550 – 535.365 u.m. ya reconocidas)

INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS)

5. Año 4: la entidad reconocerá lo siguiente:

Dr	Pasivo	892.275 u.m.	
	Cr	Ingreso sin contraprestación	892.275 u.m.

(Todas las escuelas construidas, 1.784.550 u.m. – 892.275 u.m.)

Si el préstamo en condiciones favorables se concediera sin condiciones, la entidad reconocería lo siguiente en el reconocimiento inicial:

Dr	Banco	6.000.000 u.m	
	Cr	Préstamo	4.215.450 u.m.
	Cr	Ingreso sin contraprestación	1.784.550 u.m.