

*El IFR4NPO ha sido traducido por el Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP) con el permiso del Instituto Colegiado de Finanzas Públicas y Contabilidad (CIPFA, por sus siglas en inglés). La traducción en español del Borrador para discusión pública se ha preparado de manera independiente y no ha sido aprobada por un comité de revisión designado por CIPFA. La traducción en español está protegida por derechos de autor de CIPFA.*

## Índice

Parte 2. Asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL

Resumen

Sección 1. Entidad que informa

Asunto 1. Entidad que informa y relación de control (incluidas las sucursales)

Asunto 2. Las OSFL que actúan en nombre de otras entidades

Sección 2. Contabilización de recursos entrantes

Asunto 3. Ingreso no proveniente de intercambio

Sección 3. Contabilización de recursos salientes (gastos y pasivos)

Asunto 4. Gastos por subvenciones

Sección 4. Contabilización de activos financieros y no financieros

Asunto 5. Medición de activos no financieros que se poseen para beneficio social

Asunto 6. Inventario que se posee para uso o distribución

Sección 5. Presentación, contenido y alcance de los informes financieros

Asunto 7. Presentación de estados financieros (incluida la contabilidad de fondos)

Asunto 8. Clasificación de los gastos: ¿función o naturaleza?

Asunto 9. Costos de recaudación de fondos

Asunto 10. Información descriptiva organizacional

Información complementaria

Información adicional sobre el proyecto



Guía y normas nacionales e internacionales de información financiera

Análisis de asuntos específicos de las OSFL frente a estándares internacionales

Glosario de términos

## **Gráficos y tablas**

Parte 2

Figura 2.1. Categorías de asuntos de informes financieros de las OSFL

Figura 2.2. Criterio para la priorización de asuntos específicos de las OSFL

Cuadro 2.1. Temas de informes financieros específicos de las OSFL priorizados para el borrador para discusión pública

Tabla 2.2. Temas de informes financieros específicos de las OSFL que se considerarán en fases posteriores del proyecto

Figura 3.1. Estructura del documento temático

Cuadro 2.1. Resumen de párrafos relevantes para diferentes tipos de transacciones sin contraprestación

Tabla 5.1. Resumen de las principales diferencias entre alternativas Información complementaria: Información adicional del proyecto

Figura 1.1. Contexto del proyecto

Figura 2.1. Participación de las partes interesadas: cargo a diciembre de 2020

Figura 3.1. Ejemplos de definiciones a nivel jurisdiccional de las OSFL para la presentación de informes financieros  
Información complementaria: normas y orientación nacionales e internacionales de información financiera

Figura 2.1. Establecimiento de normas internacionales: debido proceso

Figura 4.1. Niveles de Nueva Zelanda para la presentación de informes financieros de entidades de beneficio público



## **Parte 2. Asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL**

Resumen

Sección 1. Entidad que informa

Sección 2. Contabilización de recursos entrantes

Sección 3. Contabilización de recursos salientes (gastos y pasivos)

Sección 4. Contabilización de activos financieros y no financieros

Sección 5. Presentación, contenido y alcance de los informes financieros

## Resumen

### 1. Relación con la Parte 1 del Documento de Consulta

1.1 En la Parte 1 de este Documento de Consulta se aborda el panorama general de la información financiera de las OSFL (organizaciones sin fines de lucro) y se analiza en el contexto de los objetivos del proyecto establecidos en la Introducción. La Parte 1 incluye una descripción de las características generales de las OSFL, y se consideran la rendición de cuentas y la toma de decisiones, así como el papel que los informes financieros con fines generales pueden desempeñar a la hora de suministrar información útil para la toma de decisiones a las partes interesadas externas. Por último, se examina la idoneidad de los regímenes nacionales e internacionales existentes de información financiera como base de la futura Guía para las OSFL.

1.2 En la Parte 2 de este Documento de Consulta se analizan diversos asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL. Plantea interrogantes que son pertinentes para los objetivos del proyecto, tales como equilibrar las necesidades tanto de los usuarios como de quienes elaboran estados financieros y mejorar la transparencia de los informes financieros de las OSFL. Sin embargo, el enfoque principal es ayudar a alcanzar el tercer objetivo del proyecto:

Objetivo 3: abordar asuntos específicos de las OSFL, lo cual fomentará la comparabilidad de sus informes financieros.

1.3 La Parte 2 está escrita para los interesados en las consideraciones de contaduría técnica de los asuntos específicos de las OSFL. El lenguaje es necesariamente más técnico en sí que en la Parte 1 y los términos principales se explican en el Glosario del Documento de Consulta. Tales términos no tienen como fin ser empleados como definiciones, si se tiene en cuenta que muchos poseen significados específicos en diferentes jurisdicciones, en marcos contables nacionales e internacionales y demás marcos profesionales. Se van a elaborar definiciones como parte del Borrador para Discusión Pública.

1.4 En esta parte del Documento de Consulta se expone cómo se identificó originalmente la lista de asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL para su posible consideración y se ofrece una descripción de la índole de cada asunto. También se incluyen los criterios utilizados para seleccionar los asuntos que se han de incluir en el Documento de Consulta y, por lo tanto, en la Guía inicial probablemente.

1.5 Se ofrece un análisis para cada uno de los asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL, que se proponen actualmente para la Guía inicial. Se incluyen enfoques alternativos que se podrían analizar aún más para abordar cada asunto con el fin de generar comentarios. Estas alternativas son coherentes con el modelo de Guía propuesto en la Parte 1. Capítulo 5.

2. Identificación y selección de asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL

2.1 Los problemas referentes a la entrega de información, para las OSFL, han sido objeto de un gran debate a nivel mundial durante muchos años. Los han manifestado:

- En estudios académicos
- Los entes de establecimiento de normas
- Las partes interesadas y los miembros de la comunidad de las OSFL, tales como los donantes.

2.2 El equipo del proyecto ha recopilado una lista de asuntos específicos de las OSFL a partir de estas fuentes. Los tipos de asuntos que se identifican se pueden agrupar en las cinco categorías generales que se ven en la Figura 2.1.

Figura 2.1. Categorías de asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL<sup>1</sup>



<sup>1</sup> Han surgido asuntos a partir del informe del CCAB (Comité Consultor de Organismos Contables, por sus siglas en inglés) (2014), la Guía Complementaria de la ACCA (Asociación de Contadores Públicos Colegiados, por sus siglas en inglés) (2015), el Grupo de Trabajo del IFASS (Foro Internacional de Entes de Normalización Contable, por sus siglas en inglés) y miembros del Grupo Asesor. Para más información consulte la Información complementaria: información adicional sobre el proyecto.

2.3 Las transacciones no constitutivas de intercambio, que incluyen donaciones, subvenciones y servicios de voluntarios, se destacan en gran medida en la lista. Estas se caracterizan por situaciones en las que el proveedor de los recursos no recibe directamente bienes ni servicios de un valor aproximadamente igual a cambio del recurso que ha suministrado.

2.4 Se ha desarrollado la descripción de cada asunto, con aportes de ideas de los grupos asesores del proyecto<sup>2</sup>, para contextualizar su índole. La lista tiene por objeto incluir solamente asuntos que son específicos de las OSFL, no abordar temas sobre entrega de información financiera de una índole más general, que también sean pertinentes para el sector público y el sector privado. Es importante que la lista de asuntos esté completa con el fin de crear un marco para el trabajo que se llevará a cabo durante esta y las fases posteriores del proyecto.

2.5 En esta fase inicial del proyecto, no será posible abordar cada asunto específico de las OSFL debido a las limitaciones de tiempo y recursos. Por lo tanto, será necesario establecer prioridades para centrar los esfuerzos en los asuntos que tendrán el impacto más considerable, lo cual ayuda a alcanzar los objetivos planteados y, al hacerlo, el potencial de agregar el máximo valor a las OSFL.

2.6 Se han elaborado cuatro criterios para evaluar la prioridad relativa de cada asunto, tal como se expone en la Figura 2.2. Estos han sido utilizados para evaluar los asuntos que aparecen en la Tabla 2.1, sobre asuntos prioritarios, y en la Tabla 2.2, sobre asuntos que se han de considerar en fases posteriores.

2.7 En resumen, los temas propuestos para su inclusión en la Guía serán aquellos asuntos específicos de las OSFL de los que se haya evaluado que tienen potencial de arrojar el mejor resultado entre los cuatro criterios. Esto podría significar que no se incluye un asunto si solamente se destaca en gran medida frente a uno de los criterios. Por ejemplo, es posible que la factibilidad por sí sola no sea suficiente para un asunto al que se le ha de dar prioridad.

2.8 En la Tabla 2.1, se expone la lista de los asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL a los que se les dio prioridad para su inclusión en el Documento de Consulta después de la evaluación utilizando estos criterios. En la Tabla 2.2, se muestra una lista de todos los temas que se podrían considerar en el futuro. Se ofrece más contexto sobre estos en el Anexo A.

---

<sup>2</sup> Para más información sobre los grupos asesores del proyecto, consulte la Información complementaria: información adicional sobre el proyecto.

Figura 2.2. Criterios para el establecimiento de prioridades correspondientes a los asuntos específicos de las OSFL

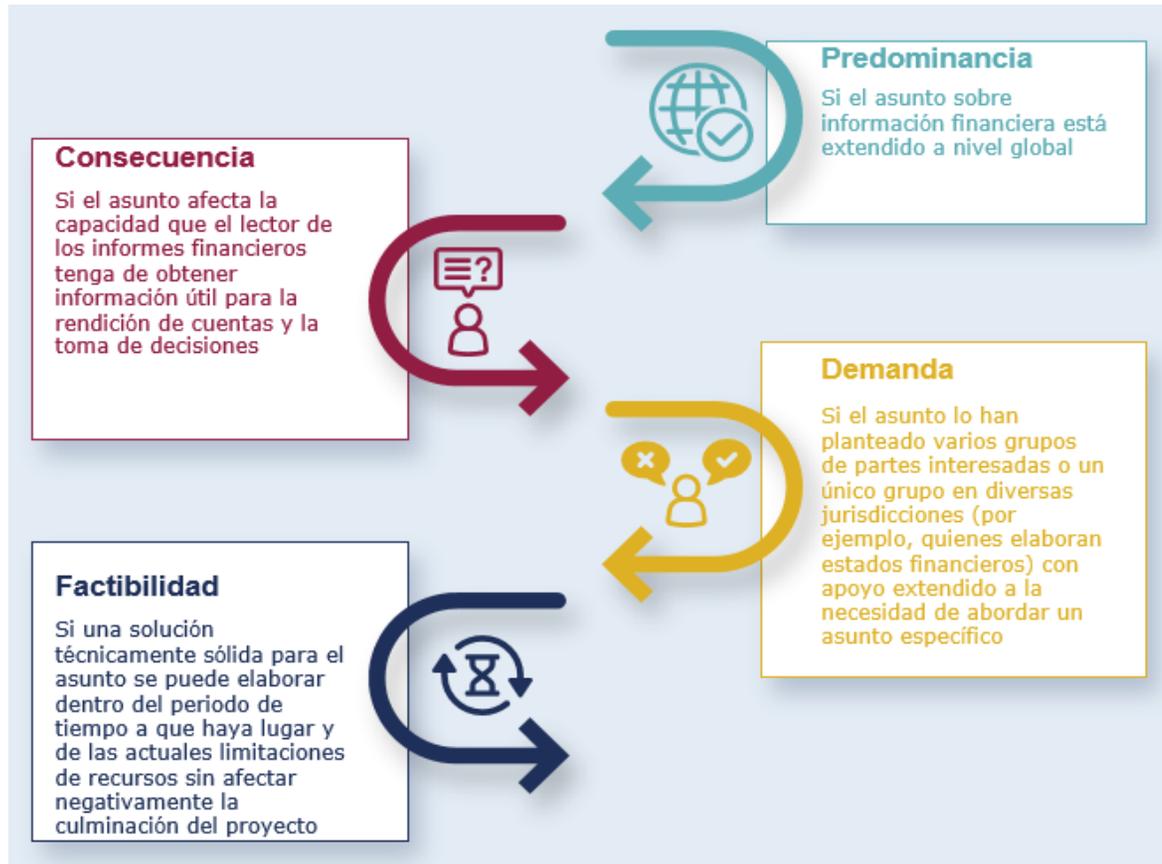


Tabla 2.1. Asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL que tienen prioridad para el Documento de Consulta

No	Tema	Página
<b>Entidad que informa</b>		
1	Entidad que informa y relación de control (incluidas las sucursales)	77
2	Actuar en nombre de otra entidad	87
<b>Contabilización de recursos entrantes</b>		
3	Ingresos: registro contable y medición de recursos entrantes desde fuentes externas, tales como aportes en efectivo, regalos en especie y servicios en especie	98
<b>Contabilización de recursos salientes</b>		
4	Gastos por subvenciones	117
<b>Contabilización de activos no financieros</b>		
5	Medición de activos tangibles e intangibles que se poseen para beneficio social	126
6	Inventario que se posee para uso o distribución	138
<b>Presentación, contenido y alcance de los informes financieros</b>		
7	Presentación de los estados financieros	151
8	Costos de recaudación de fondos	161
9	Transacciones en moneda extranjera	170
10	Entrega de información no financiera (lo cual incluye información sobre servicios)	178

*Tabla 2.2. Asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL que se han de considerar en fases posteriores del proyecto*

No	Tema
<b>Entidad que informa</b>	
11	Fusiones y adquisiciones (combinaciones)
12	Transacciones dentro del grupo
<b>Contabilización de recursos entrantes</b>	
13	Registro contable de ingresos y asignaciones económicas por legado y herencia
<b>Contabilización de activos no financieros</b>	
14	Obligaciones o bienes de patrimonio cultural
15	Préstamos con tasas de interés reducidas con fines sociales
16	Contratos de arrendamiento con canon reducido
17	Contabilización de inversiones y activos financieros
18	Concesiones de servicios que surgen en las OSFL como otorgante
19	Concesiones de servicios que surgen en las OSFL como operador
<b>Presentación, contenido y alcance de los informes financieros</b>	
20	Transacciones de partes relacionadas
21	Información a revelar sobre remuneración o salarios
22	Transacciones en moneda extranjera

**Cuestiones específicas para comentarios 0:**

0.a ¿Está completa la lista de asuntos sobre información financiera específicos de las OSFL? En caso negativo, por favor, suministre información sobre los asuntos adicionales que usted cree que son específicos de las OSFL –o sobre los asuntos que se deberían eliminar– junto con las razones que sustentan el o los cambios que usted propone.

- 0.b ¿Está usted de acuerdo con los criterios empleados para evaluar la lista de asuntos? En caso negativo, ¿qué cambios haría usted y por qué?
- 0.c ¿Está usted de acuerdo con los temas que tienen prioridad para el Documento de Consulta? En caso negativo, indique cuáles se deberían agregar o eliminar y por qué.

2.9 A la lista de asuntos solamente se harán adiciones correspondientes a temas que sean específicos de las OSFL. Los asuntos agregados a la lista se evaluarán conforme a los criterios para establecer si se debieran considerar en la fase inicial del proyecto o en una posterior. Es posible que se necesiten volver a establecer prioridades para asuntos que se han de incluir en la fase inicial, con el fin de garantizar que sea factible entregar la Guía dentro del cronograma del proyecto.

### 3. Documentos sobre los asuntos

3.1 Las secciones 1-5 de esta parte del Documento de Consulta contienen una cuestión tratada referente a una serie de asuntos que ofrece una mirada más profunda sobre los temas de información financiera específicos de las OSFL, que tienen prioridad para su consideración, como se muestra en la Tabla 2.1. Buscan interactuar con posibles usuarios en relación con cada asunto, especialmente para confirmar la noción sobre el mismo y obtener comentarios sobre caminos alternativos que se han de seguir. Tales comentarios son de vital importancia con antelación al proceso de desarrollo técnico detallado, el cual tendrá lugar en la próxima etapa del proyecto, es decir, al desarrollar el Borrador para Discusión Pública.

3.2 Los documentos no incluyen asuntos reglamentarios tales como los impactos sobre los impuestos o sobre los umbrales de auditoría que surjan de las alternativas, que probablemente sean específicas de cada jurisdicción. Se trata de aspectos sobre los que se invita a enviar comentarios por intermedio de las Cuestiones Específicas para Comentarios que se identifican para cada asunto.

3.3 Los documentos sobre los asuntos suministran información acerca de las guías actuales de información financiera internacionales y también dan ejemplos sobre la manera en que se han abordado los asuntos en algunas guías nacionales.

Estas fuentes de orientación han sentado los cimientos para los enfoques alternativos que se han desarrollado para cada uno de los asuntos.

3.4 No todos los temas tienen el mismo número de alternativas, y las consideradas son específicas de cada tema. Todos los documentos sobre los asuntos incluyen, por lo menos, una alternativa que es una solución diseñada a medida y coherente con el modelo de Guía propuesto en la Parte 1. Capítulo 5.

3.5 En este Documento de Consulta no se dan ejemplos de los tratamientos contables que podrían resultar de cada una de las alternativas, dada la etapa inicial de desarrollo. Sin embargo, hay una descripción de las posibles ventajas y desventajas para indicar los impactos que se esperan. No se les ha dado ninguna ponderación a estos impactos potenciales, pero la probabilidad es que algunos sean más significativos para los encuestados que otros. Con el fin de establecer un patrón para la presentación de las ventajas y desventajas, el análisis considera lo siguiente:

- **Puntos técnicos:** por ejemplo, el nivel de coherencia probable con las normas internacionales, si una alternativa pudiera mejorar un aspecto técnico o crea un nuevo asunto técnico.
- **Puntos prácticos:** la medida en que la alternativa podría hacerles más fácil o difícil a las OSFL la elaboración de sus informes financieros.
- **Perspectivas de las partes interesadas:** los beneficios potenciales para los usuarios de las cuentas o los obstáculos potenciales para quienes elaboran estados financieros, normalmente expresados con referencia a la inteligibilidad, comparabilidad y transparencia.
- **Consideraciones sobre costos y beneficios:** el impacto potencial en los costos y, cuando corresponda, la manera en que estos se relacionan con los beneficios potenciales.

3.6 Los documentos sobre los asuntos no incluyen ninguna preferencia por ninguna alternativa. Sin embargo, es posible que algunas de estas tengan mucho menos mérito técnico. Se han incluido debido a los beneficios pragmáticos que se perciben de una propuesta.

3.7 Cada documento sobre los asuntos sigue el mismo formato que aparece en la Figura 3.1.

Figura 3.1. Estructura de los documentos sobre los asuntos



3.8 Cada documento sobre los asuntos se sustenta con información complementaria recopilada de varias jurisdicciones, principalmente de aquellas que tienen una guía específica para el sector sin ánimo de lucro. Esto ilustra diversos tratamientos adoptados en todo el mundo y da información sobre el lugar de la guía nacional en que esto forma parte del dominio público. Tal información se puede encontrar en la sección de Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera para las OSFL.

#### 4. Responder al Documento de Consulta

4.1 Cada documento sobre los asuntos tiene Cuestiones específicas para comentarios, que se agregan a los interrogantes contenidos en este resumen. Cada documento sobre los asuntos da lugar a responder a un conjunto convencional de Cuestiones específicas para comentarios y puede, con excepción, incluir preguntas adicionales. Estas preguntas convencionales se centran en la descripción del asunto y las alternativas.

4.2 Se invita a los encuestados a expresar una preferencia a partir de las alternativas dadas o a proponer otras con la justificación para la respuesta dada. Se les dará prioridad a aquellas alternativas que obtengan el máximo apoyo por intermedio de este documento de consulta, con el fin de que se profundice más en ellas como parte del Borrador para Discusión Pública.

4.3 Se podrá dar respuestas a cualquiera de las cuestiones planteadas y no hay necesidad de responder a todas. Sin embargo, la base probatoria para sustentar el desarrollo del Borrador para Discusión Pública se mejorará si se reciben más comentarios. Por lo tanto, se invita a los encuestados a que respondan a tantas Cuestiones específicas para comentarios como sea pertinente.

4.4 En las respuestas se pueden plantear cuestiones adicionales cuando estas no se abordan en las Cuestiones específicas para comentarios. En la Sección 6 de la Introducción, se suministra más información sobre la manera de responder a este Documento de Consulta.

### **Anexo A**

Contexto sobre los asuntos que no se incluyen en las Secciones 1-522

<b>Tema</b>	<b>Asunto</b>
<b>Entidad que informa</b>	
Fusiones y adquisiciones (combinaciones)	¿Cuál es el tratamiento contable para la combinación de dos o más OSFL?

	¿Se debería permitir o exigir la contabilidad de fusiones? Si se exige el método contable de adquisición, ¿cuál es el tipo de contabilización de una ganancia o de una reputación negativa?
Transacciones dentro del grupo	¿Cuándo se hace el registro contable de los ingresos de una filial en las cuentas de la OSFL matriz si se tienen en cuenta las consideraciones jurídicas relativas a la manera en que las utilidades de una filial se entregan a una matriz? ¿Qué información a revelar deberían exigir ambas partes de una relación o de una transacción cuando una sucursal forma parte de una OSFL más grande o cuando forma parte de un grupo?
<b>Contabilización de recursos entrantes</b>	
Registro contable de ingresos y asignaciones económicas por legado y herencia	¿Cuándo debe hacerse el registro contable de las herencias? ¿Cuáles son las consideraciones relacionadas con los fideicomisos perpetuos o con una cartera de activos similares más pequeños? ¿Cómo se hacen el registro contable y la clasificación de las asignaciones económicas por herencia, incluido el tratamiento del aporte inicial, los cambios posteriores en el valor del aporte inicial y el tratamiento de los ingresos devengados? ¿Cómo deben presentarse los ingresos procedentes de las herencias en el Estado de Rendimiento Económico y en el Estado de Situación Financiera (balance general)? ¿Qué información a revelar se debería exigir para cualquier restricción a la entidad?
<b>Contabilización de activos financieros y no financieros</b>	
Obligaciones o bienes de patrimonio cultural	Registro contable y medición de los bienes de patrimonio cultural. ¿Qué información a revelar se debería suministrar sobre la índole y la magnitud de los bienes de patrimonio cultural y la adquisición, preservación, etc. de la colección? El registro contable y la medición de obligaciones significativas en materia de patrimonio cultural y todo impacto en la medición de los activos relacionados.
Préstamos con tasas de interés reducidas con fines sociales	¿Cuál es la definición de préstamo con tasa de interés reducida? ¿Cuál es la medición inicial y posterior de las condiciones de crédito especiales? ¿Cuál es el tratamiento dentro de un grupo si hay un préstamo interempresarial con una entidad con fines de lucro? ¿Qué información a revelar se debería suministrar?
Contratos de arrendamiento con canon reducido	¿Cómo se deberían contabilizar tales acuerdos?

Contabilización de inversiones y activos financieros	Disposiciones obligatorias sobre clasificación, registro contable y medición.
Concesiones de servicios que surgen en las OSFL como otorgante	¿Cuándo surgen estas en el sector sin ánimo de lucro, por ejemplo, vivienda para personas de bajos ingresos? ¿Qué información a revelar se exige?
Concesiones de servicios que surgen en las OSFL como operador	¿Cuándo surgen estas en el sector sin fines de lucro, por ejemplo, vivienda para personas de bajos ingresos? ¿Qué información a revelar se exige?
<b>Presentación, contenido y alcance de los informes financieros</b>	
Transacciones de partes relacionadas	¿Qué información a revelar se debería suministrar y a quién se debería incluir? ¿La relación con la información a revelar sobre partes relacionadas?
Información a revelar sobre remuneración o salarios	Si bien no hay problemas específicos del sector en relación con la contabilización de las transacciones en moneda extranjera, ¿cómo se deberían abordar, en la entrega de información financiera, las exigencias de los donantes en el sentido de que se utilice una tasa de cambio específica para transacciones específicas?
Transacciones en moneda extranjera	¿En qué parte del Estado de Información Financiera [sic] se deberían presentar las pérdidas y ganancias relacionadas con el intercambio de divisas? ¿Cómo lograr la coherencia de la entrega de información?



## **Sección 1. Entidad que informa**

Asunto 1. Entidad que informa y relación de control (incluidas las sucursales)

Asunto 2. Las OSFL que actúan en nombre de otras entidades

## **Sección 1. Entidad que informa**

Las OSFL se pueden constituir de una variedad de formas, con el uso de estructuras internas centradas en actividades específicas, mediante filiales, alianzas comerciales u otros tipos de mecanismos. Como consecuencia, se han planteado asuntos sobre lo que es una entidad que informa y cómo rendir cuentas de las entidades que forman parte de un grupo. Estos se centran en lo que define a una entidad que informa y cuándo controla una entidad a otra. Dado el enfoque en el control, en esta sección también se analiza cómo contabilizar las transacciones que una OSFL lleve a cabo en nombre de otra entidad. No se propone que se incluyan, en la Guía inicial, otros asuntos sobre fusión de específicos de las OSFL.

### **Asunto 1. Entidad que informa y relación de control (incluidas las sucursales)**

Las entidades que informan tienen que presentar estados financieros y, por ende, es importante saber qué constituye una entidad que informa en el contexto de los mecanismos algunas veces complejos que rodean a las OSFL. Entender las implicaciones contables de estos mecanismos es clave para suministrar información financiera completa y transparente.

Algunas de las preguntas específicas que este tema está tratando de abordar son:

- ¿Cómo se define la relación de control (ya que las OSFL no podrán estar expuestas a los rendimientos de las participadas en un sentido convencional)?
- ¿Cómo se define sucursal? ¿Se deberían contabilizar todas las sucursales como parte de una OSFL? ¿Cuál es la situación de los estados financieros de una sucursal que no sea una persona jurídica aparte?

### **Asunto 2. Las OSFL que actúan en nombre de otras entidades**

Es posible que los complejos mecanismos que rodean a las OSFL impliquen que, en algunos casos, una OSFL actúe en nombre de otra entidad. Puede ser difícil establecer si una de ellas está actuando exclusivamente en funciones administrativas y de rendición de cuentas.

Algunas de las preguntas específicas que este tema está tratando de abordar son:



- ¿Cuándo actúa una OSFL en calidad de agente y cuándo en calidad de principal?
- ¿Se exige alguna información a revelar sobre los montos brutos relacionados con los movimientos referentes al acuerdo de agencia o con los activos en custodia (lo que incluye el traslado del costo al cliente y los activos que se poseen en nombre de otra persona natural o jurídica)?

## **Asunto 1. Entidad que informa y relación de control (incluidas las sucursales)**

### 1. Descripción del asunto

1.1 La transparencia mejora la comparabilidad entre tipos similares de OSFL que tienen estructuras de funcionamiento diferentes. La plena transparencia y la rendición de cuentas sobre los activos y pasivos de las OSFL es de vital importancia para la entrega de información financiera. Los usuarios tienen que saber qué actividades forman parte de la entidad que informa y las relaciones de vital importancia con otras entidades.

1.2 Es posible que las OSFL tengan estructuras organizacionales complejas para cumplir sus objetivos. Las OSFL suelen tener presencia en múltiples zonas geográficas, y pueden prestar un servicio similar a diferentes zonas de la misma jurisdicción o, a nivel internacional, prestar servicios a otras jurisdicciones. Las actividades que tienen lugar en una variedad de ubicaciones se podrán organizar mediante una serie de oficinas separadas. Como alternativa, los activos, el personal o los recursos se podrán asignar a una actividad específica dentro de una entidad.

1.3 Es posible que las actividades no se realicen mediante un modelo común. Se podrán realizar las actividades por intermedio de personas jurídicas separadas o en alianza con otra entidad. Además, los destinatarios de los servicios o los partidarios de una OSFL podrán constituir entidades para asociarse con una OSFL o apoyarla.

1.4 Muchas OSFL tienen presencia por intermedio de un sistema de 'sucursales' y una sucursal es una estructura interna creada para llevar a cabo actividades. Estas forman parte de la estructura operativa de una OSFL y se podrán establecer para ofrecer mecanismos específicos en una localidad. También se pueden utilizar para recaudar fondos. Las sucursales podrán tener sus propias cuentas bancarias con recursos que se recaudan para proyectos locales específicos.

1.5 Las OSFL pueden parecer similares ante la opinión pública, pero necesitan de mecanismos de información financiera diferentes. Podrán tener mecanismos de servicio con oficinas locales que sean departamentos aparte que informan dentro de una OSFL. Estos departamentos podrían tener sus propios mecanismos de entrega de información diferentes. Las OSFL también podrían tener mecanismos de servicio con otras entidades que están bajo control de una OSFL e insistir en actividades uniformes y mecanismos financieros coherentes con las exigencias fundamentales de una OSFL. Entre la gama de ejemplos, se incluye una organización local que se afilia con la marca nacional de una OSFL para beneficiarse de logotipos, seguros, etcétera, pero mantiene sus propios mecanismos financieros y de gobernanza. El reconocimiento de estas organizaciones locales como entidad

que informa puede ayudar a la toma de decisiones internas con respecto a los activos y pasivos (es decir, recursos y riesgos potenciales).

1.6 Las OSFL pueden enfrentar problemas prácticos a la hora de presentar sus estados financieros. Por ejemplo, es posible que experimente oposición o rechazo a los controles que las facultades jurídicas consagran sobre las organizaciones locales (tales como las sucursales). Es posible que las sucursales se opongan a las solicitudes de una OSFL y no entreguen los rendimientos financieros ni suministren otro tipo de información adicional. Cabe la posibilidad de que no valgan la pena las actividades de vigilancia y control del cumplimiento de las normas cuando cada una de las sucursales revistan poca importancia para las cuentas de la OSFL matriz.

1.7 Determinar si una actividad o sucursal es una entidad que informa independiente no suele ser fácil. Es posible que la índole y las complejidades de las relaciones que existen hagan difícil decidir cuándo una actividad o sucursal forma parte de una OSFL, cuándo de una entidad que informa independiente o cuándo de una entidad que informa independiente bajo control de una OSFL.

1.8 Es posible que las sucursales no informen al público en general en ningún lugar del mundo porque no están incluidas en ningún informe financiero. Esto podría suceder cuando no se incluye una sucursal, por ejemplo, en las cuentas de su organización de sedes internacionales y tampoco se considera una entidad que informa en la jurisdicción en la que tiene presencia.

1.9 Tener consejeros que sean comunes en todas las OSFL podría plantear interrogantes sobre la relación entre estas. Puede suceder cuando dos OSFL con diferentes operaciones tienen consejeros comunes o una coincidencia parcial significativa en los consejeros. También hay interrogantes cuando ellos tienen la capacidad de nombrar consejeros o miembros de junta directiva en otras entidades relacionadas.

## 2. Desafíos en cuanto a información financiera

2.1 Las OSFL tienen que acatar las disposiciones obligatorias de los entes de reglamentación locales. Esto puede influir en la manera en que se identifica y, posteriormente, se trata, en los informes financieros de una OSFL, a las entidades que informan.

2.2 Dentro de las jurisdicciones nacionales pueden existir diferentes marcos reglamentarios para diferentes tipos de OSFL, así como entre ellas. Por ejemplo, una organización benéfica de Reino Unido registrada como empresa sigue las disposiciones obligatorias establecidas en la Ley de Empresas de 2006, mientras que una empresa de economía social acatará la SORP (Declaración sobre Prácticas Recomendadas, por sus siglas en inglés) de Organizaciones Benéficas. Es posible que los diferentes marcos arrojen diferentes resultados en cuanto

a entrega de información financiera correspondientes a actividades similares (aunque se puede decir que, en Reino Unido, estos marcos reglamentarios arrojarán resultados similares para la mayoría de los casos).

2.3 Es posible que las OSFL exijan información y análisis de fondo para emitir juicios sobre la relación de control. Es posible que establecer el grado de control suficiente para hacer el registro contable de los activos y pasivos (y demás recursos) correspondientes a una actividad o entidad que informa separada, en los estados financieros de una OSFL, sea una tarea difícil debido a la índole de las relaciones.

2.4 Es posible que haya restricciones serias a largo plazo que entorpezcan la relación de control. En algunas situaciones, puede que se limite la capacidad que una OSFL tiene de ejercer derechos sobre otra. Como alternativa, se podrá conservar una entidad exclusivamente con vistas a su posterior venta. La identificación de restricciones serias a largo plazo exige una evaluación altamente subjetiva y puede fluctuar enormemente durante periodos de tiempo relativamente cortos.

2.5 La definición de entidad que informa se tiene que aplicar de manera coherente. Hay una dificultad a la hora de obtener la definición de entidad que informa, que sea adecuada para las OSFL, de modo que los usuarios obtengan información comparable. La definición tiene que ser factible independientemente de la manera en que una OSFL decida funcionar. Estas tendrán que garantizar que las decisiones relacionadas con las relaciones de control sean coherentes.

2.6 Sin información a revelar adicional, tal vez no esté claro qué se incluye como parte de una OSFL (es decir, cuáles sucursales, si las hay, se incluyen) ni qué entidades están bajo una relación de control y forman parte de los estados financieros de una OSFL. La dificultad tiene que ver con la necesidad de ofrecer transparencia, lo cual incluye los juicios que se emiten para impulsar la comprensión que los usuarios tienen de la entidad que informa y la capacidad para evaluar la comparabilidad con otras OSFL.

### 3. Actuales fuentes de orientación internacional

3.1 En la actualidad, se ofrecen fuentes de orientación internacional sobre la entidad que informa y las relaciones de control entre entidades en:

- Marco Conceptual de la Fundación IFRS<sup>3</sup> – capítulo sobre Entidad que Informa

---

<sup>3</sup>Marco Conceptual para la Información Financiera, perteneciente a la Fundación IFRS.

- Marco Conceptual del IPSASB<sup>4</sup> – capítulo sobre Entidad que Informa
- IFRS 10 – Estados financieros consolidados
- Sección 9 de la Norma NIIF para las PYMES
- NICSP 35 – Estados financieros consolidados

### **Definición de entidad que informa**

3.2 Los marcos conceptuales del IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés) y del IPSASB incluyen definiciones muy similares correspondientes a las entidades que informan. El IASB afirma que una entidad que informa es aquella a la que se le exige elaborar estados financieros o aquella que opta por elaborarlos. La definición del IPSASB establece que una entidad que informa es una organización gubernamental o del sector público que entrega estados financieros con fines generales. Ambos confirman que las entidades que informan no tienen que ser personas jurídicas.

3.3 Las dos definiciones reconocen el papel que la relación de control puede desempeñar en la definición de entidad que informa, es decir, que puede ser más de una organización y que puede ser la matriz de un grupo.

### **Definición de relación de control**

3.4 La definición de relación de control en la NIIF 10 – Estados financieros consolidados se centra en el fondo de las transacciones y no en su forma jurídica. El principio clave de la NIIF 10 es que un inversionista ejerce control sobre una entidad receptora de inversión si, y solamente si, el inversionista tiene:

- Poder sobre la participada
- Algún grado de exposición o derechos a rendimientos variables a partir de su participación en la sociedad participada
- La capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en la cuantía de los rendimientos del inversionista.

---

<sup>4</sup> Marco Conceptual del IPSASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, por sus siglas en inglés) para la Información Financiera con Fines Generales por Entidades del Sector Público.

3.5 La NICSP 35, en gran medida, guarda concordancia con la NIIF 10 y utiliza la misma definición de relación de control, pero incluye varias modificaciones con el fin de reflejar las circunstancias del sector público. Entre las pertinentes, se incluyen las siguientes:

- Supresión de las referencias a «inversionista»
- Empleo del término «beneficios» en lugar de «rendimientos»
- Modificación para destacar la gama de actividades pertinentes que podrían presentarse en el sector público
- Aclaración de que el control reglamentario y la dependencia económica no dan lugar a ningún poder a efectos de la(s) norma(s)

3.6 Tanto la NIIF 10 como la NICSP 35 afirman que, para tener poder sobre otra entidad, una debe tener derechos existentes que le den la capacidad actual de dirigir las actividades pertinentes. Estas son las que afectan significativamente la índole o la cantidad de los beneficios provenientes de su participación en la otra entidad.

3.7 La definición de relación de control en la Norma NIIF para las PYMES tiene concordancia con la definición de relación de control, basada en principios, de la versión sustituida de la NIC 27 – Estados financieros separados y consolidados. La relación de control se define como el poder de regir las políticas financieras y operativas de una entidad para obtener beneficios de sus actividades. La Norma NIIF para las PYMES utiliza una definición diferente (y más limitada) que se sustenta en disposiciones que son más pragmáticas.

3.8 Conforme a la Norma NIIF para las PYMES, se presume que existe la relación de control cuando la empresa matriz es dueña, directa o indirectamente por intermedio de filiales, de más de la mitad del derecho de voto de una entidad. La norma establece que se podrá superar tal presunción, en circunstancias excepcionales se puede demostrar claramente que tales derechos legítimos de propiedad no constituyen una relación de control.

#### 4. Guía a nivel nacional<sup>5</sup>

4.1 En la guía a nivel nacional recopilada, hay esencialmente dos enfoques que se están adoptando y que reflejan las normas internacionales disponibles. Algunas jurisdicciones acatan las normas internacionales para los sectores público y privado y les exigen a las OSFL que establezcan la relación de control con base en los

---

<sup>5</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera

principios relacionados con el fondo de la relación entre entidades, sustentados mediante más guías específicas para las OSFL.

4.2 En otras jurisdicciones, hay una relación más cercana con la Norma NIIF para las PYMES. En estas jurisdicciones, aunque existe una definición de relación de control basada en principios, es más limitada, y el enfoque de las disposiciones que la sustentan tiene que ver con el derecho a voto o el control operativo de la entidad. También se da orientación sobre los conjuntos de circunstancias que darían a entender la existencia de la relación de control.

4.3 Además, algunas jurisdicciones han dado más orientación sobre las sucursales. En una jurisdicción, existe una guía específica sobre las sucursales, que señala que incluye fideicomisos especiales, organizaciones benéficas vinculadas o relacionadas y ciertas empresas conjuntas o alianzas estratégicas de organizaciones benéficas, pero que no implican una empresa conjunta aparte. Se considera que las sucursales son propiedad legal de una organización benéfica y reflejan los mecanismos administrativos de una organización benéfica mediante los cuales su estructura interna de funcionamiento se organiza de acuerdo con su función, ubicación u otro factor destinado a facilitar su administración.

4.4 Otra jurisdicción da indicadores en el sentido de que es posible que una organización sea una sucursal o si es una entidad que informa independiente. Tales indicadores se pueden relacionar con los mecanismos de creación de marcas de la organización (nombres, registros, sitios web) y sostenimiento económico.

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 Las OSFL pueden tener tipos únicos de mecanismos tanto dentro como entre diferentes tipos de entidades. Hay algunas fuentes de guía a nivel nacional específicas para tales mecanismos, pero no hay ninguna guía internacional. Los dos enfoques alternativos propuestos se basan en la idea de que se desarrolla una guía específica de las OSFL para abordar estos tipos de mecanismo, incluidas las «sucursales» que son comunes dentro del sector. La adición de una guía específica para las OSFL como parte de ambas alternativas ofrecerá el potencial de mejorar la transparencia sobre el alcance de las actividades de una OSFL.

5.2 La alternativa 1 se basa en la elaboración de esta guía específica adicional para las OSFL, utilizando un enfoque basado en principios para establecer si una entidad tiene alguna relación de control sobre otra. Esta alternativa utiliza los principios del fondo por encima de la forma incluidos en las Normas NIIF y las NICSP (NIIF 10 y NICSP 35).

5.3 Los modelos de control conforme a las Normas NIIF y las NICSP incluyen, ambos, disposiciones obligatorias de fondo en cuanto a entrega de información (una norma aparte) con el fin de presentar las participaciones que una entidad tenga en otras entidades. Se propone una guía adicional para explicar cómo se deben aplicar los principios y la información a revelar adecuada. Esta se centraría en suministrar datos adecuados con el fin de entender la estructura, los riesgos y los impactos de cualquier sucursal que funcione dentro de una OSFL y se relacione con otras entidades.

5.4 La alternativa 2 propone el uso de métodos pragmáticos de evaluación, tales como el poder de regir las políticas financieras y operativas con el fin de definir la relación de control como lo exige la Norma NIIF para las PYMES<sup>6</sup>. Esta alternativa se centraría en las características clave que definen las relaciones de las OSFL y utilizaría los principios sobre la relación de control expuestos en la NIIF 10 y la NICSP 35 con el fin de desarrollar pruebas para establecer la relación de control. Es posible que este sea un enfoque más pragmático, en especial para las OSFL más pequeñas, que mecanismo de evaluación que posiblemente utiliza muchos recursos y principios.

5.5 Las alternativas propuestas no abordan asuntos sobre fusión ni cuando una sucursal tal vez sea una empresa asociada o una alianza estratégica y solamente se enfoca en lo que es una entidad que informa y en qué situación está desde el punto de vista de la relación de control en una estructura de subordinación. La fusión se abordará como tema aparte y no se propone su inclusión en esta primera fase del proyecto de IFIOSFL.

---

<sup>6</sup> El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha comenzado programa con el fin de revisar la Norma NIIF para las PYMES y, en especial, con el fin de pensar en la posibilidad de versiones actualizadas correspondientes a normas emitidas desde la última versión actualizada. Esto incluirá a la NIIF 10 – Estados Financieros Consolidados.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b> Elaborar una guía específica adicional para las OSFL sobre la índole de las entidades que informan y el uso del enfoque basado en principios correspondientes al fondo por encima de la forma con el fin de definir la relación de control.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaborar una guía específica adicional para las OSFL sobre la forma de identificar una entidad que informa que incluye sucursales.</li> <li>• Para establecer la relación de control, usar los tres principios: <ul style="list-style-type: none"> <li>• poder sobre la entidad</li> <li>• algún grado de exposición o derechos a rendimientos o beneficios variables a partir de su participación en la otra entidad</li> <li>• la capacidad de utilizar su poder sobre la otra entidad para variar los rendimientos o beneficios.</li> </ul> </li> <li>• Dar una guía adicional sobre la forma de aplicar los principios para las OSFL, lo cual incluye la forma de especificar las actividades pertinentes, es decir, aquellas actividades que afectan significativamente los rendimientos en relación con los beneficios públicos.</li> <li>• Dar una guía sobre información a revelar para centrarse en la estructura, los riesgos y los impactos de las sucursales y demás entidades relacionadas.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lo permiten tanto las NICSP como las NIIF y, en términos generales, es coherente con la Norma NIIF para las PYMES.</li> <li>• Se pueden utilizar las especificaciones de los beneficios y las actividades pertinentes con el fin de establecer la relación de control para las OSFL.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los principios ofrecen flexibilidad con el fin de tener en cuenta las variaciones en los entornos locales.</li> <li>• Da orientación sobre los mecanismos y las relaciones específicas de las OSFL.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la guía adicional tenga el efecto de convertir un enfoque basado en principios en uno basado en reglas.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Podría tener impacto en la comparabilidad con otras OSFL y entidades dentro de los sectores públicos y de beneficios públicos si hay interpretaciones diferentes de los principios.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que el costo de establecer si la relación de control existe sobrepase los beneficios, en especial en el caso de entidades más pequeñas.</li> </ul>

<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Elaborar una guía específica adicional para las OSFL sobre la índole de las entidades que informan y el uso de métodos pragmáticos de evaluación tales como el poder de regir las políticas financieras y operativas con el fin de definir la relación de control.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaborar una guía específica adicional para las OSFL sobre la forma de identificar una entidad que informa que incluye sucursales.</li> <li>• Establecer una guía de apoyo con base en un enfoque pragmático para identificar la relación de control. Por ejemplo, el poder de regir las políticas financieras y operativas de una entidad para obtener beneficios de sus actividades (es decir, cuando, mediante unos derechos legítimos de propiedad directos o indirectos, se posee más de la mitad del derecho a voto).</li> <li>• Las directrices se basarían en reglas claras, por ejemplo, derecho a voto. Se exigirían juicios de fondo, es decir, el control de las políticas financieras y operacionales o la importancia relativa o materialidad, con base en la guía.</li> <li>• Dar una guía sobre información a revelar para centrarse en la estructura, los riesgos y los impactos de las sucursales y demás entidades relacionadas.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es coherente actualmente con la Norma NIIF para las PYMES.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede ser más fácil de aplicar.</li> <li>• Da orientación sobre los mecanismos y las relaciones específicas de las OSFL.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede ser más fácil de entender para los usuarios.</li> <li>• Puede mejorar la comparabilidad entre las OSFL.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que utilice menos recursos.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No es coherente con el enfoque basado en principios que aparece en las NIIF o en las NICSP.</li> <li>• Un enfoque pragmático corre el riesgo de no tener la capacidad de reflejar adecuadamente las circunstancias económicas de las participaciones de una OSFL.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <p>Podría ser difícil llegar a un único conjunto de métodos pragmáticos que satisfagan las necesidades de la amplia gama de organizaciones OSFL del sector.</p>
---	---	--	--

**Cuestiones específicas para comentarios 1:**

- 1.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 1. Entidad que informa y relación de control (incluidas las sucursales)? En caso negativo, ¿por qué no?
- 1.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de tratamientos alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 1 es exhaustiva? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 1.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 1? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y por qué se deberían hacer.
- 1.d Por favor, indique el tratamiento alternativo que usted apoya para el Asunto 1 y las razones de su opinión.

## **Asunto 2. Las OSFL que actúan en nombre de otras entidades**

### 1. Descripción del asunto

1.1 Es importante distinguir entre el caso en que una OSFL actúa en calidad de agente para otras entidades o en que lo hace por derecho propio. Esto tiene como fin entender la responsabilidad de rendición de cuentas de una OSFL, dar transparencia en cuanto a sus egresos e ingresos operativos y entender su modelo de funcionamiento. Sin embargo, puede ser difícil identificar cuándo una OSFL es el mandante o principal encargado de sus propias decisiones.

1.2 Puede ser difícil para una OSFL decidir quién es el encargado de tomar las decisiones sobre los activos que tiene a su cargo. Una OSFL puede actuar en calidad de un "organismo responsable" de una subvención incluso cuando la distribuye a otras OSFL u organizaciones. Es posible que tenga derecho a una parte de la subvención en sí o que sea la encargada de la administración de las sumas de dinero. Es posible que el financiador considere responsable a la OSFL que distribuye los recursos.

1.3 Las OSFL podrían encargarse de distribuir las subvenciones o recursos de los donantes. Pueden actuar en calidad de depositarias o fiduciarias de los recursos o activos para otras entidades. Por ejemplo, cabe la posibilidad de que una OSFL acuerde transferir recursos a otra o a agencias. Esto podría deberse a que tiene un dominio de conocimientos específicos en una zona local en la que la entidad mandante o principal no lo tiene. En tales situaciones, no tendrá la capacidad de decidir cómo se asignan esos recursos, pero tal vez mantenga cierto grado de responsabilidad y tenga exigencias en cuanto a entrega de información.

1.4 Puede ser difícil identificar quién actúa en calidad de mandante o principal si no hay contratos formales que fijen los acuerdos entre las partes. Esto sucede especialmente cuando existen múltiples niveles de entidades, sociedades comerciales o consorcios. Por ejemplo, es posible que surjan problemas en los consorcios conjuntos cuando una OSFL actúe en calidad de mandante o principal en una parte de las actividades del consorcio y en calidad de agente en otra, porque está administrando una actividad.

1.5 El uso de subcontratistas para prestar servicios o distribuir recursos también podría dificultar la identificación de si existe una relación de agencia. Una OSFL aún podría ser un agente si solamente tiene la responsabilidad de la distribución de los recursos.

### 2. Desafíos en cuanto a información financiera

## **Registro contable**

2.1 Las OSFL tienen que entender si tienen los derechos de controlar el efectivo u otro activo que posean, ya sean sus beneficios económicos o bien su potencial de servicio inherente. Si una OSFL actúa en calidad de agente, entonces no hace el registro contable de los recursos o activos que se poseen (y estos se podrían conservar en algún tipo de cuenta de haberes).

2.2 No se deberían excluir los gastos de ninguno de los aportes recibidos, cuando se presenten como ingresos y gastos, ni dentro de activos o pasivos, cuando una OSFL actúe en calidad de mandante o principal. Los recursos otorgados o donados se deberían presentar brutos.

## **Información a revelar**

2.3 Es posible que se exija información a revelar sobre las cuantías que pasan por una OSFL o sobre los activos en depósito para dar transparencia. Es probable que los donantes o los proveedores de subvenciones estén interesados en las obligaciones fiduciarias y de garantía que una OSFL tenga en relación con los recursos que pasan por esta o los activos que conserva en depósito. Es importante la manera en que se puede informar de estos recursos en los estados financieros del agente. La idea de entregar información de montos brutos, similar a cuando una OSFL actúa en calidad de mandante o principal, podría dar mayor transparencia.

2.4 Se puede decir que la información financiera debe abarcar todos los datos de los programas que incluyen tanto elementos de agente como de mandante o principal. Existe una necesidad de claridad y transparencia. Tal vez exista la necesidad de que los usuarios (por ejemplo, donantes y demás financiadores) comprendan completamente el desempeño financiero y los riesgos que las OSFL enfrentan cuando forman parte de un consorcio.

## **3. Actuales fuentes de orientación internacional**

3.1 Las actuales fuentes de orientación internacional, que se centran en los acuerdos de agencia, se incluyen en las siguientes normas:

- IFRS 10 – Estados financieros consolidados
- NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

- Sección 23 de la Norma NIIF para las PYMES<sup>7</sup>
- NICSP 9 – Ingresos ordinarios por transacciones con contraprestación<sup>8</sup>
- NICSP 23 – Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias)
- NICSP 35 – Estados financieros consolidados.

3.2 En general, la orientación que las normas ofrecen se basa en el principio fundamental de que una entidad es mandante o principal si «controla» el recurso económico en la transacción. Las actuales fuentes de orientación internacional tienen ya sea un enfoque en cuanto a relaciones de control, o bien uno en cuanto a riesgos y recompensas con el fin de indicar la relación de control.

3.3 Aunque el marco para evaluar la relación de control difiere, la guía de orientación ofrece indicadores con el fin de asistir a las entidades con la tarea de establecer si actuaran en calidad de mandante o principal, lo cual se centra en la capacidad que esta tenga de ejercer control (o si está sujeta a riesgos y recompensas referentes al bien suministrado o al servicio prestado). Estos indicadores incluyen la consideración sobre qué entidad tiene la responsabilidad principal de suministrar el bien o de prestar el servicio al cliente, el riesgo de inventario, la exposición al riesgo de crédito y la capacidad de fijar precios para el bien suministrado o el servicio prestado.

3.4 Las normas internacionales, tanto dentro de sus marcos conceptuales como en específico (por ejemplo, las normas sobre propiedades, planta y equipo y sobre arrendamientos), siguen el principio de que tener derecho legal a un activo no es suficiente para exigir su registro contable en el balance general de una entidad. Una vez más, lo que se debe establecer es que estas controlen o tengan derecho a controlar los beneficios económicos y el potencial de servicio inherentes al activo.

### **Enfoque referente a la relación de control**

3.5 La NIIF 15, cuando el ingreso ordinario se obtiene a cambio de un bien o servicio, se basa en un concepto referente a relación de control. No da orientación sobre transacciones sin contraprestación.

---

<sup>7</sup> El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha comenzado un programa con el fin de revisar la NIIF para las PYMES y, en especial, con el fin de pensar en la posibilidad de versiones actualizadas correspondientes a normas emitidas desde la última versión actualizada. Esto incluirá la NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

<sup>8</sup> En breve, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público haga una consulta sobre una nueva norma con el fin de reemplazar la NICSP 9 – Ingresos ordinarios por transacciones con contraprestación con el fin de reflejar la NIIF 15, así como una nueva versión relacionada de la NICSP 23.

3.6 La NIIF 10 exige que las entidades decidan si un inversionista actúa en calidad de mandante o principal, o de agente o si controla la entidad en la que tiene participación. La guía de orientación establece que un inversionista contratado principalmente con el fin de actuar en nombre de otros no ejerza control sobre la entidad participada y sea un agente.

3.7 De manera similar a la NIIF 10, la NICSP 35 exige que las entidades decidan si un inversionista actúa en calidad de mandante o principal, o de agente o si controla la entidad en la que tiene participación y da orientación.

### **Enfoque referente a riesgos y recompensas<sup>9</sup>**

3.8 El tratamiento contable que aparece en la Norma NIIF para las PYMES para las relaciones de agencia, aunque no se refiera explícitamente a riesgos y recompensas, se incluye en la Sección 23 – Ingresos de Actividades Ordinarias cuando las decisiones sobre el suministro de bienes se toman con base en un enfoque referente a «riesgos y recompensas». La Norma NIIF para las PYMES especifica que, en una relación de agencia, el agente debe hacer el registro contable, en ingreso ordinario, solamente la cantidad de su comisión.

3.9 La NICSP 9 establece que una entidad actúa en calidad de agente cuando no está expuesta a los riesgos y recompensas significativos relacionados con la venta de bienes o la prestación de servicios.

3.10 Tanto la NICSP 9 como la 23 establecen que las cantidades recaudadas en calidad de agente del gobierno (u otra organización gubernamental o terceros) no darán lugar a un aumento de los activos netos o del ingreso ordinario del agente. Esto se debe a que aquel no puede controlar los activos recaudados en la búsqueda de sus objetivos; establece el mismo principio para las multas. Estos son capaces de aplicarse a otras transacciones sin contraprestación, tales como la distribución de subvenciones.

3.11 Tanto la NICSP 9 como la 23, así como la Norma NIIF para las PYMES, están en proceso de actualización. Los principios que aparecen en la NIIF 15 se incluyen específicamente dentro de las consideraciones correspondientes a ambos programas de trabajo.

## **4. Guía a nivel nacional<sup>10</sup>**

---

<sup>9</sup> Aunque hay una diferencia en los principios fijados para la tarea de establecer si una entidad está actuando en calidad de agente o de mandante o principal (es decir, el marco sobre relaciones de control o sobre riesgos y recompensas), se puede decir que es probable que todo resultado sea similar puesto que los riesgos y recompensas son un subconjunto de la relación de control, aunque sean posibles diferentes decisiones.

<sup>10</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

4.1 Cuando una jurisdicción acata ya sea las Normas NIIF o bien las NICSP (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público), los principios establecidos en la sección tres se aplican en gran medida.

4.2 Una jurisdicción que sigue el enfoque general establecido conforme a las normas internacionales para la contabilidad de las transacciones en calidad de mandante o principal o de agente, da orientación específica para las organizaciones benéficas, es decir, la contabilidad de los fondos de la organización depositaria en calidad de agentes o de fiduciarias (fiduciaria depositaria). Establece los principios para cuando una organización benéfica trate tales transacciones en calidad de agente o de mandante o principal. Por ejemplo, en el caso del primero, los fiduciarios de una organización benéfica no están en capacidad de tomar decisiones sobre el uso al que se destinan los recursos recibidos. También reglamenta situaciones en las que una organización benéfica posee el derecho sobre una propiedad en nombre de otra organización benéfica.

4.3 Esta jurisdicción estipula que, para aquellas transacciones en las que una organización benéfica actúa en calidad de agente (por ejemplo, recepción de recursos), no se hace en el registro de estas en las cuentas de una organización benéfica, porque no constituyen la renta de la misma; se hace el registro contable de los honorarios por cobrar. También establece las disposiciones obligatorias contables para los consorcios que indican que:

*"La organización benéfica principal no actúa en calidad de agente si es el mandante (principal) conforme al contrato y luego subcontrata trabajo a terceros".*

También hay disposiciones obligatorias para revelar un análisis de los recursos y activos que se poseen en calidad de agentes y de fiduciarias depositarias.

4.4 La orientación dada en otra jurisdicción es similar, pero incluye disposiciones detalladas sobre el tratamiento de las transacciones, lo cual incluye el tratamiento de los intermediarios financieros. Si una OSFL destinataria que sea intermediaria actúa ya sea en calidad de mandante o principal, o bien de agente, depende de si tiene discreción o criterio en la distribución del dinero a los beneficiarios. Si existe tal discreción o si es una entidad relacionada financieramente, una OSFL es el mandante o principal en la transacción. Si no tiene tal discreción, hace el registro contable de un activo y un pasivo (por cantidades que aún no se han distribuido).

4.5 En esta jurisdicción, si el activo es un no financiero, una OSFL puede elegir una política contable con el fin de no hacer el registro contable de esta transacción. Esta elección de política contable tendría que revelarse y debe ser coherente entre los periodos sobre los que se informa. Conforme a estos PCGA nacionales no hay disposición obligatoria referente a presentar el monto bruto recibido.

4.6 Otra jurisdicción da orientación sobre cuándo se debería informar de las cantidades como montos brutos en los estados financieros. También afirma que el ingreso ordinario debería incluir solamente entradas de dinero brutas correspondientes a beneficios económicos recibidos por su propia cuenta. Utiliza el enfoque referente a riesgos y recompensas para establecer cuando una OSFL actúa en calidad de mandante o principal o en calidad de agente.

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 A nivel internacional, las normas nacionales exigen que se haga el registro contable de las transacciones en los estados financieros con base en si la entidad controla la transacción, pero existen diferencias en la forma en que se evalúa la relación de control.

5.2 En todas las alternativas, se propone incluir ejemplos adicionales específicos para las OSFL y una guía de orientación que ilustre los mecanismos típicos de estas. En ellas, también se propone más disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera que ofrezcan, por ejemplo, transparencia en cuanto a transacciones que revistan importancia y saldos correspondientes a activos que se poseen en nombre de otros. Más información a revelar sería ventajosa para las partes interesadas.

5.3 Más disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera podrían aumentar la carga en cuanto a entrega de información (y, potencialmente, honorarios por servicios de auditoría), en especial para las OSFL más pequeñas. Sin embargo, la guía de orientación práctica para quienes elaboran cuentas de las OSFL les ayudará a estas a emitir juicios pertinentes y a reducir el tratamiento incoherente de las transacciones mediante interpretaciones diferentes de las normas básicas.

5.4 La alternativa 1 se basa en las Normas NIIF y utiliza los indicadores de control identificados en la Sección 3 correspondiente a la NIIF 10.

5.5 La alternativa 2 se basa en la Norma NIIF para las PYMES, la cual adopta eficazmente un enfoque referente a riesgos y recompensas. Esta norma se está revisando con el fin de considerar las Normas NIIF Expedidas recientemente, lo cual incluye la NIIF 10. Es probable que un enfoque referente a riesgos y recompensas dé un resultado similar al de la alternativa 1.

5.6 La alternativa 3 se basa en las NICSP, que es compatible actualmente con un enfoque referente a riesgos y recompensas. La norma existente está en proceso de actualización y las propuestas actuales corresponden a un enfoque referente a relaciones de control coherente con la NIIF 10. Una vez actualizadas, es probable que las NICSP arrojen el mismo resultado que la alternativa 1.



5.7 Dados los programas de trabajo actuales del IPSASB y la Fundación IFRS, es posible que las Normas NIIF completas, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP sigan el mismo enfoque hacia la relación de control durante el tiempo de vida de este proyecto. En la práctica, es posible que todos los enfoques se armonicen con la alternativa 1.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b></p> <p>Acatar las Normas NIIF, con base en la relación de control con más orientación y ejemplos sin fines de lucro y con más disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Las OSFL establecerían si actúan en calidad de mandante o principal o de agente, con base en si controlar los recursos que hay en medio de una transacción pertinente.</li> <li>No se haría el registro contable de una transacción (aparte de flujos de efectivo) en los estados financieros cuando una OSFL establezca que actúa en calidad de agente en una relación o en un conjunto de transacciones.</li> <li>Orientación adicional sobre cómo se determina la relación de control y cómo medir el activo que se posee con ejemplos específicos para ilustrar los mecanismos de las OSFL.</li> <li>Más información a revelar sobre relaciones de agencia que revisten importancia para las OSFL, la cual incluye: <ul style="list-style-type: none"> <li>una descripción de las entidades o personas que participan en la relación</li> <li>una armonización contable desde saldos de apertura hasta saldos de cierre correspondientes a transacciones de agencia que revisten importancia</li> <li>toda variación importante.</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Es posible que otras normas estén en la transición hacia las definiciones que aparecen en las Normas NIIF, de manera que esta alternativa tal vez sea más duradera técnicamente.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Podría ser difícil dar ejemplos que funcionen e ilustren las relaciones para todas las formas de organizaciones OSFL.</li> <li>Tal vez sea exigente, en especial para las más pequeñas, reunir la información necesaria para emitir los juicios sobre indicadores de control.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Quizá traiga consigo costos adicionales para hacer evaluaciones que superen el beneficio.</li> </ul>

<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Acatar la Norma NIIF para las PYMES cuando se tomen decisiones sobre el agente y el mandante o principal en relación con la exposición a riesgos y recompensas. Más orientación y ejemplos sin fines de lucro y con más disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las OSFL establecerían si actúan en calidad de mandante o principal o en calidad de agente, con base en si una OSFL estaba dispuesta a riesgos significativos o recompensas en una transacción o relación.</li> <li>• No hay información a revelar sobre transacciones (aparte de flujos de efectivo) cuando una OSFL establezca que actúa en calidad de agente en una relación o en un conjunto de transacciones.</li> <li>• Orientación adicional sobre cómo se determina la relación de control y cómo medir el activo que se posee con ejemplos específicos para ilustrar los mecanismos de las OSFL.</li> <li>• Exige información a revelar sobre relaciones de agencia que revisten importancia para una OSFL, la cual incluye:             <ul style="list-style-type: none"> <li>• una descripción de las entidades o personas que participan en la relación</li> <li>• una armonización contable desde saldos de apertura hasta saldos de cierre correspondientes a transacciones de agencia que revisten importancia</li> <li>• toda variación importante.</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal vez sea más fácil de implementar dada la idea simplificada de considerar riesgos y recompensas.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Incoherente con las OSFL que establecen si están actuando en calidad de agente o de mandante o principal conforme a un marco su relación de control.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Podría ser difícil dar ejemplos que funcionen e ilustren las relaciones para todas las formas de organizaciones OSFL.</li> </ul>
--	--	--	---

	<b>Descripción</b>	<b>Ventajas</b>	<b>Desventajas</b>
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Acatar las NICSP cuando se tomen decisiones sobre el agente y el mandante o principal en relación con la exposición a riesgos y recompensas. Más orientación y ejemplos sin fines de lucro y con más disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las OSFL establecerían si actúan en calidad de mandante o principal o en calidad de agente, con base en si una OSFL estaba dispuesta a riesgos significativos o recompensas en una transacción o relación.</li> <li>• No hay información a revelar sobre transacciones (aparte de flujos de efectivo) cuando una OSFL establezca que actúa en calidad de agente en una relación o en un conjunto de transacciones.</li> <li>• Orientación adicional sobre cómo se determina la relación de control correspondiente a relaciones de agencia y de mandante o principal con ejemplos específicos para ilustrar los mecanismos de las OSFL.</li> <li>• Exige información a revelar sobre relaciones de agencia que revisten importancia para una OSFL, la cual incluye:             <ul style="list-style-type: none"> <li>• una descripción de las entidades o personas que participan en la relación</li> <li>• una armonización contable desde saldos de apertura hasta saldos de cierre correspondientes a transacciones de agencia que revisten importancia</li> </ul> </li> <li>• toda variación importante.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede ser pragmáticamente más fácil de implantar.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Incoherente con las OSFL que establecen si están actuando en calidad de agente o en calidad de mandante o principal conforme a un marco su relación de control.</li> <li>• Es posible que pronto quede obsoleto con las propuestas de hacer la transición hacia un marco referente a relaciones de control.</li> </ul>

### **Cuestiones específicas para comentarios 2:**

- 2.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 2. Las OSFL que actúan en nombre de otras entidades? En caso negativo, ¿por qué?
- 2.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de tratamientos alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 2 es exhaustiva? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 2.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 2? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y justifique por qué se deberían hacer.
- 2.d Por favor, indique el tratamiento alternativo que usted apoya para el Asunto 2 y las razones de su opinión.
- 2.e Se propone más información a revelar conforme a todas las alternativas correspondientes al Asunto 2. Describa cualquier desafío que usted prevería con la información a revelar propuesta. ¿Hay más información a revelar que tal vez sea más pertinente?



## **Sección 2. Contabilización de recursos entrantes**

Asunto 3. Ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación

## Sección 2. Contabilización de recursos entrantes

### Asunto 3. Ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación

El registro contable y la medición de los ingresos ordinarios o recursos (en especial, de los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación)<sup>11</sup> se han descrito como un asunto en específico para las organizaciones sin fines de lucro.

Algunas de las preguntas específicas que este tema está tratando de abordar son:

- ¿Cuáles son los principios integrales para el registro contable y la medición de los recursos entrantes procedentes de las transacciones «sin contraprestación»?
- La elección del momento oportuno para el registro contable de la renta y la definición de los criterios y obligaciones de cumplimiento. ¿Cuál es el proceso de registro contable y medición cuando se reciben donaciones que se utilizan para cumplir los requisitos en periodos posteriores?
- ¿Cuándo se debe hacer el registro contable de las donaciones para comprar un activo fijo? ¿Qué pasa si la donación es reembolsable en caso de que el activo, en una fecha futura, ya no se utilice para su propósito previsto?
- ¿Cuándo se debe hacer el registro contable de los servicios en especie y, en caso afirmativo, cómo se miden? ¿Qué información a revelar se debería suministrar?
- ¿Cuándo se debe hacer el registro contable de los regalos en especie y cómo se deben medir dichos regalos, entre los cuales se incluyen las partidas de bajo valor, tales como el inventario (de segunda mano para la venta y nuevos para la distribución como parte de las actividades benéficas)?
- ¿Cómo se deberían medir inicial y posteriormente los activos que solamente se pueden utilizar para un fin específico y que tal vez se tengan que devolver?

---

<sup>11</sup> Los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación surgen cuando una entidad recibe valor de otra sin dar directamente un valor aproximadamente igual a cambio.

- ¿Registro contable y medición de las donaciones referentes al «derecho de uso» (como el uso gratuito del espacio y del equipo)?

No se describió un asunto específico del sector en relación con los ingresos ordinarios o recursos con contraprestación (es decir, ingresos ordinarios o recursos procedentes de acuerdos de tipo comercial, como la prestación de servicios a terceros a cambio de una tarifa o de unos honorarios). En consecuencia, en esta sección solamente se consideran los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.

No se propone que, en la Guía inicial, se aborden específicamente los asuntos relacionados con la contabilización de legados o herencias y se consideren en una fase posterior.

### **Asunto 3. Ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación**

#### 1. Descripción del asunto

1.1 Las OSFL reciben ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación provenientes de una variedad de recursos diferentes. Estas dependen de las subvenciones, las donaciones de efectivo, las donaciones de artículos individuales (regalos en especie), donaciones de servicios o de tiempo de voluntariado (servicios en especie) y legados o herencias con el fin de cumplir con sus objetivos. En este asunto, las subvenciones recibidas o por recibir, tengan o no tengan condiciones concomitantes, se consideran como ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.

1.2 Las OSFL también podrán recibir ingresos ordinarios o recursos con contraprestación. Estos son aquellos que se devengan a partir de la venta de bienes (por ejemplo, mercancías) y servicios (por ejemplo, servicios de atención médica, derechos de matrícula y servicios a afiliados), de la investigación y el uso de los activos de la entidad (por ejemplo, participaciones, regalías y dividendos). No se han descrito asuntos específicos del sector con respecto a los ingresos ordinarios o recursos con contraprestación. En este documento sobre los asuntos, se analizan los relacionados con los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación únicamente.

1.3 Es posible que los ingresos ordinarios o recursos parezcan abarcar tanto el componente con contraprestación como el de sin contraprestación en algunas transacciones. Por ejemplo, es posible que un donante reciba bienes después de realizar una donación, pero el valor de estos es claramente inferior a la cantidad donada. Cabe la posibilidad de que esto plantee un interrogante sobre si parte de la donación es una compra de bienes (intercambio con contraprestación). De manera similar, es posible que una OSFL preste servicios como atención médica o educación por un costo que sea menor que el de prestar los servicios porque se subsidian mediante subvenciones. Una OSFL podría enfrentar dificultades o contraer más costos si se le exige asignar recursos entrantes entre estos tipos de transacciones.

1.4 Las transacciones correspondientes a ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación plantean asuntos específicos. Estos tienen que ver con el registro contable, la medición y la información a revelar sobre ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.

**Registro contable (lo cual incluye el momento en el que hay condiciones y restricciones)**

1.5 Es posible que no quede claro cuándo una OSFL tiene derecho al recurso (efectivo u otros activos) ya que tal vez haya condiciones (requisitos de rendimiento) que exijan que una OSFL utilice los recursos entrantes según lo determine el donante. Estas organizaciones no podrán tener derecho a los recursos hasta que hayan realizado tales actividades (por ejemplo, se podrán reembolsar las subvenciones si no se lleva a cabo la actividad relacionada).

1.6 Un donante podrá imponer restricciones al modo en que se utilizan los recursos que ha suministrado. Si ha impuesto una restricción (ya sea temporal o permanente), es posible que una OSFL tenga derecho a los fondos, pero solamente puede utilizar los recursos para fines específicos.

1.7 Las condiciones y restricciones pueden crear complejidad para las OSFL. Hay diferentes puntos de vista sobre cuándo las estipulaciones que un donante impone son una condición y cuándo, una restricción. Las opiniones divergentes dan lugar a una incoherencia sobre si una OSFL hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos (en el estado de rendimiento económico), o un pasivo por desempeño futuro (en el estado de situación financiera). Saber cuándo hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos puede ser un problema concreto en el caso de las subvenciones de varios años.

## **Medición**

1.8 Es posible que a las OSFL les resulte difícil estimar el valor de algunos de los recursos suministrados y, por lo tanto, la manera de registrar su valor. Esto incluye servicios y regalos en especie (ya sea artículos de inventario u otros activos). Algunos de los ejemplos de dificultades que las OSFL tal vez experimenten son, entre otros, las siguientes:

- Es posible que los artículos donados no tengan un valor de mercado o costo disponible rápidamente y que sean especializados o tengan restricciones, lo cual los hace difícil de valorar.
- Tal vez sea poco práctico valorar los inventarios de bajo valor o de alto volumen que se suministran para la venta.
- Es posible que los artículos donados, tales como los suministros médicos, lleguen a su fecha de vencimiento en un futuro próximo, lo que hace que sean difíciles de valorar.
- Registrar el volumen y el valor de los servicios en especie puede ser un reto, especialmente cuando se trata de voluntarios que prestan servicios generales.

## Información a revelar

1.9 La clasificación incorrecta por categorías de recursos entrantes puede traer consigo una falta de transparencia sobre los fondos o recursos disponibles para las actividades en curso. Las partes interesadas podrían esperar que las cuentas muestren que los recursos que han suministrado se han utilizado como lo pretendían y que revelen las restricciones impuestas a los recursos donados.

1.10 Las partes interesadas utilizan la información para tomar decisiones y la falta de transparencia podría influir en la comprensión. Estas quieren entender lo que ha ocurrido con los recursos que han suministrado, pero entregar información financiera que sea útil puede ser un desafío por varias razones, incluyendo las diferencias en cuanto a elección del momento oportuno. Es posible que las características de las transacciones sin contraprestación hagan que esto sea más difícil.

## 2. Desafíos en cuanto a información financiera

2.1 En la Tabla 2.1, se resumen los desafíos en cuanto a información financiera y su importancia (■ – alta, ■ – media y ■ – baja) para cada uno de los tipos de ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.

*Tabla 2.1. Resumen de los párrafos correspondientes a los diferentes tipos de transacciones sin contraprestación*

Problema	Transferencias de efectivo	Regalos en especie	Servicios en especie
Registro contable (control)	2.2 – 2.4	2.2-2.5	2.2 – 2.5
Registro contable (medición confiable)		2.6-2.8	2,9
Registro contable (elección del momento oportuno)	2.0-2.14	2.10-2.12 y 2.15	2.10-2.12 y 2.16
Medición		2.17 y 2.18	2.17 y 2.19
Información a revelar	2.20-2.22	2.20-2.22	2.20-2.23

## **Registro contable (control)**

2.2 Verificar el control sobre los recursos suministrados podría implicar un reto y a un costo desproporcionado. Las OSFL tienen que estar seguras de tener el control sobre los recursos suministrados con el fin de que se haga el registro contable de estos. Para algunos tipos de recursos (por ejemplo, servicios en especie), una de estas organizaciones podría necesitar más sistemas para verificar la cantidad de recursos que controla.

2.3 Cuando los donantes pueden cambiar de opinión, no es probable que una OSFL controle el activo. Algunas donaciones se hacen por medio de prendas o legados que no obligan al donante. Definir el momento en el que el control pasa, que es más probable que sea cuando el activo se haya recibido, afectará la elección del momento oportuno para el registro contable del ingreso ordinario.

2.4 Es posible que las OSFL tengan que establecer qué recurso controlan. Cuando un donante suministra un activo con el fin de que una OSFL lo use y luego lo devuelva al donante, esta tendrá que establecer si la donación corresponde al activo (un regalo en especie) o al derecho a utilizarlo durante un periodo (servicio en especie).

2.5 Se puede hacer el registro contable solamente de los servicios en especie o de los datos de salida de los servicios prestados en especie que estén bajo el control de una OSFL. Esta puede hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos con respecto a los servicios en especie que han surgido debido a algo que sucedió en el pasado (un acontecimiento pasado) y prevé obtener un beneficio futuro con el fin de dar impulso a sus objetivos. Este puede ser el caso incluso si ese beneficio futuro se utiliza de inmediato. Las OSFL deben tener registros y procesos con el fin de demostrar dicho control.

## **Registro contable (medición confiable)**

2.6 Si una OSFL no puede obtener una medición confiable del valor de un artículo donado, no podrá hacer el registro contable de ningún ingreso ordinario a raíz de recibirlo. Para que se perciba el valor de un regalo en especie se debe saber la fecha en que asumió el control de este y estar en capacidad de establecer una estimación confiable de su valor en la misma. Es posible que los costos de obtener un valor confiable sean desproporcionados con respecto a su valor y superen los beneficios que ofrecerá el hecho de tener uno.

2.7 Tal vez sea poco práctico para una OSFL establecer una estimación confiable para ítems de bajo valor o alto volumen dados para la venta. Como consecuencia, no se haría el registro contable de ninguno de los ingresos ordinarios o recursos en el momento en que se reciban los artículos donados. En tales circunstancias, se podría hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos en un momento posterior, es decir, cuando se vendan los artículos, en lugar de cuando se reciban.

2.8 Puede ser difícil elaborar una estimación fiable de los artículos recibidos para su posterior distribución, incluso si se conoce el valor de cada uno, porque es posible que algunos tengan un valor cero si no se pueden utilizar (es decir, porque tienen una fecha de vencimiento) ni vender. Pueden surgir dificultades prácticas en la tarea de establecer qué proporción de los artículos donados tiene un valor, porque tal vez no sea posible estimar la cantidad que se puede utilizar. La medición de estos se analiza en el documento sobre el Asunto 6 en relación con la medición del inventario que se tiene para su uso o distribución.

2.9 Del mismo modo, si no se pueden medir los servicios en especie, no es posible hacer el registro contable de ellos. Puede ser difícil medir de manera confiable un servicio en especie, por ejemplo, asignar un valor al tiempo de los voluntarios. Con el fin de que una OSFL haga el registro contable de los servicios en especie, ya sea como un activo o bien como un gasto, debe ser capaz de medirlo de modo confiable. El hecho de que los voluntarios donen su tiempo para actividades generales que no requieren de habilidades ni títulos profesionales específicos podría ser algo especialmente difícil de medir porque tal vez sea difícil de registrar la cantidad de horas y estimar el valor de los servicios prestados.

### **Registro contable (elección del momento oportuno)**

2.10 Establecer en qué periodo sobre el que se entrega información financiera se debería hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos puede suponer un desafío. Esto solo se puede realizar una vez que se hayan satisfecho todos los requisitos (condiciones) de rendimiento; estos son aquellos que resulten lo más importante y fundamental para el acuerdo. Es probable que los ingresos ordinarios o recursos se tengan que diferir si no se han cumplido las condiciones.

2.11 Es posible que las OSFL tengan que hacer el registro contable de un pasivo cuando los recursos tengan condiciones. Del pasivo representaría la obligación que una de estas organizaciones tiene de acometer las actividades necesarias para cumplir con las condiciones o de devolver los recursos al donante. Puede que se necesiten juicios sobre las posibilidades de tener que reembolsar los ingresos ordinarios o recursos y cuando la probabilidad de dar un reembolso disminuya desde probable, pasando por posible, hasta improbable. Se tienen que cuantificar estos juicios con el fin de establecer el valor de todo pasivo que surja de estos acuerdos.

2.12 Hay que tener en cuenta el fondo de las condiciones impuestas, no solamente su forma. Identificar los requisitos o condiciones de rendimiento y determinar cómo afectan al registro contable de los ingresos ordinarios o recursos de una OSFL puede ser un desafío. Es posible que se requiera orientación sobre la importancia relativa o materialidad y costos frente a beneficios considerados.

2.13 Las estipulaciones relacionadas con el dinero en efectivo dado para la construcción de activos plantean ciertos desafíos en cuanto a información financiera. Es posible que la disposición obligatoria referente a utilizar un activo fijo según lo previsto exista para un periodo específico o de duración indefinida. Estos términos, por un lado, se pueden considerar como un requisito o condición de rendimiento si los ingresos ordinarios o recursos se difieren hasta que se haya reducido el riesgo referente al pago o reembolso o, de manera alternativa, se pueden considerar como una restricción al uso del activo si se hace inmediatamente el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos. Si se trata como una restricción, un cambio posterior en el uso desencadenaría un pago o reembolso como un acontecimiento aparte. También es posible que haya un desafío o dificultad a la hora de entender cuándo se cumple una condición durante el periodo en que ese activo se construye o se adquiere o durante la vida útil del mismo.

2.14 Las OSFL tienen que establecer cuánto ingreso ordinario debe someterse a registro contable cuando se recibe efectivo a término vencido. Algunas transferencias de efectivo se hacen a término vencido y la transferencia solamente queda pendiente una vez que las condiciones se hayan cumplido (ya sea en su totalidad o bien en parte). Es posible que las OSFL con algún derecho previsto tengan que establecer la cantidad de ingresos ordinarios o recursos cuyo registro contable se ha de hacer, y luego efectuar el registro contable de un deudor correspondiente por dinero en efectivo que aún están por recibir.

2.15 Es posible que nunca se haga el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos correspondientes a los artículos recibidos para su posterior distribución. Así como no se hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos al recibo de un artículo donado (consulte el párrafo 2.8), también es posible que no se haga el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos posteriormente si no hay utilidades. Cuando se conoce el valor de cada uno de los artículos, se podrían realizar tales registros (y un gasto correspondiente) cuando se utilice el artículo de inventario. Eso suministraría información más útil sobre el costo de las actividades de una OSFL.

2.16 Una de estas organizaciones que recibe servicios en especie y hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos, por lo general consumirá los beneficios inmediatamente. Esto daría lugar a que se haga el registro contable de los gastos y los ingresos ordinarios o recursos cuando se reciben los servicios con el fin de reflejar el uso del servicio prestado. También es posible prestar servicios en especie para la construcción de activos, en cuyo caso se puede decir que el costo de aquel que se está construyendo debería incluir el valor de los servicios en especie.

## **Medición**

2.17 Medir los servicios o activos que se han donado puede ser complicado. La asignación de valor no suele ser un problema para las transferencias en efectivo, pero puede ser un reto cuando las donaciones parezcan convertirse en regalos o servicios en especie.

2.18 Es posible que establecer el valor de los activos fijos donados, tanto tangibles como intangibles, sea un desafío y tenga impacto en la cantidad de los ingresos ordinarios o recursos. Por ejemplo, si la vivienda donada a una OSFL con fines sociales se pudiera vender a un precio más alto para su uso como proyecto de urbanización comercial, se podría aducir que la vivienda social se mide de manera que refleje el valor como tierra para proyecto de urbanización comercial. Es posible que esto no refleje de manera adecuada la índole social de los objetivos de una OSFL o el potencial de servicio que se podría obtener del activo.

2.19 Los servicios prestados de manera comercial se pueden medir más fácilmente que otros mientras los precios de mercado existan. Cuando se haya adquirido un servicio, si no se hubiera donado, tal vez se mide más fácilmente y eso es un argumento más sólido para el registro contable.

## **Información a revelar**

2.20 Tal vez sea gravoso asignar ingresos ordinarios o recursos que contengan una mezcla de estos con y sin contraprestación. Aunque este documento sobre los asuntos aborde solamente el tema de los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación, es posible que surja, a efectos de registro contable, medición e información a revelar, una disposición que obliga a identificar los elementos de una transacción con contraprestación y sin ella.

2.21 La normalización de la presentación de los ingresos ordinarios o recursos en los estados financieros puede ser de ayuda en la comprensión de las fuentes de financiación para una OSFL. Se tienen que identificar los ingresos ordinarios o recursos cuyo registro contable se ha hecho inmediatamente, pero que están sujetos a restricciones. También es importante la clasificación por categorías de los ingresos, en especial si existen diferentes tratamientos contables para los distintos tipos de ingresos ordinarios o recursos. Las partes interesadas se podrán beneficiar de un mayor grado de normalización con el fin de acceder a la información que necesitan para comprender la medida en que los ingresos ordinarios o recursos se pueden utilizar generalmente para financiar los gastos de una entidad. La presentación de los estados financieros se aborda en el documento sobre el Asunto 7.

2.22 Es posible que se necesite más información a revelar para ofrecer transparencia y asegurar que las partes interesadas tengan una imagen precisa de la situación financiera de una OSFL. Se podría diseñar la información

a revelar sobre las cantidades o actividades que revisten importancia y que son fundamentales para las operaciones de una de estas organizaciones. Esto les permitiría a los usuarios tener visibilidad de la índole, la cantidad, el momento y la incertidumbre de los ingresos ordinarios o recursos, así como de las partidas o artículos cuyo registro contable no se ha hecho en los estados financieros que podrían ayudar a comprender a todos los interesados.

2.23 Es probable que más información a revelar traiga consigo más costos. Los de elaborar más información a revelar pueden ser desproporcionados en comparación con los beneficios. También es posible que algunas entidades no tengan los recursos para suministrar la información.

### 3. Actuales fuentes de orientación internacional

3.1 Las actuales fuentes de orientación internacional, en relación con el registro contable y la medición de los ingresos ordinarios o recursos, se incluyen en las siguientes normas<sup>12</sup>:

- NIC ® 20 – Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
- Sección 23 y 24 de la Norma NIIF para las PYMES<sup>13</sup>
- NICSP 23 – Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias).

3.2 Todas las normas son compatibles con la entrega de información total de las entradas de dinero de beneficios económicos recibidos y por cobrar por la entidad por su propia cuenta<sup>14</sup>.

3.3 Todas las normas exigen que la medición inicial de los ingresos ordinarios se base en el valor razonable. Este se puede verificar mediante una referencia a un mercado activo o mediante valoración. Cuando una valoración utiliza técnicas de valor presente, es posible que se exija el descuento de los flujos financieros con el

---

<sup>12</sup> Existen muchas otras normas que abordan el tema de la contabilidad relacionada con los ingresos ordinarios o recursos. Entre ellas, se incluyen las normas contables para arrendamientos (ingresos ordinarios por arrendamientos), ingresos provenientes de contratos de construcción (las NICSP solamente), los contratos de seguro y las provisiones, pasivos y activos contingentes. Estas no se incluyen en la discusión sobre este tema. De igual manera, las normas contables que tratan sobre el registro contable y la medición de activos tampoco se incluyen.

<sup>13</sup> El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha comenzado un programa con el fin de revisar la Norma NIIF para las PYMES y, en especial, con el objetivo de pensar en la posibilidad de versiones actualizadas correspondientes a normas emitidas desde la última versión actualizada. Esto incluye la NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

<sup>14</sup> Sin embargo, la NIC 20 sí incluye una opción para excluir una subvención frente al costo de un activo o el gasto conexo.

propósito de reflejar el valor del dinero en el tiempo. Las transacciones con contraprestación se miden a la contraprestación recibida (después de los descuentos) y las transacciones sin esta se miden al valor razonable en la fecha de adquisición.

3.4 En general, la guía que las normas ofrecen se basa en el principio fundamental de que se hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos cuando es probable que la entidad reciba los beneficios económicos relacionados con la transacción y de que se pueden estimar tales ingresos de manera confiable. Esto se aplica al ingreso ordinario proveniente de las transacciones con contraprestación y sin esta. La guía también exige que una entidad tenga control sobre el activo (así se trate de efectivo o de otros activos).

3.5 Todas las normas exigen una mínima presentación de recursos entrantes. Se requiere más información a revelar que incluya la desagregación de saldos significativos. En lo que respecta a las transacciones sin contraprestación, esto se refiere a la índole y el tipo de estas.

### **Transacciones sin contraprestación**

3.6 La NIC 20 da orientación sobre la contabilización de los ingresos ordinarios o recursos procedentes de las subvenciones del gobierno. El registro contable de los ingresos ordinarios o recursos provenientes de estas se hace de manera sistemática durante los periodos en que la entidad hace el registro contable, como gastos, de los costos conexos que las subvenciones tienen por objeto compensar. La NIC 20 permite que se haga el registro contable del ingreso ordinario proveniente de las subvenciones, estipulado en el caso de activos fijos, durante la vida útil del activo, ya sea efectuando el registro contable de los ingresos diferidos en los estados de situación financiera, o bien reduciendo la subvención en el momento de establecer el valor registrado en los libros de contabilidad correspondiente al activo<sup>15</sup>.

3.7 La Norma NIIF para las PYMES también aborda el tema del tratamiento de las subvenciones del gobierno. A diferencia de la NIC 20, aquella exige que se haga el registro contable de una subvención que impone futuros requisitos de rendimiento especificados solamente como ingresos ordinarios o recursos; cuando se cumplan los requisitos de rendimiento sin opción de deducir la subvención, es momento de establecer el valor registrado en los libros de contabilidad correspondiente al activo.

---

<sup>15</sup> Esta norma ofrece la exclusión de gastos, lo cual permitía el marco conceptual en ese momento. La exclusión de gastos no la permite el actual marco conceptual de las NIIF.

3.8 Los criterios de registro contable y los fundamentos de medición, que aparecen en el Marco Conceptual de las NIIF, se podrían aplicar a otros ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación que no sean subvenciones del gobierno. Asimismo, los criterios de registro contable y los fundamentos de medición, que aparecen en la sección 2 de la Norma NIIF para las PYMES, Conceptos y Principios Generales, se podrían aplicar a otros ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación para quienes utilizan la norma. La aplicación de estos conceptos daría lugar, en ambos casos, a que se haga el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos y de un activo a valor razonable cuando una OSFL controle un artículo donado. Si una condición da lugar a una obligación presente para una de estas organizaciones, se podrá hacer el registro contable de un pasivo (en lugar de ingresos ordinarios o recursos) hasta que se haya satisfecho la obligación (en cuyo momento, se da de baja [se retira del registro contable] el pasivo y se hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos).

3.9 La NICSP 23 describe las transacciones sin contraprestación como aquellas en las que la «entidad recibe valor sin dar directamente uno aproximadamente igual a cambio». Esto incluye las transferencias de efectivo. La norma define, por separado, condiciones y restricciones, las cuales sientan las bases de las estipulaciones. Conforme a la NICSP 23, las condiciones incluyen una disposición obligatoria referente a «uso o devolución», es decir, a la entidad se le exige devolver los recursos al donante cuando no se cumplan las condiciones. Cuando estas se relacionan con una transferencia de efectivo, se hace el registro contable de un pasivo al ser la obligación presente que surge debido a las condiciones. Las restricciones son estipulaciones que no tienen esta disposición obligatoria referente a uso o devolución. Cuando las condiciones se relacionan con una transferencia de efectivo, no se hace el registro contable de ningún pasivo y sí se hace el de los ingresos ordinarios o recursos inmediatamente. La principal diferencia entre la NICSP 23 y la Norma NIIF para las PYMES es que la primera exige que haya una disposición obligatoria referente a uso o devolución con el fin de que una estipulación sea una condición; la segunda no exige eso.

3.10 El IPSASB ha publicado recientemente el ED 70, Revenue with Performance Obligations (Ingresos con obligaciones de cumplimiento), y el ED 71, Revenue without Performance Obligations (Ingresos sin obligaciones de cumplimiento). Conforme a estas propuestas, se haría el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos cuando se cumplan las condiciones. Cuando ya se ha recibido el efectivo, se hace el registro contable de un pasivo hasta que se hayan cumplido las mismas. Cuando estas se satisfagan antes de que se reciba el efectivo, se hará el registro contable de un activo. A diferencia de la NICSP 23, el ED 71 no exige que haya una disposición obligatoria referente a uso o devolución antes de que se difieran ingresos ordinarios o recursos. En este sentido, las propuestas que aparecen en el ED 71 y las disposiciones obligatorias que aparecen en la NIIF para las PYMES son similares.

3.11 El ED 71 aborda, de manera explícita, las transferencias de efectivo con el fin de adquirir o construir un activo fijo. Propone que se haga el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos procedentes de tales transferencias en efectivo mientras que se adquiere o se construye el activo y no durante la vida útil del mismo.

3.12 La NICSP 23 aborda específicamente los servicios en especie. A las entidades se les permite, pero no se les exige, hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos provenientes de los servicios en especie. Se invita a las entidades a revelar la índole y el tipo de las principales clases de estos servicios recibidos, como aquellos cuyo registro contable no se hace.

### **Valor razonable**

3.13 La NIIF 13 establece cómo medir el valor razonable, pero no especifica cuándo se ha de utilizar (esto se aborda en otras NIIF). Conforme a la NIIF 13, este se define con referencia a un precio de venta y salida del mercado (es decir, el precio que se podría lograr mediante la venta del activo), con lo cual se supone un máximo y mejor uso. Este tiene en cuenta toda restricción jurídica que pese sobre un activo. En consecuencia, si se donara un edificio a una OSFL con una restricción, el valor razonable reflejaría esa restricción.

3.14 En las NICSP, valor razonable<sup>16</sup> se define –en la NICSP 9 – Ingresos Ordinarios por Transacciones con Contraprestación– como “el importe (el monto) por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado (saldado) un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua (de manera independiente y en igualdad de condiciones)”. Esta definición, al referirse a un intercambio en lugar de a una venta, incluye tanto los valores en el momento de la salida (mejor precio a partir de una venta) como los valores de entrada (costo de reemplazar el potencial de servicio que una OSFL obtendrá al utilizar el activo).

## **4. Guía a nivel nacional<sup>17</sup>**

4.1 Las normas nacionales se han convergido, de forma diversa, en las Normas NIIF, la NIIF para las PYMES o las NICSP, o se han establecido de forma independiente de las normas internacionales. Por consiguiente, las diferencias en el registro contable del ingreso ordinario, entre las normas internacionales, se replican en cierta

---

<sup>16</sup> Tener dos definiciones de valor razonable podría ser confuso, lo cual es una de las razones por las que el IPSASB, en su Documento de Consulta Medición, propuso adoptar una definición de valor razonable que sea coherente con la NIIF 13. El IPSASB también ha propuesto utilizar un término alternativo para aquellas circunstancias en las que un valor actual que utiliza los precios de entrada (el costo de reemplazar el potencial de servicio de un activo) será necesario en el sector público.

<sup>17</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

medida en las nacionales. Es posible que las jurisdicciones permitan o exijan excepciones a las disposiciones obligatorias generales sobre registro contable y medición, principalmente con respecto a regalos y servicios en especie. También es posible que exijan información a revelar especificada. Estas varían entre las diferentes jurisdicciones.

4.2 Una jurisdicción ofrece una guía de orientación que normalmente se converge con la NIIF para las PYMES y algunas opciones adicionales se basan en las Normas NIIF. La guía aborda el tema de las subvenciones del gobierno, que se pueden contabilizar mediante el uso, ya sea del modelo de contabilidad de devengo (con base en la NIC 20) o el modelo de rendimiento (con base en la NIIF para las PYMES). También se da orientación sobre otros ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación; esta guía sigue el modelo de rendimiento que aparece en la NIIF para las PYMES. Es posible que esto traiga consigo subvenciones del gobierno y transferencias de efectivo desde otras fuentes que tienen diferentes tratamientos contables. Para evitar esta incoherencia, algunas guías de orientación específicas de sector rechazan el uso del modelo de contabilidad de devengo. Esta jurisdicción también da orientación específica correspondiente a regalos y servicios en especie:

- Las entidades deben analizar si los regalos en especie se pueden medir de manera confiable y si los beneficios de hacer el registro contable de los estos como activos superan los costos. Cuando sea poco práctico calcular o estimar el valor de un artículo donado con suficiente fiabilidad, no se hace el registro contable de ningún activo (y, por lo tanto, de ningún ingreso ordinario) en el momento del recibo; se hace el registro contable de los ingresos ordinarios en el período financiero en que se vende el artículo donado. En ausencia de un mercado abierto, se puede obtener un avalúo o una valoración a partir de otras fuentes, por ejemplo, el costo para el donante, o el valor estimado de venta (después de deducir los costos de venta). Cuando se distribuyen los elementos sin costo alguno, se hace el registro contable de los gastos y los ingresos ordinarios al mismo tiempo.
- Se hace el registro contable de los servicios en especie como ingresos ordinarios y un gasto cuando se puedan medir de manera confiable. El registro contable de los servicios que una entidad haya comprado se hace al valor para la entidad; se realiza el registro contable de otros servicios al valor razonable. Se exige información a revelar cuando no se hace el registro contable de los servicios en especie.

4.3 Una jurisdicción ofrece una guía de orientación que normalmente se converge con las NIIF. Se da más orientación sobre la aplicación de la NIIF 15 a las OSFL, en especial cuando se prestan servicios a beneficiarios que son terceros. Se da más orientación sobre los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación, cuyo registro contable se hace inmediatamente excepto cuando la transacción exige que una OSFL adquiera o

construya un activo no financiero. En estas circunstancias, se hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos a medida que la entidad satisface las condiciones referentes a la transferencia (es decir, a medida que se adquiere o se construye el activo).

- No se da ninguna orientación específica sobre el registro contable de regalos en especie (en lugar de en efectivo), aunque se invita a las OSFL a que revelen el inventario que se posee, aunque no se haya hecho el registro contable de este.
- Una OSFL puede hacer el registro contable de los servicios de voluntarios a valor razonable si se pueden medir de manera confiable, independientemente del hecho de que los servicios se habrían comprado si no se hubieran donado. Se invita a una OSFL a revelar información sobre servicios de voluntarios que recibe, tales como aquellos de los cuales no ha hecho el registro contable en los estados financieros.

4.4 Una jurisdicción da orientación para las OSFL que generalmente converge con las NICSP e incluye algunas orientaciones adicionales para las organizaciones. Se da una guía simplificada para organizaciones más pequeñas, pero esta sigue los principios que aparecen en la NICSP 23; es decir, se hace el registro contable de las donaciones inmediatamente a menos de que haya condiciones tales como una disposición obligatoria referente a uso o devolución. Este ente de establecimiento de normas también da orientación específica correspondiente a regalos y servicios en especie:

- La orientación para organizaciones más grandes permite la opción de no hacer el registro contable de los regalos en especie que concuerden con la definición de inventarios si no es factible medir de manera confiable su valor actual. Los regalos en especie para reventa dan lugar a ingresos ordinarios o recursos cuando se venden. No se hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos con respecto a regalos en especie para su distribución a los beneficiarios. Esto puede dar lugar a que el inventario no se incluya en el balance general de una OSFL. La guía del mismo ente de establecimiento de normas para entidades más pequeñas no exige que se haga el registro contable de los ingresos ordinarios en el caso del recibo de regalos en especie (aunque se haría el registro contable de los ingresos ordinarios si los bienes se vendieran posteriormente). Se hace el registro contable de regalo en especie, correspondiente a un activo fijo significativo, como activo e ingreso ordinario.
- Es posible que las entidades más grandes hagan el registro contable de los servicios de voluntarios que se puedan medir de manera confiable a valor razonable. Para las entidades más pequeñas, el registro contable de los servicios de voluntarios es opcional, y existe una disposición obligatoria en el sentido de que se revela información sobre servicios importantes recibidos.

4.5 Dos jurisdicciones han desarrollado normas nacionales que no se basan en las internacionales y exigen que se haga inmediatamente el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación cuando las donaciones no incluyan las condiciones. En una jurisdicción en la que la donación sí incluye condiciones, el registro contable del ingreso ordinario se aplaza solo cuando una disposición obligatoria referente a uso o devolución se relaciona con la condición. Este enfoque es similar al que aparece la NICSP 23. Los activos netos con restricciones de donantes (es decir, cuando no existe ninguna disposición obligatoria referente a uso o devolución) se deben presentar de forma separada de los activos netos sin restricciones.

- Esta jurisdicción no permite ni exige ninguna variación de la medición del valor razonable, pero da más orientación sobre la evaluación del valor razonable correspondiente a regalos en especie y activos fijos donados. A las OSFL no se les exige hacer el registro contable de los aportes de arte, tesoros históricos y artículos similares (a veces conocidos como bienes de patrimonio cultural) si se agregan a las colecciones.
- Se hace el registro contable de los servicios en especie (a valor razonable) cuando crean o mejoran un activo no financiero; o exigen mano de obra calificada que se tendría que haber comprado si no se hubiera entregado mediante donación.

4.6 En la otra jurisdicción en que la donación incluye condiciones, el ente de normalización establece una opción de política contable para el registro contable de donaciones. Una opción de política permite que se haga el registro contable de las donaciones con aportes, mediante el uso de un método de aplazamiento, en el cual se hace el registro contable de estas en el periodo relacionado con los gastos correspondientes. Este enfoque es similar al que aparece en la NIC 20 (cuando la transferencia de efectivo no se relaciona con un activo). El enfoque alternativo permite que se haga el registro contable de los ingresos inmediatamente, pero que se presenten como parte de un fondo restringido separado, que también mostrará los gastos relacionados. Este organismo nacional de normalización está revisando actualmente su guía de orientación sobre aportes. Este ente de establecimiento de normas también da orientación específica correspondiente a regalos y servicios en especie:

- Una entidad podrá optar por hacer el registro contable de los materiales y servicios de capital aportado cuando el valor actual se pueda estimar de manera razonable y los materiales y servicios se utilicen durante el giro normal de las operaciones y se hayan comprado. Es posible que se difiera y se haga el registro contable de los ingresos ordinarios con respecto a un activo fijo donado de la misma manera que la depreciación del activo fijo. Esto similar al enfoque que aparece en la NIC 20. De manera alternativa, se podrá utilizar el método del fondo restringido.

- Se podrá hacer el registro contable de los servicios en especie si se pueden medir de manera confiable y se han comprado para el uso en el giro normal de las operaciones o para construir un activo.

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 La NIIF para las PYMES sienta el punto de partida para la primera alternativa. Las NIIF determinan el punto de partida para la segunda alternativa teniendo en cuenta que las dos restantes se basan en las NICSP.

5.2 Se ofrecerá una guía específica para las OSFL conforme a todas las alternativas, lo cual incluye orientación para ayudar a la hora de distinguir entre transacciones con contraprestación y transacciones sin esta.

5.3 El principio contable propuesto en cada una de las alternativas se resume en la Tabla 5.1.

*Tabla 5.1. Resumen de las principales diferencias entre las alternativas*

	<b>Marco para los ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación</b>	<b>Excepciones al marco</b>
<b>Alternativa 1</b>	La Norma NIIF para las PYMES	No
<b>Alternativa 2</b>	Normas NIIF	No
<b>Alternativa 3</b>	NICSP	No
<b>Alternativa 4</b>	NICSP	Sí

5.4 La alternativa 1 exige que se haga el registro contable de todos los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación de conformidad con la Norma NIIF para las PYMES. Esto significaría, para los ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación distintos a las subvenciones del gobierno, que los Conceptos y Principios Generales que aparecen en la norma se utilizarían para aplicarse a otras transacciones sin contraprestación (es decir, se les exigiría a las OSFL que hicieran el registro contable de los ingresos ordinarios provenientes de los servicios y regalos en especie cuando se puedan medir de manera confiable). Como alternativa, las disposiciones obligatorias sobre subvenciones del gobierno se podrían aplicar a otros ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación puesto que es probable que esto dé lugar a una contabilidad similar. Se daría una guía específica para las OSFL adicional.

5.5 La alternativa 2 exige que se haga el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación utilizando los principios de la NIC 20 con el fin de ampliar el tratamiento de las subvenciones del gobierno a otros ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación (es decir, con el fin de hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación de forma sistemática durante los períodos en que la entidad haga el registro contable, como gastos, de los costos relacionados). Se daría una guía específica adicional para las OSFL con el fin de permitir el tratamiento coherente de todos los ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación. Al igual que con la alternativa 1, en la aplicación de estos principios, a las OSFL se les exigiría hacer el registro contable de los ingresos provenientes de los servicios y los regalos en especie cuando se puedan medir de manera confiable.

5.6 La alternativa 3 exige que los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación se contabilicen utilizando los principios que aparecen en la NICSP 23 (es decir, se hace el registro contable de los ingresos generalmente cuando una OSFL controle los activos, pero se difiere cuando hay condiciones). Se daría una guía específica adicional para las OSFL. En consecuencia, se fomentaría el registro contable de los ingresos ordinarios procedentes de servicios en especie, aunque no sería obligatorio, pero se exigiría que se haga el registro contable de todos los regalos en especie cuando se puedan medir de manera confiable.

5.7 La alternativa 4 exige que se contabilicen los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación utilizando los principios que aparecen en las NICSP. Además, se pensaría en la posibilidad de la inclusión de las excepciones que se sacan de diversas normas nacionales como parte de la guía específica para las OSFL. Las excepciones podrían:

- Permitir que las OSFL hagan el registro contable de los ingresos ordinarios procedentes de los regalos en especie donados para la venta en un punto de venta en lugar de ser al momento de recibirlos, cuando medir su valor sea poco práctico.
- Permitir que las OSFL no hagan el registro contable del inventario ni de los ingresos ordinarios o recursos al recibir los regalos en especie donados para su distribución, cuando medir su valor no sea práctico.
- Permitir que las OSFL hagan el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos y un gasto cuando los artículos se distribuyen o se utilizan para prestar servicios.
- Exigir más información a revelar cuando una OSFL utilice una de las excepciones permitidas.

5.8 Una cuestión específica para comentarios busca obtener opiniones sobre si las excepciones propuestas en la alternativa 4 deberían estar disponibles en las otras alternativas.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b></p> <p>Utilizar los principios de registro contable y medición provenientes de la Norma NIIF para las PYMES con una guía específica adicional para las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se hace el registro contable de las subvenciones del gobierno, como ingresos ordinarios o recursos, cuando se satisfagan las condiciones (requisitos de rendimiento).</li> <li>• Se hace el registro contable de otros ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación de conformidad con los criterios de registro contable y los fundamentos de medición que aparecen en la sección 2, <i>Conceptos y Principios Generales</i> (es decir, se les exigiría a las OSFL que hicieran el registro contable de los ingresos ordinarios cuando una controle los recursos; esto también exigiría el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos provenientes de los servicios en especie y los regalos en especie cuando se puedan medir de manera confiable). Como alternativa, las disposiciones obligatorias sobre subvenciones del gobierno se podrían aplicar a otros ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación puesto que es probable que esto dé lugar a una contabilidad similar.</li> <li>• No hay disposiciones</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El tratamiento de las transacciones sin contraprestación es coherente con las Normas NIIF y acata sin excepción la NIIF para las PYMES.</li> <li>• En términos generales, el tratamiento es coherente con las NICSP.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que una guía específica les sea útil a las OSFL en sus mecanismos especialmente complejos.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ofrece un marco para hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos y una guía de orientación que podrían ayudar a la coherencia.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que las OSFL no dispongan de sistemas en orden para hacer el registro contable de todos los servicios y regalos en especie, en especial las donaciones de alto volumen y bajo valor para reventa y aquellos servicios que no se comprarían de otra manera.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El tratamiento de las subvenciones del gobierno es incompatible con las subvenciones de otros proveedores, lo que menoscaba la comparabilidad dentro de los estados financieros de una OSFL.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que el costo de medir y hacer el registro contable de todos los regalos y servicios en especie sobrepase los beneficios, en especial en el caso de las OSFL más pequeñas.</li> </ul>

	obligatorias específicas para regalos o servicios en especie (siguen los mismos principios que otros ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación).		
--	--	--	--

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Hacer el registro contable de todos los ingresos ordinarios por transacciones sin contraprestación mediante el uso de los principios que aparecen en la NIC 20. Se da una guía específica para las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El registro contable de los ingresos ordinarios o recursos provenientes de las subvenciones del gobierno se hace de manera sistemática durante los periodos en que la entidad hace el registro contable, como gastos, de los costos conexos por los cuales las subvenciones tienen por objeto compensar.</li> <li>• Se hace el registro contable de todos los regalos en especie y los servicios en especie en el momento del recibo (con sujeción a que se satisfaga toda condición y que sea posible medirlas de manera confiable).</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se somete a la NIIF para las PYMES.</li> <li>• El tratamiento de los ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación es coherente con el tratamiento de las subvenciones del gobierno que aparece en la NIC 20.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que una guía específica les sea útil a las OSFL en sus mecanismos especialmente complejos.</li> <li>• Es posible que las opciones disponibles en la NIC 20 ofrezcan opciones que sean más fáciles de implementar (por ejemplo, la exclusión de las subvenciones de capital recibidas frente al costo del activo).</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ofrece un marco para hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos y una guía de orientación que podrían ayudar a la coherencia.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No es coherente con la Norma NIIF para las PYMES ni con las NICSP en lo referente a los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las OSFL tendrán que estar en capacidad de estimar el periodo en que se hará el registro contable de los gastos relacionados.</li> <li>• Es posible que las OSFL no dispongan de sistemas en orden para hacer el registro contable de todos los servicios y regalos en especie, en especial las donaciones de alto volumen y bajo valor para reventa y aquellos servicios que no se comprarían de otra manera.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que se reduzca la comparabilidad y la transparencia si las diferentes</li> </ul>

			<p>entidades adoptan diferentes enfoques hacia las directrices referentes a transacciones sin contraprestación.</p> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que el costo de medir y hacer el registro contable de todos los regalos en especie y los servicios en especie sobrepase los beneficios, en especial en el caso de algunas OSFL.</li> </ul>
--	--	--	--

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Hacer el registro contable de los ingresos ordinarios por transacciones sin contraprestación mediante el uso de los principios que aparecen en la NICSP 23. Se da una guía específica para las OSFL.</p>	<p>Se hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación cuando se satisfagan las condiciones (requisitos de rendimiento). Las condiciones siempre incluyen una disposición obligatoria referente a «uso o devolución».</p> <p>Se hace el registro contable de todos los regalos en especie en el momento del recibo (con sujeción a que se satisfaga toda condición y que sea posible medirlas de manera confiable).</p> <p>Se invita a las OSFL, pero no se les exige, hacer el registro contable de los servicios en especie.</p>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coherente con las NICSP y toma como base la guía escrita específicamente para transacciones sin contraprestación.</li> <li>• En términos generales, es coherente con la Norma NIIF para las PYMES.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enfoque pragmático, especialmente para las OSFL más pequeñas que tal vez tengan dificultades a la hora de medir los ingresos ordinarios procedentes de los servicios en especie en el momento del recibo.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mayor coherencia de los ingresos ordinarios cuyo registro contable se ha hecho por ingresos ordinarios con condiciones.</li> <li>• Más información a revelar sobre</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No es coherente con las Normas NIIF.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que permitir la elección de una política contable para los servicios en especie signifique que los estados financieros de las OSFL no son comparables con los de otras OSFL.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que el costo de medir y hacer el registro contable de todos los regalos en especie sobrepase los beneficios, en especial en el caso de las OSFL más pequeñas.</li> </ul>

		transacciones sin contraprestación.	
<p><b>Alternativa 4</b></p> <p>Hacer el registro contable de los ingresos ordinarios por transacciones sin contraprestación mediante el uso de los principios que aparecen en la NICSP 23. Introducir excepciones a las disposiciones obligatorias para los regalos en especie con base en algunas normas nacionales. Se da una guía específica para las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se hace el registro contable de todos los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación cuando se satisfagan las condiciones (requisitos de rendimiento). Las condiciones siempre incluyen una disposición obligatoria referente a «uso o devolución».</li> <li>• Permitir que las OSFL hagan el registro contable de los ingresos ordinarios procedentes de los regalos en especie donados para la venta en un punto de venta en lugar de ser al momento de recibirlos, cuando medir su valor sea poco práctico.</li> <li>• Permitir que las OSFL no hagan el registro contable del inventario ni de los ingresos ordinarios o recursos al recibir los regalos en especie donados para su distribución, cuando medir su valor no sea práctico. Permitir que las OSFL hagan el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos y un gasto cuando los artículos se distribuyen o se utilizan para prestar servicios.</li> <li>• Permitir (pero no exigir) que las OSFL hagan el registro contable de los servicios en especie, como ingreso ordinario y como gasto.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los principios fundamentales de registro contable coherentes con el tratamiento de las subvenciones del gobierno que aparecen en la NIIF para las PYMES.</li> <li>• Toma como base la guía escrita específicamente para transacciones sin contraprestación.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enfoque pragmático, especialmente para las OSFL más pequeñas que tal vez tengan dificultades a la hora de medir los ingresos ordinarios procedentes de los regalos en especie y los servicios en especie en el momento del recibo.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mayor coherencia de los ingresos ordinarios cuyo registro contable se ha hecho cuando hay condiciones.</li> <li>• Es posible que más información a revelar supere las diferencias a la hora de hacer el registro contable de los regalos y servicios en especie en los estados financieros.</li> <li>• Ofrece un marco para hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos y una guía de orientación que podrían ayudar a la coherencia.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No es coherente con las Normas NIIF.</li> <li>• Tomar como base marcos diferentes podría crear brechas o traer consigo incoherencias conceptuales.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que el uso de excepciones traiga consigo una falta de transparencia.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exigir más información a revelar cuando una OSFL utilice una de las excepciones permitidas.</li> </ul>	<p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que las excepciones reduzcan o eviten más costos.</li> </ul>	
--	---	--	--

**Cuestiones específicas para comentarios 3:**

- 3.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 3. Ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación? En caso negativo, ¿por qué?
- 3.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de tratamientos alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 3 es exhaustiva? Si no es así, por favor, describa sus alternativas factibles adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 3.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 3? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y explique por qué se deberían hacer.
- 3.d Por favor, indique el tratamiento alternativo que usted apoya para el Asunto 3 y las razones de su opinión.
- 3.e Si usted está a favor de una alternativa que no sea la alternativa 4 para el Asunto 3, ¿considera que las excepciones al registro contable y medición de los regalos y servicios en especie deberían estar disponibles conforme a su opción preferida?
- 3.f ¿Hay consideraciones realistas, por ejemplo, impactos en los umbrales de impuestos o auditorías, o interrogantes que se planteen a la hora de implementar su opción preferida para el Asunto 3?



### **Sección 3. Contabilización de recursos salientes (gastos y pasivos)**

Asunto 4. Gastos por subvenciones

### **Sección 3. Contabilización de recursos salientes (gastos y pasivos)**

En las primeras investigaciones, se identificaron relativamente pocos pasos que se relacionan con la contabilización de recursos salientes. Además de los gastos por subvenciones, que se describen más adelante, hay otros tres temas de los cuales se dice que tienen desafíos en cuanto a información financiera, que son pertinentes para la contabilización de recursos salientes.

Uno de los temas tiene que ver con el tratamiento de los gastos cuando una OSFL actúe en nombre de otra organización en calidad de agente. Este tema tiene implicaciones tanto en la renta como en los gastos y, como hace alusión a la relación entre entidades, se presenta junto con el tema sobre la entidad que informa (Asunto 2).

Dos de los temas; la clasificación de gastos (Asunto 8) y los costos de recaudación de fondos (Asunto 9), tienen que ver principalmente con la presentación y revelación de información financiera más que con la manera de contabilizar tales costos. Estos se han incluido con los otros temas que se relacionan con la presentación, el alcance y el contenido de la información financiera.

#### **Asunto 4. Gastos por subvenciones**

Muchas OSFL otorgan subvenciones a otras organizaciones con el fin de dar impulso a sus objetivos (los de las OSFL donantes). Este tema se refiere principalmente a qué gastos se les debería hacer el registro contable y cuándo, y a la información a revelar relacionada.

## **Asunto 4. Gastos por subvenciones**

### 1. Descripción del asunto

1.1 Las OSFL pueden adjudicar subvenciones a otras entidades (tales como otras OSFL) o personas. Las subvenciones pueden ser meramente en efectivo o constar de dinero en efectivo y otros activos. Es posible que las subvenciones parezcan convertirse en un «pagaré», posiblemente durante múltiples períodos sobre los que se informa, así como la transferencia inmediata de efectivo al destinatario.

1.2 Los mecanismos de subvenciones pueden ser complejos con la participación de múltiples acuerdos de agencia. Por ejemplo, es posible que las OSFL adjudiquen subvenciones a unas OSFL (destinatarios de subvenciones) que, a su vez, transfieren los fondos y otros activos a otras, y solamente el destinatario definitivo de la subvención presta servicios específicos a los usuarios de servicios. El destinatario definitivo será el organismo que lleve a cabo la actividad o función. Estos tipos de acuerdos pueden crear obligaciones separadas para cada organismo adjudicador de subvenciones. Habrá diferentes momentos de registro contable para los gastos por subvenciones en función de las características específicas de las transacciones.

### **Registro contable**

1.3 Es posible que un otorgante no esté seguro de cuándo hacer el registro contable de la totalidad o de una parte de los gastos por subvenciones debido a múltiples obligaciones en relación con el destinatario. Las obligaciones podrían exigir que una OSFL realice ya sea actividades específicas o bien genéricas como condición para tener derecho a recibir la subvención. Por ejemplo, se puede otorgar una subvención para prestar servicios de salud durante un período (actividades genéricas) o para llevar a cabo una serie de inoculaciones de niños escolares (específicas). En algunos casos, es posible que no esté claro si las condiciones de una subvención imponen una obligación al destinatario, por ejemplo, cuando las condiciones exigen que este utilice la subvención para cumplir los objetivos del destinatario de la misma.

1.4 Entender cuándo el hecho de que terminen en la práctica las obligaciones de un otorgante crea un nuevo desafío. Por ejemplo, si una entidad no cumple con las condiciones de la subvención, es probable que surjan preguntas sobre si sigue existiendo una obligación de pagarla o si se tiene que reembolsar una parte o la totalidad de la misma.

1.5 Puede haber un período de tiempo significativo antes de que el otorgante esté en capacidad de confirmar que se han llevado a cabo las actividades. Los organismos adjudicadores de subvenciones no certificarán la finalización de una subvención o proyecto específico hasta el final del período de adjudicación de esta. Es posible que un otorgante no esté seguro de que los destinatarios de la subvención hayan cumplido con todas las condiciones hasta que se haya finalizado, lo que puede traer consigo incertidumbre acerca del registro contable para quienes elaboran estados financieros.

### **Información a revelar**

1.6 Los donantes y demás partes interesadas desearán tener una noción clara de los gastos, las obligaciones y los compromisos de una OSFL. Es posible que la falta de orientación en cuanto a las subvenciones traiga consigo incoherencias, por lo que es posible que a los usuarios de los estados financieros de una OSFL les parezca que ocasiona dificultades en la tarea de evaluar el rendimiento financiero. La orientación daría claridad, en especial cuando se adjudican estas subvenciones mediante mecanismos organizacionales complejos o con el paso del tiempo. La guía de orientación también puede ser beneficiosa para quienes elaboran cuentas.

## **2. Desafíos en cuanto a información financiera**

2.1 Actualmente, no se aborda de manera explícita el tema de los gastos por subvenciones en las normas internacionales de contabilidad al tratarse de transacciones sin contraprestación. Sin ninguna orientación específica sobre las transacciones referentes a gastos por subvenciones para ayudar a las OSFL con el registro contable y la medición, el tratamiento contable de los gastos por subvenciones puede ser un problema considerable para las OSFL.

### **Registro contable**

2.2 Las dificultades surgen porque no siempre está claro lo que se le ha prometido a un destinatario de una subvención ni los compromisos que se han creado. Dado que se pueden adjudicar las subvenciones durante varios períodos sobre los que se entrega información financiera, una OSFL tendrá que considerar si se debiese hacer el registro contable del monto total como gasto inmediatamente o si no se debería hacer tal registro contable hasta el período sobre el que se informa para el que se destina la subvención. También es posible que surjan problemas de medición cuando el valor del dinero en el tiempo es considerable.

2.3 Es posible que se exijan juicios significativos con el fin de establecer cuándo se debería hacer el registro contable de unos gastos por subvenciones. Los otorgantes podrán imponer condiciones al destinatario de la subvención, lo cual tiene impacto cuando se hace el registro contable de una. Cuando estas quedan registradas

en un acuerdo de subvención, es posible que las decisiones sobre registro contable sean más claras, pero cuando no existe un acuerdo de subvención, esto puede ser más difícil. Algunas condiciones pueden ser más significativas que otras, lo que también puede influir en el análisis sobre si se han cumplido las condiciones o no.

2.4 Cuando la subvención se paga antes de que se cumplan las condiciones, se pueden presentar problemas específicos. Podría haber dos circunstancias diferentes:

- Las condiciones se refieren a la manera en que se gasta la subvención; en estos casos, es posible que el otorgante necesite evaluar si se cumplen las condiciones (que podrían tener lugar en etapas) o si es probable que se cumplan.
- Las condiciones se refieren a la manera en que se siguen utilizando los artículos que el beneficiario de las subvenciones adquiere a efectos del programa de subvenciones o si estos se venden.

2.5 Es posible que se tenga que hacer el registro contable de una transacción separada cuando exista la obligación de devolver un activo. Normalmente, no se da el caso de que un organismo adjudicador incluya condiciones o estipulaciones de devolución. Es posible que haya obstáculos jurídicos a la devolución de subvenciones o aportes. Sin embargo, cuando un acuerdo de subvención incluye condiciones de devolución, es posible que la entidad adjudicadora tenga que considerar si tiene un activo antes de que el destinatario de la subvención cumpla sus obligaciones conforme al acuerdo de esta.

2.6 Puede ser un desafío identificar un hecho que obliga entre las partes con el fin de hacer el registro contable de unos gastos por subvenciones. Esta necesidad existe si la relación de otorgante a destinatario es directa (es decir, de otorgante a destinatario) o indirecta (es decir, de una OSFL otorgante, a una OSFL intermediaria, al destinatario).

Las relaciones indirectas hacen que las transacciones sean más complejas. Además, cualquier OSFL intermediaria tendrá que considerar si está actuando en calidad de agente en la transacción o si está actuando en calidad de principal en la tarea de adjudicar la subvención al destinatario.

2.7 Dependiendo de la elección del momento oportuno para la transferencia o el pago en efectivo, es posible que una OSFL tenga que hacer el registro contable de un devengo o una provisión en sus cuentas. Cuando el beneficiario de la subvención haya cumplido las condiciones de la subvención o cuando esta no tenga condiciones, una OSFL tendrá que acumular como devengo tales cantidades. Las OSFL tendrán que analizar cada promesa hecha a los destinatarios de la subvención por separado. En algunos casos, tal vez sea posible aplicar un enfoque de cartera a esas subvenciones.

2.8 Es probable que haya un pasivo contingente cuando una OSFL haya hecho una promesa, pero no puede medir su valor. Es posible que una OSFL se haya comprometido a efectuar un pago de una subvención (y ha creado una obligación), pero este no se puede medir (tal vez porque se trata de pagos por etapas y la última no es mensurable). Si se puede medir, entonces sería una provisión según lo expuesto en el parágrafo 2.7 anterior. Se informaría de los pasivos contingentes en los estados financieros.

### **Información a revelar**

2.9 La información a revelar sobre subvenciones pagadas y compromisos es importante para que las partes interesadas ofrezcan transparencia. La información a revelar sobre los compromisos que todavía no se reflejan en las cuentas es relevante, especialmente para aquellas OSFL que otorgan subvenciones considerables. También se tiene que analizar la presentación de las subvenciones en el estado de rendimiento financiero. Una OSFL tendrá que analizar si un análisis sobre gastos por índole y por función suministra la mejor información a las partes interesadas.

### **3. Actuales fuentes de orientación internacional**

3.1 Las actuales fuentes de orientación internacional no se ocupan de los gastos por subvenciones de manera explícita. Las guías actuales se basan en las disposiciones generales para el registro contable de las provisiones y la entrega de información sobre pasivos contingentes que están dentro de las NIIF, la NIIF para las PYMES y las NICSP:

- NIC 37 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
- Sección 21 – Provisiones y Contingencias de la Norma NIIF para las PYMES
- NICSP 19 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

3.2 Conforme a estas normas, se reconocería a través del registro contable de unos gastos correspondientes a una subvención y un pasivo cuando una OFSL tenga la obligación presente de financieros de la entidad creada mediante un hecho anterior, es decir, un compromiso (u obligación implícita), y cuando el monto de la subvención se pueda medir de manera confiable. El registro contable de la subvención tendría lugar cuando una OSFL no tenga otra alternativa realista que la de saldar una obligación para pagar la subvención (y, por lo tanto, es probable que haya una salida de recursos).

3.3 Cuando se hace el registro contable de un gasto, se siguen las disposiciones obligatorias de las normas correspondientes para la presentación, medición e información a revelar sobre este y se tiene que verificar mediante referencias a otras referencias sobre la índole o la función de los gastos.

3.4 La elección del momento oportuno para el registro contable de una subvención dependería de cualquier condición que se incluya en la subvención (es decir, cuando las condiciones sean tales que no habría alternativa realista a saldar la obligación para pagar la subvención). Si no hay condiciones y se ha creado una obligación, entonces se tendría que hacer el registro contable de la subvención como un gasto en el periodo sobre el que se informa cuando se creó la obligación. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea considerable, se tendría que hacer el registro contable de la subvención a valor presente.

3.5 Dado que las actuales fuentes de orientación no abordan el tema de los gastos por subvenciones de manera explícita, las normas existentes no dan orientación específica para abarcar las obligaciones de cumplimiento que un otorgante impone, ni las actuales fuentes de orientación abordan el tema de la obligación que el otorgante crea al aceptar una subvención.

3.6 El IPSASB tiene un proyecto actual sobre Gastos por Cesiones, el cual da orientación, de manera explícita, para las transacciones referentes a gastos por subvenciones. El ED 72 – Gastos por Cesiones define este término como el gasto que surge de una transacción, distinta a impuestos, en la que una entidad presta un servicio o suministra un bien u otro activo a otra entidad (la cual puede ser una persona) sin recibir directamente ningún bien, ni servicio, ni ningún otro activo a cambio.

3.7 El ED 72 aborda el tema del registro contable y medición de las obligaciones de cumplimiento al distinguir entre los casos en que al destinatario de la transferencia se le exige satisfacer las obligaciones de cumplimiento transfiriendo bienes o servicios a un tercero beneficiario y los casos en que al destinatario de la transferencia no se le exige satisfacer obligaciones de cumplimiento. El ED 72 también da orientación que aborda el tema de la contabilización de las subvenciones de diversos años.

#### 4. Guía a nivel nacional<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

4.1 Varias jurisdicciones acatan las normas internacionales, es decir, ya sea las Normas NIIF o bien las disposiciones de las NICSP, a raíz de los tratamientos contables correspondientes al registro contable de las subvenciones como se describió anteriormente en la Sección 3 del presente documento sobre los asuntos.

4.2 Otras jurisdicciones se basan en las mismas disposiciones o similares y dan orientación adicional. Un conjunto de guías de orientación a nivel nacional adopta el enfoque general hacia el registro contable de los pasivos o provisiones correspondientes a los otorgantes, pero también incluye, de manera explícita, el concepto de obligaciones de cumplimiento.

4.3 Estos PCGA nacionales exigen que se haga el registro contable de un pasivo y de un gasto cuando se haya contraído un compromiso, siempre y cuando se hayan satisfecho la definición y los criterios de registro contable, la obligación sea tal que la entidad, siendo realistas, no se pueda retirar de ella y el derecho de la otra parte no dependa de las condiciones relacionadas con el cumplimiento.

4.4 Otra jurisdicción ha publicado guías de orientación sobre cómo contabilizar aportes hechos y recibidos. Define una promesa de dar como un acuerdo escrito u oral para aportar efectivo o activos a otra entidad. Es posible que una promesa de donación sea con condiciones o bien sin ellas. Se hace el registro contable de los aportes hechos como gastos en el periodo en que se hacen (inmediatamente si son sin condiciones o una vez que estas se cumplan) y como disminuciones de activos o aumentos de pasivos en función de la forma de los beneficios dados.

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 En gran medida, las normas internacionales y nacionales exigen que una entidad haga el registro contable de un pasivo y de un gasto cuando un otorgante se compromete a proporcionar recursos al destinatario de la subvención (persona, organización o entidad). Algunas jurisdicciones incluyen disposiciones que hacen alusión, de manera explícita, a las obligaciones de cumplimiento o cuando la subvención se entrega con condiciones o tienen algunas que se deben cumplir.

5.2 La Alternativa 1 se basa ya sea en las Normas NIIF, la NIIF para las PYMES o bien en las NICSP con guía de orientación adicional para ayudarles a las OSFL con asuntos específicos de ellas. Esto incluiría la información a revelar adicional recomendada. Se podrían preparar las guías de orientación de manera que concuerden con uno de estos marcos internacionales, pero, en consonancia con la Parte 1. Capítulo 5, la preferencia sería la Norma NIIF para las PYMES.

5.3 La Alternativa 2 se basa en la Alternativa 1, pero exige que se incorporen los principios propuestos en el ED 72 – Gastos por Cesiones de las NICSP. Incorporar estos principios daría orientación adicional en lo referente a subvenciones con obligaciones de cumplimiento y acuerdos plurianuales.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b></p> <p>Seguir las normas internacionales (ya sea las Normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES o las NICSP) e incluir más guías sobre registro contable, medición e información a revelar que incluyan condiciones relacionadas con obligaciones de cumplimiento.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hacer el registro contable de un pasivo y de un gasto correspondiente a la subvención cuando se ha creado una obligación.</li> <li>• Dar más orientación sobre condiciones relacionadas con obligaciones de cumplimiento.</li> <li>• Dar más orientación sobre subvenciones plurianuales.</li> <li>• Dar orientación sobre la información a revelar correspondiente a subvenciones y compromisos relacionados.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No hay desviaciones de las normas internacionales.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La orientación adicional suministrará información pertinente con el fin de permitirles a las OSFL decidir cuándo tienen la obligación de pagar una subvención.</li> <li>• Es posible que la orientación adicional les ayude a las OSFL a decidir la manera de hacer el registro contable de los planes plurianuales.</li> </ul>	<p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Falta de comparabilidad entre las OSFL debido a diferentes interpretaciones.</li> </ul>

<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Seguir ya sea las Normas NIIF, la Norma <i>NIIF para las PYMES</i> o las NICSP e incluir más guías sobre registro contable y medición que incluyan enfoques relacionados con obligaciones de cumplimiento, que el IPSASB propone en el ED 72 cuando las NICSP no se utilizan como la base.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hacer el registro contable de un pasivo y de un gasto correspondiente a la subvención cuando se ha creado una obligación.</li> <li>• Dar más orientación sobre condiciones relacionadas con obligaciones de cumplimiento.</li> <li>• Dar más orientación sobre subvenciones plurianuales.</li> <li>• Dar orientación sobre la información a revelar correspondiente a subvenciones y compromisos relacionados.</li> <li>• Especificar que la OSFL que adjudica la subvención informará sobre transacciones considerables de tal manera que todos los usuarios entiendan las transacciones y los compromisos que asumió la OSFL que la adjudica.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la guía a partir de las NICSP sea útil para las decisiones sobre registro contable.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la orientación adicional les ayude a las OSFL a decidir la manera de hacer el registro contable de los planes plurianuales.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mayor comparabilidad referente a la entrega de información sobre subvenciones entre las OSFL.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que cree desviaciones de las Normas NIIF o de la Norma <i>NIIF para las PYMES</i> para acuerdos complejos con múltiples obligaciones de cumplimiento.</li> </ul>
---	---	---	--

**Cuestiones específicas para Comentarios 4:**

- 4.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 4. Gastos por subvenciones? En caso negativo, ¿por qué?
- 4.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de tratamientos alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 4 es exhaustiva? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 4.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 4? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y por qué se deberían hacer.
- 4.d Por favor, indique el tratamiento alternativo que usted apoya para el Asunto 4 y las razones de su opinión.



#### **Sección 4. Contabilización de activos financieros y no financieros**

Asunto 5. Medición de activos no financieros que se poseen para beneficio social

Asunto 6. Inventario que se posee para uso o distribución

## **Sección 4. Contabilización de activos financieros y no financieros**

Se han identificado varios asuntos en anteriores investigaciones que se relacionan con activos no financieros. Entre los temas, se incluye el de los activos especializados que las OSFL poseen, bienes de patrimonio cultural, contratos de arrendamiento con canon reducido y acuerdos de concesión de servicios. También hay asuntos relacionados con activos financieros, en especial, préstamos con tasas de interés reducidas.

Se propone la inclusión de dos de los temas (consulte más abajo) en la Guía inicial, ya que cumplen con los cuatro criterios para recibir prioridad. El resto se abordará en una fecha posterior.

### **Asunto 5. Medición de activos no financieros que se poseen para beneficio social**

Los activos tangibles e intangibles que se poseen para su uso en la consecución de los objetivos de la OSFL y no para obtener rendimientos financieros es un asunto específico para las organizaciones sin fines de lucro, en especial cuando existe la necesidad de deteriorar el valor de estos.

Este tema trata de abordar cuestiones relacionadas con:

- Cómo se miden los activos inicial y posteriormente.
- Deterioro del valor, incluso cuando se hace el registro contable de uno, cómo se mide y qué información a revelar se debería suministrar.

### **Asunto 6. Inventario que se posee para uso o distribución**

El inventario que se posee para uso o distribución a usuarios de servicios también se ha descrito como un asunto específico para las OSFL, en especial cuando el inventario se ha donado en lugar de comprarse.

Algunas de las preguntas específicas que este tema trata de abordar son:

- La medición inicial y posterior de los bienes donados de bajo valor.
- La medición de los inventarios percederos y qué información a revelar se debería suministrar sobre estos.
- Deterioro del valor, incluso cuando se hace el registro contable de uno, cómo se mide y qué información a revelar se debería suministrar.

## **Asunto 5. Medición de activos no financieros que se poseen para beneficio social**

### 1. Descripción del asunto

1.1 Las OSFL utilizan una amplia gama de activos en la prestación de servicios. Entre estos, se pueden incluir activos tan diversos como instalaciones comunitarias, bodegas o edificios y equipos hospitalarios. Es posible que la medición de los activos tangibles (propiedades, planta y equipo) en el sector de las organizaciones sin ánimo de lucro sea más difícil que en el sector de las organizaciones comerciales porque es mucho más probable que las OSFL posean estos activos para su potencial de servicio, es decir, a efectos de beneficio social y público, en lugar de que sea para su rendimiento económico o financiero.

1.2 Los activos podrían producir algunos flujos de entrada de efectivo, incluso cuando se posean principalmente a efectos de beneficio social y público. Por ejemplo, es posible que una OSFL administre un centro comunitario que ofrece clases por las que recibe honorarios o da clases gratis para toda la comunidad. Aunque el centro comunitario en este ejemplo está generando flujos de efectivo, los objetivos benéficos de una OSFL son tales que lo está haciendo con fines sociales.

1.3 Podrían surgir problemas para determinar la frontera entre los activos que se poseen con fines operacionales y los que se poseen con fines de inversión. Por ejemplo, cuando una OSFL tiene activos que se alquilan, como vivienda, podría ser a efectos de beneficio social o de producir rendimientos financieros. Establecer esto dependerá de los objetivos que una OSFL tiene para el uso del activo.

1.4 Puede ser importante que las partes interesadas comprendan los activos que se utilizan para prestar los servicios, en especial su capacidad operativa. Es posible que a los donantes y demás financiadores les interese especialmente entender la posición correspondiente a los activos a los que han aportado y, por lo tanto, cuán eficazmente se han utilizado sus donaciones (y demás fondos).

### **Medición inicial**

1.5 Es posible que a las OSFL les parezca más difícil registrar los activos que se han donado. Resulta probable que estén listas rápidamente para medir un activo en el momento de la adquisición si se compra o si se construye en sí. La razón de lo anterior es que debería tener una comprensión completa del costo original y de los costos posteriores utilizados para mantener o mejorar el activo. Sin embargo, tanto el registro contable como la medición pueden ser tareas que implican un reto cuando se ha donado el activo.

1.6 Algunas veces puede ser difícil establecer si una OSFL tiene derechos a los beneficios inherentes a los activos. A su vez, es posible que esto traiga consigo complejidades en la medición, en especial cuando se entrega el activo a una OSFL durante un periodo de tiempo limitado o para una tarea o proyecto específico. Sin embargo, en este documento, no se consideran estos tipos de acuerdos (activos con derecho de uso) cuando son en realidad un arrendamiento.

### **Deterioro del valor**

1.7 Es posible que se reduzca el valor para una OSFL a partir de los servicios que se respaldan mediante los activos si estos se dañan o se deterioran (deterioro del valor). Tal vez se tengan que analizar de nuevo las tablas de depreciación o esto podría dar un indicio de que se debería someter el activo a una revisión por deterioro del valor. Además, es posible que el donante de un activo que, en realidad, se ha prestado exija que se lo devuelvan antes de lo previsto en un principio, lo que afectará el valor de los servicios que se pueden prestar.

1.8 Tal vez sea difícil medir los deterioros del valor cuando una OSFL está utilizando activos para su potencial de servicio, en lugar de sacar el mayor provecho de las utilidades económicas. Cuando se deteriore el valor de los activos, las OSFL deben asegurarse de que el importe (valor registrado) en libros (contables) no exceda lo que puede obtener por ese activo. En muchos casos, los flujos de efectivo recibidos por un edificio, como el ejemplo del centro comunitario que aparece en el párrafo 1.2, cuando se utilicen flujos de efectivo para calcular o estimar el valor del activo para una OSFL, no reflejarían el valor de ese uso para una organización sin fines de lucro.

2. Desafíos en cuanto a información financiera

### **Medición inicial**

2.1 Se espera que se haga el registro contable de los activos comprados o construidos a un costo histórico en el momento del registro contable inicial. Cuando una OSFL adquiere propiedades, planta y equipo, se tiene que incluir esta partida como un activo (registro contable inicial) en el estado de situación financiera (balance general), independientemente de si genera ingresos o no.

2.2 Se mantendrá el registro contable de todos los activos, así como están en sus balances generales, incluso cuando sean no generadores de efectivo, con lo cual se supone que una OSFL está utilizando completamente los activos con el fin de cumplir sus objetivos, es decir, tienen potencial de servicio. Este incluye el uso que una organización sin fines de lucro hace de un activo con el fin de cumplir sus propósitos a efectos de la organización.

2.3 Es necesario obtener una estimación del valor de los activos donados. Puede haber desafíos para establecer un valor inicial puesto que no ha habido ningún costo para una OSFL. Establecer un valor adecuado puede ser especialmente difícil cuando se done un activo que proporcione ya sea más capacidad o bien una especificación más alta de la que una OSFL necesita. La cuestión tratada sobre ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación (documento sobre el Asuntos 3) también analiza los activos donados.

### **Medición posterior**

2.4 Las entidades tienen que decidir cómo seguir midiendo el activo una vez que se haya hecho su registro contable. Las normas internacionales de contabilidad exigen que los valores de los activos se actualicen en intervalos periódicos (mediciones posteriores). Esto puede ser a un costo histórico (el “modelo de costo”) o bien a un monto revaluado. Esta es una decisión importante que tiene que reflejar las necesidades de las partes interesadas de una OSFL.

2.5 El costo histórico, como base de la medición posterior, distribuye el costo inicial de un activo a lo largo de su vida útil a la entidad. Los saldos acumulados muestran el “costo que aún está por consumirse”. Es posible que el costo histórico sea atractivo para su uso en mediciones posteriores debido a su facilidad de uso y comprensibilidad para los usuarios. Ofrece un enlace directo a las transacciones que una OSFL lleva a cabo.

2.6 Es posible que la medición de algunos activos utilizando el costo histórico no refleje su utilidad para una OSFL. Los activos que estas organizaciones poseen tienen como objetivo prestar servicios a los usuarios de servicios y no principalmente por la renta o los rendimientos económicos que producen o por su valor de mercado (el precio por el que se puede vender un activo). Es posible que sea más adecuada una valoración que refleje el valor de los activos para la empresa, por ejemplo, el costo de reemplazar el producto o servicio de un activo. Si el valor de un activo aumenta debido a una mayor prestación potencial de servicios, no se haría el registro contable de esto en las mediciones de costo histórico.

2.7 La medición de activos utilizando el modelo de revalorización puede ser costosa. Las OSFL necesitarían mantener valoraciones de activos para que sean precisas sustancialmente en la fecha de entrega de información. Es posible que esto exija un aporte de recursos fundamental de parte del personal de las OSFL y las ideas de los peritos evaluadores, que tal vez sean de costos inasequibles, especialmente para las OSFL más pequeñas. Además, tales organizaciones necesitarán personal que tenga suficientes habilidades para ser capaz de redactar instrucciones para los peritos evaluadores.

2.8 Los activos que podrían medirse al “máximo y mejor uso” podrían exceder de lejos el valor operativo de una OSFL, lo cual trae consigo dificultades en la aplicación del modelo de revalorización. Por ejemplo, se podrían convertir las oficinas en alojamiento residencial de alto valor, pero este uso no estaría dentro de los objetivos de una OSFL. Es posible que la medición que utiliza el modelo de revalorización también plantee interrogantes sobre cómo se debería cobrar la depreciación y cómo se puede identificar y medir el deterioro del valor, en especial cuando el valor en conjunto de un activo está aumentando.

2.9 Es posible que surjan cuestiones de medición similares para activos intangibles, aunque tengan menos probabilidad de revestir importancia o de presentarse con frecuencia.

### **Deterioro del valor**

2.10 Se necesita una revisión anual del deterioro del valor cuando haya indicios de esto independientemente de si se utiliza el modelo de revalorización o de costo con el fin de evaluar si el activo tiene un valor más bajo que su valor registrado en los libros de contabilidad. Es posible que una OSFL tenga dificultad a la hora de medir el deterioro del valor puesto que tal vez no posea información sobre flujos de efectivo, a partir de la cual se pueda estimar o calcular los deterioros del valor. Cuando una OSFL utiliza el modelo de revalorización y está en capacidad de medir su valor en uso conforme a dicho modelo, es probable que tales deterioros del valor se reflejen por intermedio de un deterioro en el potencial de servicio. Esto podría exigir juicios significativos por la gerencia de una OSFL y es probable que les exija a los expertos entregar tales mediciones.

### **Información a revelar**

2.11 Tal vez sea importante para los donantes y demás partes interesadas entender la capacidad operativa de los activos cuando se evalúa el desempeño de servicios o actividades específicas a las cuales hayan aportado. Cuando una valoración muestra la capacidad operativa de un activo, podría permitirles a los usuarios entender el costo real de consumir los recursos que los activos ofrecen para prestar servicios, en lugar de lo que una OSFL habría podido pagar por ellos. Sin embargo, cuando las OSFL utilizan el modelo de revalorización, tiene que quedar clara la forma en que la información suministrada en las valoraciones sirve de aporte al trabajo de administración y a la rendición de cuentas.

2.12 Las OSFL tendrán que explicar los fundamentos de medición que utilizan al enajenar los activos con el fin de ayudarles a los usuarios de los informes financieros cuando esto revista importancia relativa. En caso de que un activo se convierta en algo más de lo necesario, es posible que el precio de venta o enajenación sea sustancialmente diferente al valor registrado en los libros de contabilidad correspondiente a tal activo. Las partes

interesadas querrán entender la diferencia entre el valor económico alcanzado en la eliminación y el valor que una OSFL ha derivado de su uso.

### 3. Actuales fuentes de orientación internacional

#### 3.1 Las normas internacionales para la medición de los activos tangibles y de los arrendamientos son:

- Las secciones 17 y 27 de la Norma NIIF para las PYMES
- NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo
- NICSP 17 – Propiedades, Planta y Equipo
- NIIF 13 – Medición del Valor Razonable
- NIC 36 – Deterioro del Valor de los Activos
- NICSP 21 – Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo
- NICSP 26 – Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo

### **Propiedades, Planta y Equipo**

3.2 Las normas de propiedad, planta y equipo, tales como la Norma NIIF para las PYMES, exigen que se mida inicialmente los activos al costo.

3.3 La NIC 16, la NICSP 17 y la Norma NIIF para las PYMES les ofrece a las entidades la opción de medir posteriormente propiedades, planta y equipo mediante el uso ya sea del modelo de costo o bien a la cantidad revalorizada y estipulan que esta política se debe aplicar a toda la clase de activos.

3.4 Las normas también exigen que las revalorizaciones se realicen con suficiente periodicidad con el fin de garantizar que el valor registrado en los libros de contabilidad no sea sustancialmente diferente al que se establecería mediante el uso del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

3.5 El modelo de revalorización, conforme las normas internacionales, les exige a las entidades medir propiedades, planta y equipo a valor razonable en la fecha de la revalorización menos cualquier depreciación acumulada posterior y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulado posterior.

## Valor razonable

3.6 Las Normas NIIF establecen que los activos (o pasivos) medidos a valor razonable deben someterse a las disposiciones obligatorias sobre medición e información a revelar conforme a la NIIF 13 – Medición del Valor Razonable. En la NIIF 13 se define valor razonable como:

*"El precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición".*

En lo referente a los activos no financieros, la NIIF 13 exige que los activos se midan al "máximo y mejor uso", y brinda orientación sobre las técnicas que se permiten según la norma, es decir, el enfoque de mercado, el enfoque de costos —el cual estipularía, en ciertas circunstancias, la medición a un costo de reposición depreciado— y el enfoque de renta.

3.7 La Norma NIIF para las PYMES o las NICSP no tienen un patrón de medición dedicado aparte o equivalente para el valor razonable y ambas utilizan una definición de valor razonable diferente a la que se incluye en el párrafo 3. La NICSP 17 establece que el valor razonable de una propiedad normalmente lo determina un acervo probatorio con base en el mercado, mediante valoración. La Norma NIIF para las PYMES utiliza una jerarquía para calcular el valor razonable con base en los precios de mercado. Tanto el IASB<sup>19</sup> como el IPSASB<sup>20</sup> tienen proyectos en marcha en los que se está considerando el impacto de la NIIF 13.

3.8 Conforme a la NICSP 17, en casos en los que no exista ningún acervo probatorio con base en el mercado sobre el valor razonable debido a la índole especializada del activo, una entidad podrá calcular el valor razonable mediante el uso de los enfoques del costo de reproducción, el costo de reposición depreciado, el costo de restauración o las unidades de servicio.

3.9 Una parte importante de entender el valor de un activo para una entidad de servicios de atención al ciudadano es el concepto de potencial de servicio, el cual se describe, en el Marco Conceptual<sup>21</sup> del IPSASB, como la capacidad de prestar servicios que aporten al logro de los objetivos de la entidad. Es más probable que la

---

<sup>19</sup> El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha comenzado un programa con el fin de revisar la Norma NIIF para las PYMES y, en especial, con el fin de pensar en la posibilidad de versiones actualizadas correspondientes a normas emitidas desde la última versión actualizada. Esto incluirá a la NIIF 13 – Medición del Valor Razonable.

<sup>20</sup> El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público ha consultado recientemente lo referente a la medición en todas las NICSP. El IPSASB está pensando en la posibilidad de incluir la definición de valor razonable como parte de su proyecto sobre medición.

<sup>21</sup> Marco Conceptual para la Información Financiera con Fines Generales por Entidades del Sector Público, del IPSASB, de octubre de 2014.

medición del valor en uso refleje el valor de los servicios respaldados y, por consiguiente, su potencial de servicio para una entidad.

### **Deterioro del valor**

3.10 La NIC 36 – Deterioro del Valor de los Activos exige que una evaluación se haga al final de cada periodo sobre el que se informa si hay algún indicio de que el valor de un activo esté deteriorado. Ofrece una lista de indicios de deterioro del valor con el fin de prestar asistencia para tal evaluación. Si hay un indicio de que el valor de un activo esté deteriorado, entonces se debe estimar o calcular el importe recuperable (monto recuperable) del activo. El monto recuperable es el valor más alto entre el valor razonable de un activo (menos los costos de enajenación) y su valor en uso.

3.11 El IPSASB ha publicado dos normas sobre deterioro del valor, la NICSP 26 – Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo (con base en la NIC 36) y la NICSP 21 – Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo, redactadas para las circunstancias propias del sector público. La NICSP 21 define monto recuperable como el valor más alto entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo (menos los costos de venta) y su valor en uso, teniendo en cuenta que este es el valor presente del potencial de servicio restante del activo.

## 4. Guía a nivel nacional<sup>22</sup>

4.1 La guía a nivel nacional es coherente ya sea con las Normas NIIF o bien con las disposiciones obligatorias del IPSASB correspondientes al registro contable y medición inicial, la medición posterior y el deterioro del valor. Por tal motivo, las disposiciones obligatorias sobre entrega de información dependen del marco adoptado. Una jurisdicción acata el enfoque de las NICSP, pero potencia esto con orientación sobre la estimación del valor razonable utilizando el método de costo de reposición depreciado, que las entidades de beneficio público utilizan frecuentemente.

4.2 Una jurisdicción no permite el modelo de revalorización. En estos PCGA, al igual que en las Normas NIIF, el valor de un activo se deteriora si el valor registrado en los libros de contabilidad de un activo o de un grupo de activos es superior a su monto recuperable. Se mide el monto recuperable en los flujos de efectivo futuros sin

---

<sup>22</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

descuento que se relacionan directamente con el uso y la definitiva enajenación del activo o del grupo de activos o que se espera que surjan como consecuencia de tal uso y de tal enajenación.

4.3 En dicha jurisdicción, el deterioro del valor de los activos fijos correspondientes a las OSFL, normalmente, sigue el mismo tratamiento contable que las entidades comerciales con una excepción, la cual, en lugar de establecer una prueba de recuperación no centrada en el flujo de efectivo para determinar si hay deterioro del valor de una partida correspondiente a propiedades, planta y equipo, aborda la manera en que los subsidios de aportes se incluirían en una prueba centrada en el flujo de efectivo.

4.4 Otra jurisdicción, por lo general, sigue el modelo de medición inicial y posterior de la Norma NIIF para las PYMES. Es similar en lo referente al deterioro del valor y establece que, si (y solo si) el monto recuperable de un activo es inferior a su valor registrado en los libros de contabilidad, a una entidad se le exige que reduzca el valor registrado en los libros de contabilidad correspondiente al activo hasta su monto recuperable. Tal reducción es una pérdida por deterioro del valor. El monto recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor más alto entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

4.5 Las normas de esta jurisdicción incluyen específicamente el concepto de potencial de servicio en la medición del valor en uso al medir el monto recuperable y establecen lo siguiente:

*"En lo que respecta a los activos que se poseen para su potencial de servicio, tal vez no sea adecuada una valoración impulsada por el flujo de efectivo (como el valor en uso). En estas circunstancias, el valor en uso (con respecto a los activos que se poseen para su potencial de servicio) lo establece el valor actual del potencial de servicio restante del activo más el monto neto que la entidad recibirá de su enajenación".*

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 La medición de propiedades, planta y equipo es coherente en todas las normas relativas al reconocimiento inicial, el costo histórico correspondiente a los activos comprados o construidos y el valor razonable de los activos donados. Por lo tanto, estas disposiciones se destacan en todas las alternativas. Sin embargo, existen diferentes enfoques que pueden adoptarse para su medición posterior y deterioro del valor. Las alternativas se centran en estas posibles diferencias.

5.2 Las alternativas se basan en normas nacionales e internacionales. Esto incluye una jurisdicción que no permite el uso del modelo de revalorización. El uso del modelo de costos se incluye en todas las alternativas, lo cual señala que tal vez tenga limitaciones para presentar información sobre el uso de un activo para la prestación de servicios.

5.3 La alternativa 1 sigue las normas internacionales existentes (las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP), lo cual permite ya sea el modelo de costo o bien el modelo de revalorización para medición posterior. Incluye una guía adicional para las OSFL, en especial sobre deterioro del valor. Los fundamentos de medición disponibles serían los que se permiten en las normas correspondientes.

5.4 La alternativa 2 sigue la norma internacional existente como la alternativa 1, pero permite el uso de un fundamento de medición adicional, el “valor en uso” dentro del modelo de revalorización. Esto permitiría que se aplique el concepto de potencial de servicio disponible en las NICSP a todas las clases de activos.

5.5 La alternativa 3 no permitiría el modelo de revalorización y exigiría que se midieran posteriormente todas las propiedades, planta y equipo mediante el uso del modelo de costo. En este modelo, el valor razonable establecido para los activos donados se utilizaría como una variable o cifra de medición para el costo histórico. Esto sería una modificación a todos los tres marcos contables internacionales. No se exigiría la información a revelar sobre un valor alternativo ya que eso impone el costo adicional de la valoración.

5.6 La alternativa 4 exige el uso del modelo de revalorización (y una medición del “valor en uso”) para los terrenos y edificios con el fin de garantizar que la medición del activo refleje la capacidad operativa más que la capacidad financiera del activo.

5.7 La revalorización mediante el valor en uso podría ser adecuada para esta clase de activos que reflejan el valor que una OSFL obtendría para la prestación de servicios específicos tales como tratamiento médico, refugios, centros juveniles, etc. Este enfoque utiliza los enfoques de valorización que aparecen en las NICSP. Todas las demás clases de activos conservarían la opción, teniendo en cuenta que el valor en uso está disponible cuando se opta por el modelo de revalorización.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b></p> <p>La medición posterior de propiedades, planta y equipo sigue ya sea el modelo de costo o bien el modelo de revalorización con una guía específica adicional para las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Medición inicial a costo histórico.</li> <li>• Los activos donados se han de medir inicialmente a valor razonable y, posteriormente, de conformidad con la correspondiente clase de propiedades, planta y equipo.</li> <li>• En lo que respecta a la medición posterior, les da a las OSFL la opción de valorar las clases de activos mediante el uso del modelo de costo o el modelo de revalorización.</li> <li>• Cuando los activos queden sujetos a deterioro del valor, se deberían medir al menor valor entre el registrado en los libros de contabilidad (importe en libros) y el monto recuperable (importe recuperable).</li> <li>• Ofrece una guía específica para las OSFL adicional, en especial con el fin de prestar asistencia con las revisiones del deterioro del valor.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sigue las normas internacionales existentes.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Guía adicional para mostrar cómo se deben aplicar los principios.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las OSFL estarán en capacidad de elegir el modelo de conformidad con las necesidades de sus usuarios y que mejor represente la medición de sus activos.</li> <li>• Ofrece transparencia sobre el costo del uso de los activos para la prestación de servicios cuando se utiliza el modelo de revalorización.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les permite a las OSFL escoger la opción más rentable.</li> <li>• No hay cambios en los acuerdos existentes y, por lo tanto, no debería suponer costos adicionales.</li> </ul>	<p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando una OSFL opta por utilizar el modelo de costo, es posible que eso limite la utilidad de la información, en especial a la hora de demostrar la importancia de su provecho a una OSFL para la prestación de servicios.</li> <li>• Es posible que la comparabilidad quede limitada si algunas organizaciones similares utilizan modelos diferentes.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la revalorización aumente los cargos por depreciación.</li> </ul>

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>La medición posterior de propiedades, planta y equipo sigue ya sea el modelo de costo o bien el modelo de revalorización e incluye un fundamento de medición adicional (valor en uso) conforme al modelo de revalorización; hay una guía específica adicional para las OSFL sobre la manera de medir el potencial de servicio en aquellos activos que se han de medir a "valor en uso".</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Medición inicial a costo histórico.</li> <li>• Los activos donados se han de medir inicialmente a valor razonable y, posteriormente, de conformidad con la correspondiente clase de propiedades, planta y equipo.</li> <li>• En lo que respecta a la medición posterior, les da a las OSFL la opción de valorar las clases de activos mediante el uso del modelo de costo o el modelo de revalorización. Junto con la medición del valor razonable, tiene en cuenta otro fundamento de medición, "valor en uso", para que las OSFL puedan medir el potencial de servicio de los activos a partir de los cuales prestan servicios.</li> <li>• Cuando se deteriora el valor de los activos, se deberían medir al menor valor entre el valor registrado en los libros de contabilidad (importe en libros) y el monto recuperable (importe recuperable).</li> <li>• Ofrece una guía específica para las OSFL adicional, en especial con el fin de prestar asistencia con las revisiones del deterioro del valor.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Guía adicional para mostrar cómo se debe aplicar los principios.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Permite que se valoren los activos de manera que reflejen su potencial de servicio para que los usuarios entiendan los recursos que se emplean en el uso de activos mediante los servicios prestados o las actividades realizadas.</li> <li>• Las OSFL estarán en capacidad de elegir el modelo de conformidad con las necesidades de sus usuarios y que mejor represente la medición de sus activos.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les permite a las OSFL escoger la opción más rentable.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El valor en uso no se emplea de manera explícita en las normas internacionales (pero se aborda tanto en el Marco Conceptual del IASB como en el del IPSASB); por ende, en concordancia con la alternativa 4, cabe la posibilidad de que los marcos reglamentarios o de información financiera no permitan la medición a "valor en uso".</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dificultades a la hora de dar orientación sobre la medición del potencial de servicio en todos los diferentes tipos de OSFL.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando una OSFL opta por utilizar el modelo de costo, es posible que eso limite la utilidad de la información, en especial a la hora de demostrar su provecho a una OSFL para la prestación de servicios.</li> <li>• Es posible que la comparabilidad quede limitada si algunas organizaciones similares utilizan modelos diferentes.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p>

			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la revalorización aumente los cargos por depreciación.</li> </ul>
--	--	--	---

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>La medición posterior de propiedades, planta y equipo con el uso del modelo de costo y con una guía específica adicional para las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Medición inicial a costo histórico.</li> <li>• Activos donados que se han de medir inicialmente a valor razonable (a manera de cálculo del costo histórico).</li> <li>• Medición posterior con el uso del modelo de costo.</li> <li>• Cuando se deteriora el valor de los activos, se deberían medir al menor valor entre el valor registrado en los libros de contabilidad (importe en libros) y el monto recuperable (importe recuperable).</li> <li>• Ofrece una guía específica adicional para las OSFL, en especial con el fin de prestar asistencia con las revisiones del deterioro del valor.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Guía adicional para mostrar cómo se deben aplicar los principios.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Relativamente sencilla y es posible que las partes interesadas y los donantes la entiendan más fácilmente.</li> <li>• Tiene en cuenta la comparabilidad.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Más rentable de producir.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La falta de elección no es coherente con las normas internacionales de contabilidad.</li> <li>• El registro contable de los aumentos en el valor de un activo no se hace en las mediciones de costo histórico.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No ofrece una opción sobre cómo representar mejor el valor de los activos.</li> <li>• Es posible que no presente información completa sobre la capacidad operativa de los activos para apoyar la prestación de servicios.</li> </ul>

<p><b>Alternativa 4</b></p> <p>Exige ciertas clases de activos cuando se utilizan con el fin de que su potencial de servicio se mida mediante el uso del modelo de revalorización conforme a una medición de “valor en uso”. Para las clases restantes de activos (planta y equipo), permite una presuposición refutable en el sentido de que los activos medidos a costo histórico son una variable o cifra de medición para el activo revalorado.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Medición inicial a costo histórico.</li> <li>• Los activos donados se han de medir inicialmente a valor razonable y, posteriormente, de conformidad con la correspondiente clase de propiedades, planta y equipo.</li> <li>• Exige que ciertas clases de propiedades se midan utilizando el modelo de revalorización conforme al fundamento de medición de “valor en uso” cuando esos activos se utilicen para prestar servicios. Permite la presuposición refutable en el sentido de que las clases de planta y equipo se miden a costo histórico a manera de variable o cifra de medición para el activo revalorado.</li> <li>• Cuando se deteriora el valor de los activos, se deberían medir al menor valor entre el valor registrado en los libros de contabilidad (importe en libros) y el monto recuperable (importe recuperable).</li> <li>• Ofrece una guía específica adicional para las OSFL, en especial con el fin de prestar asistencia con las revisiones del deterioro del valor.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los valores de activos reflejan la capacidad operativa de la mayoría de los activos tangibles.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La guía adicional para mostrar cómo se deben aplicar los principios debería fomentar la coherencia y la facilidad de aplicación.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mejorar la noción que los usuarios tienen de los recursos que se consumen permitiendo que los activos que la revalorización impacta más sustancialmente se valoren con el fin de reflejar su potencial de servicio.</li> <li>• Permite la comparación del rendimiento entre las OSFL en lo referente a una clase de activos, que será útil a efectos de toma de decisiones para donantes y demás partes interesadas.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se aborda el valor en uso tanto en el Marco Conceptual del IASB como en el del IPSASB, pero no se define de manera explícita.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que las OSFL no tengan los recursos ni las habilidades para encomendar la realización de valoraciones.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la comparabilidad quede limitada si algunas organizaciones similares utilizan modelos diferentes para otras clases de activos.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios y técnica</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es probable que sea costoso y aumente la carga en cuanto a entrega de información, en especial para las OSFL más pequeñas.</li> <li>• Es posible que aumente los cargos por depreciación.</li> </ul>
---	---	---	---

### **Cuestiones específicas para comentarios 5:**

- 5.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 5. Medición de activos no financieros que se poseen para beneficio social? En caso negativo, ¿por qué?
- 5.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de tratamientos alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 5 es exhaustiva? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 5.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 5? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y por qué se deberían hacer.
- 5.d Por favor, indique el tratamiento alternativo que usted apoya para el Asunto 5 y las razones de su opinión.
- 5.e ¿Está usted de acuerdo con que los terrenos y los edificios (o las subclasificaciones de los anteriores) utilizados para prestar servicios se deberían medir utilizando el modelo de revalorización y, de manera específica, una medición que refleje el “valor en uso” o la capacidad operativa para una OSFL? ¿Podría suministrar información útil para los usuarios?

## **Asunto 6. Inventario que se posee para uso o distribución**

### 1. Descripción del asunto

1.1 Las OSFL poseen una amplia variedad de inventarios. Entre los ejemplos, se incluyen suministros médicos, libros de texto, alimentos, ropa, combustible, muebles, equipos y folletos. Es posible que las OSFL posean inventarios para fines comerciales, por ejemplo, artículos que se poseen para la venta en almacenes con el fin de generar ingresos en aras de apoyar la labor de una OSFL. También es posible que las OSFL posean inventarios para utilizarse directamente en la consecución de sus objetivos. Cabe la posibilidad de que tales inventarios se posean para repartición directa a usuarios de servicios o de que se posean para que una OSFL la utilice en la prestación de servicios.

### **Medición**

1.2 Las OSFL tendrán que establecer qué costos se deberían incluir en el valor registrado en los libros de contabilidad de sus propios inventarios producidos. Una OSFL podría producir el inventario por sí misma, al tomar las materias primas y transformarlas en un producto terminado, por ejemplo, utilizando papel y tintas para presentar folletos informativos. En tales ejemplos, las OSFL tendrán que establecer su grado de importancia relativa y contar con procesos para medir los niveles de existencias.

1.3 Es posible que las OSFL no dispongan de sistemas de gestión de inventarios que les permitan registrar inventarios de bajo valor o de alto volumen y que sea poco práctico disponer de tales sistemas. Las OSFL pueden recibir donaciones de inventarios de bajo valor o de alto volumen que se suministran para la venta. Es posible que tengan dificultades tanto a la hora de llevar registros de artículos como a la hora de asignarle un valor a cada artículo.

1.4 Es posible que las donaciones destinadas a su posterior distribución a los usuarios de servicios tengan solamente un valor durante un periodo breve. Por ejemplo, las organizaciones farmacéuticas pueden donar vacunas para que se utilicen como parte de los programas de ayuda o se pueden donar alimentos para dar comidas a las personas sin hogar. Estos tipos de donaciones se pueden hacer cuando el artículo que se dona se tiene que utilizar dentro de un periodo definido porque su duración hasta la fecha de vencimiento es breve. Aunque podría ser más fácil llevar registros para estos artículos, tal vez no sea posible que una OSFL logre calcular si todos se pueden utilizar.

1.5 Es posible que las OSFL estén a mitad de camino en la prestación de servicios y tengan trabajo en curso que normalmente se incluye en los inventarios. Un ejemplo sería cuando una OSFL elabora el trabajo social jurídico para apoyar a los refugiados y solicitantes de asilo. Hasta que se lleve a cabo el conocimiento de un caso, es posible que el trabajo social cumpla con los criterios de registro contable para inventarios. A menos que se pongan en marcha sistemas de registro (como planillas de horarios), tal vez resulte difícil para las OSFL determinar el costo de estos artículos de inventario.

1.6 Es posible que sea poco práctico llevar registros de movimientos de inventarios para todos los artículos. El valor de los inventarios ya sea que se posean para la venta o bien que se posean para uso o distribución, se tendrá que actualizar a medida que se añadan nuevos inventarios o cuando se vendan, se distribuyan o se utilicen los inventarios. En lo referente a algunos artículos de inventario (por ejemplo, servicios como el trabajo jurídico ad honorem), se podrán registrar valores individuales, pero, para otros artículos, tal vez esto no sea posible ni factible. Por ejemplo, cuando una OSFL almacene todo su combustible en un tanque, no será posible identificar por separado el combustible que se relaciona con una entrega específica. Cuando los registros individuales no sean adecuados, se tendrá que utilizar una fórmula de cálculo de costos. Las fórmulas que se utilizan comúnmente son primero en entrar, primero en salir (PEPS) y promedio ponderado.

1.7 Es posible que las OSFL no estén en capacidad de demostrar el valor que proviene de las donaciones y la necesidad de que continúen debido a las dificultades en la medición de algunos artículos de inventario. Estas dificultades podrían traer consigo diferencias entre las OSFL en la manera en que los inventarios se reflejan en los estados financieros. Es posible que a las partes interesadas les resulte difícil entender la manera en que una OSFL está prestando sus servicios si no registra los inventarios donados.

## 2. Desafíos en cuanto a información financiera

2.1 No hay asuntos que sean exclusivos de las OSFL para el inventario comprado. Cuando una OSFL adquiere el inventario comprando el inventario en sí, el costo de los inventarios será sencillo de establecer. Si bien puede haber dificultades para algunas OSFL a la hora de establecer el costo de su propio inventario producido, es poco probable que las cuestiones sean exclusivas de estas.

### **Registro contable**

2.2 Si el costo de un artículo no se puede medir de manera confiable, no se hace el registro contable de ningún inventario (activo). Normalmente, se hace el registro contable de los artículos de inventario como activos en el balance general e, inicialmente, se miden al costo, siempre y cuando se pueda medir su costo de manera

confiable. Si no se hace el registro contable de los artículos como inventario (activos) en el balance general, eso afectará la manera en que se hace el registro contable el uso de los artículos (gastos) y el valor de la donación hecha (ingresos). Esto se analiza en el documento sobre los Asuntos 3 en relación con ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.

## **Medición inicial**

2.3 Hay desafíos más significativos a la hora de medir, de manera confiable, el costo de los artículos donados puesto que no hay costo de compra. En su lugar, se utiliza el valor razonable de los artículos como su costo atribuido a la hora de hacer el registro contable del inventario (activos). Para que una OSFL esté en capacidad de medir, de manera confiable, el costo atribuido (valor razonable) de los artículos que se han donado, tiene que saber la fecha en que asumió el control de cada artículo y estar en capacidad de establecer una estimación confiable de su valor en tal fecha. Si una OSFL no puede obtener una medición confiable, tal vez no esté en capacidad de hacer el registro contable del artículo como inventario en su balance general.

2.4 Tal vez no sea posible hacer el registro contable de las donaciones para reventa como inventario en el balance general cuando se reciben. Los artículos que se donan para reventa pueden ser de alto volumen y de bajo valor. Según lo tratado en el documento sobre los asuntos 3 en relación con ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación, puede ser posible hacer el registro contable de los ingresos ordinarios en una fecha posterior si se vende los artículos. También aparece el interrogante sobre si se contabilizan o cómo se contabilizan las donaciones que no son adecuadas para la reventa; si se ha hecho el registro contable de estas como inventario, es posible que sea necesario deteriorar el valor de los artículos.

2.5 Tal vez sea demasiado incierto para ser confiable el cálculo del valor de los inventarios. Puede ser difícil elaborar una estimación confiable del valor razonable de los artículos donados para su distribución a los usuarios de los servicios o para uso propio de una OSFL (incluso con fines administrativos). Pueden surgir dificultades prácticas a la hora de establecer si todos los artículos donados tienen valor, incluso si se conoce el valor de cada artículo, debido a la incertidumbre sobre el uso.

2.6 La evaluación del valor razonable de los artículos podría imponer costos o cargas administrativas a algunas OSFL, les podría parecer difícil la tarea de llevar registros de inventarios, en especial si no tienen un sistema de control de estos. El costo de evaluar el valor razonable podría ser desproporcionado en comparación con el valor del artículo y superar el beneficio que se obtiene de estar en capacidad de hacer el registro contable de los artículos como inventario.

2.7 Tal vez se exija un método alternativo de evaluación del valor de los inventarios. El valor para la entidad de los inventarios que se poseen para fines comerciales (por ejemplo, tarjetas de felicitación adquiridas para reventa) se puede evaluar mediante referencia a las ganancias de las ventas previstas. Sin embargo, es posible que no haya ganancias de ventas —o de nombre solamente— relacionadas con otro tipo de inventario que se posee para uso o distribución.

### **Medición posterior**

2.8 Podría ser difícil establecer los valores posteriores correspondientes a ciertos tipos de inventarios (si el valor se obtiene de las ventas, la distribución o el uso). Después del registro contable inicial, el inventario se mide posteriormente para garantizar que su valor no exceda el que se puede obtener del inventario. Si no se hace el registro contable de los activos como inventario en el balance general, entonces no surgirán asuntos de medición posterior.

### **Deterioro del valor**

2.9 Se tendrá que depreciar (deteriorar el valor de) el inventario cuando el valor registrado en los libros de contabilidad excede su valor para la entidad. La tarea de deteriorar el valor de los inventarios se basa en ser capaz de establecer el valor para la entidad. Por razones similares a las relacionadas con el registro contable y la medición inicial, es posible que esto también dé lugar a desafíos en cuanto a información financiera.

## **3. Actuales fuentes de orientación internacional**

3.1 Las actuales fuentes de orientación internacional, en relación con la medición del inventario que se posee para uso o distribución, se incluyen en las siguientes normas:

- NIC 2 – Inventarios
- Sección 13 de la Norma NIIF para las PYMES
- NICSP 12 – Inventarios

### **Medición**

3.2 La NIC 2 y la Sección 13 de la Norma NIIF para las PYMES exigen que el inventario se mida inicialmente al costo y posteriormente al menor valor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta (también denominados valor neto realizable). Se les exige a las entidades evaluar si el costo

de los inventarios supera su precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta en cada fecha de reporte. Cuando el costo es mayor, que el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta, se reduce el inventario hasta el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. La Norma NIIF para las PYMES alude a esto como deterioro del valor, pero el proceso es el mismo tanto en la NIC 2 como en la norma mencionada anteriormente.

3.3 La NICSP 12 tiene disposiciones obligatorias similares; sin embargo, no es procedente para trabajos en curso correspondientes a servicios que se han de prestar a cambio de ninguna contraprestación o de una contraprestación de nombre solamente. A las entidades se les exige desarrollar sus propias políticas contables para tales transacciones, por ejemplo, registrar como gasto el trabajo a medida que se lleva a cabo.

3.4 Las disposiciones obligatorias sobre medición que aparecen en la NICSP 12 son las mismas de la NIC 2. La primera es más explícita en sus disposiciones obligatorias en dos aspectos. Los inventarios donados se miden inicialmente a valor razonable (esto se aborda en el documento sobre los asuntos 3 en relación con ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación). El inventario que se posee para uso o distribución se mide posteriormente al menor valor entre el costo y el actual costo de reposición.

3.5 La NIC 2, la Sección 13 de la Norma NIIF para las PYMES y la NICSP 12 brindan orientación sobre los elementos del costo de inventario y sobre la asignación de gastos de funcionamiento. Los gastos de funcionamiento fijo se asignan con base en la capacidad normal; los variables se asignan con base en el uso real. Permiten el uso de técnicas tales como el método de cálculo de costos convencional o el método de venta al por menor cuando estos se aproximan al costo.

3.6 Cuando los artículos de inventario no se valoran por separado, la NIC 2, la Sección 13 de la NIIF para las PYMES y la NICSP 12 exigen el uso de las fórmulas de cálculo de costos ya sea de PEPS o bien de promedio ponderado. No se permite la fórmula de último en entrar, primero en salir (UEPS).

### **Deterioro del valor**

3.7 Conforme a la NIC 2, la Sección 13 de la Norma NIIF para las PYMES y la NICSP 12, el valor del inventario se evalúa al final del periodo sobre el que se informa. Cuando el valor del inventario está por debajo de su costo, se reduce hasta quedar a su precio de venta menos los costos de completar y vender terminación y ventas (o, en el caso del inventario que se posee para uso o distribución conforme a la NICSP 12, a su actual costo de reposición). Se hace el registro contable, a manera de gasto, del monto de la reducción, la cual se denomina pérdida por deterioro del valor en la Norma NIIF para las PYMES.

#### 4. Guía a nivel nacional<sup>23</sup>

4.1 Aunque la guía a nivel nacional y las normas se pueden converger en las Normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES o las NICSP o se pueden establecer de modo independiente de las normas internacionales, hay coherencia en cuanto a los principios fundamentales en torno a la contabilización de los inventarios. Sin embargo, existen diferencias entre jurisdicciones acerca de la medición del inventario que se posee para uso o distribución. El documento sobre los asuntos 3 en relación con los ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación suministra información adicional sobre los enfoques que los emisores de normas nacionales adoptaron para los inventarios donados.

4.2 Una jurisdicción se basa en la NIC 2, con algunas enmiendas para entidades sin fines de lucro. Esta norma internacional no es procedente para trabajos en curso correspondientes a servicios que se han de prestar a cambio de ninguna contraprestación o de una contraprestación de nombre solamente. Se da orientación para medir los inventarios donados. El inventario que se posee para uso o distribución se mide al costo, ajustado (es decir, con valor deteriorado) cuando sea procedente en relación con cualquier pérdida de potencial de servicio. La guía señala que, en lo referente a muchos artículos de inventario, “la pérdida de potencial de servicio se identificaría y se mediría con base en la existencia de un costo de reposición actual que sea menor que el costo de adquisición original u otro valor registrado en los libros de contabilidad posterior”. Cuando se adquieren inventarios en una transacción sin contraprestación, se utiliza el actual costo de reposición como costo del inventario.

4.3 Una jurisdicción tiene una norma con base en la Norma NIIF para las PYMES con algunas modificaciones. Se da orientación para medir los inventarios donados. El inventario que se posee para uso o distribución se mide al menor valor entre el costo, ajustado (con valor deteriorado) cuando sea procedente en relación con cualquier pérdida de potencial de servicio, y el costo de reposición.

4.4 Una jurisdicción tiene una norma que se basa en la NICSP 12 con orientación que se da para medir los inventarios donados. A diferencia de la NIC 12, el inventario que se posee para uso o distribución se mide al costo, ajustado (con valor deteriorado) cuando sea procedente en relación con cualquier pérdida de potencial de servicio.

---

<sup>23</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

4.5 Una jurisdicción ha emitido una norma general sobre inventarios que no se basa en normas internacionales, pero que es ampliamente coherente con la NIC 2 y la Norma NIIF para las PYMES. Este ente de establecimiento de normas también ha emitido una aparte sobre aquellos inventarios que las organizaciones sin fines de lucro poseen. Esta incluye orientación sobre inventarios donados. El inventario que se posee para uso o distribución se mide al menor valor entre el costo y el actual costo de reposición (en otras palabras, se deteriora el valor de los inventarios cuando el actual costo de reposición es menor que el costo de inventario).

4.6 Una jurisdicción tiene una norma que no se basa en las normas internacionales, pero que es ampliamente coherente con la NIC 2 y con la Norma NIIF para las PYMES, aunque permite el uso de la fórmula de cálculo de costos correspondiente a último en entrar, primero en salir (UEPS), no obstante, con disposiciones específicas sobre deterioro del valor. El alcance de la norma no da ninguna orientación específica para las OSFL.

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 Las normas contables tanto nacionales como internacionales adoptan principios similares para la contabilización de inventarios. Las diferencias entre las normas se refieren a si se exigen disposiciones específicas para los activos donados, la aplicación de la norma para trabajos en curso correspondientes a servicios prestados sin ningún costo y la medición (deterioro del valor) del inventario que se posee para uso o distribución. La medición inicial de los inventarios donados se analiza en el documento sobre los asuntos 3 en relación con ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.

5.2 Algunas normas no incluyen ninguna orientación específica sobre la medición (deterioro del valor) del inventario que se posee para uso o distribución. Cuando se incluye orientación, los dos enfoques adoptados son medir el inventario al menor valor entre el costo y el actual costo de reposición y medir el inventario al costo, ajustado cuando sea procedente en relación con cualquier pérdida de potencial de servicio. En algunos casos, la pérdida de potencial de servicio se indicará mediante el actual costo de reposición que sea inferior al costo, de manera que haya cierta coincidencia parcial en los enfoques adoptados en las normas. Estos han sentado las bases de la elaboración de enfoques alternativos en este documento sobre los asuntos.

5.3 Es posible que la medición de los trabajos en curso correspondientes a los servicios que se han de prestar sin ningún costo sea algo que implique un reto para algunas OSFL. Por esta razón, los enfoques alternativos que incluyen disposiciones específicas para el inventario que se posee para uso o distribución permiten que esos trabajos en curso queden registrados como gastos cuando se contraen.

5.4 La alternativa 1 se basa en las disposiciones obligatorias de las NIIF (NIC 2) y la Norma NIIF para las PYMES, con orientación adicional para las OSFL, pero sin divergencia de las disposiciones obligatorias de tales normas. Esta orientación podría abarcar situaciones en las que tal vez sea más práctico que las OSFL apliquen principios generales sobre importancia relativa y registran los artículos a manera de gastos a medida que se adquieren.

5.5 La alternativa 2 se basa en las disposiciones obligatorias de las NICSP (NICSP 12) y permite que se registren como gastos los trabajos en curso hechos a cambio de ninguna contraprestación o de una contraprestación de nombre solamente y prevé que el inventario para distribución se valore al menor valor entre el costo y el actual costo de reposición, con orientación adicional para las OSFL.

5.6 La alternativa 3 se basa en las disposiciones obligatorias de la NICSP 12 (como la alternativa 2), pero exige que el inventario para distribución se valore al menor valor entre el costo y el actual potencial de servicio. Esta técnica de valoración no la permiten ninguna de las normas internacionales actuales, pero la exige una jurisdicción como parte de sus normas nacionales. Al igual que con las alternativas 1 y 2, se ofrecería orientación adicional.

5.7 Conforme a todas las tres alternativas, las OSFL enfrentan un problema práctico en el sentido de que tal vez no tengan los sistemas necesarios para almacenar los datos de todo el inventario.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b> Medir todos los inventarios al menor valor entre el costo o el valor neto realizable con una guía específica adicional para las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inventario medido al menor valor entre el costo o el precio de venta (menos los costos de completar).</li> <li>• No hay disposiciones específicas para la medición del inventario donado y del que se posee para uso o distribución.</li> <li>• Guía específica para las OSFL adicional y ejemplos sobre la aplicación de las disposiciones generales para los inventarios, sobre la medición del inventario que se posee para uso o distribución y sobre cuándo se podría registrar como gasto el inventario a medida que se adquiere conforme a su importancia relativa.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cumple completamente con las NIIF y la NIIF para las PYMES.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que una guía específica les sea útil a las OSFL en sus mecanismos especialmente complejos.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una guía podría ser útil en el costo de elaboración.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dificultad de establecer el grado de importancia relativa.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la depreciación de los inventarios que se poseen para distribución hasta cero oculte la transparencia a no ser que se informe del potencial de servicio (por ejemplo, el costo de reposición).</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la medición de los trabajos en curso correspondientes a los servicios que se han de prestar sin ningún costo y del inventario que se posee para uso o distribución sea costoso.</li> </ul>

<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Exigir que el inventario que se posee para uso o distribución se mida al menor valor entre el costo o el actual costo de reposición.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El inventario que se posee para uso o distribución se mide al menor valor entre el costo o el actual costo de reposición.</li> <li>• No hay disposiciones específicas para la medición de los inventarios donados.</li> <li>• Permitir que la medición de los trabajos en curso correspondientes a los servicios que se han de prestar sin ningún costo como a un costo de nombre solamente quede registrada como gasto cuando se contrae.</li> <li>• Guía específica para las OSFL adicional y ejemplos sobre la aplicación de las disposiciones generales para los inventarios y sobre cuándo se podría registrar como gasto el inventario a medida que se adquiere conforme a su importancia relativa.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cumple completamente con las NICSP.</li> <li>• El actual costo de reposición es más adecuado que el precio de venta estimado cuando no se vende el inventario.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que una guía específica les sea útil a las OSFL en sus mecanismos especialmente complejos.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ofrece un enfoque coherente hacia la medición del inventario que se posee para uso o distribución.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una guía podría ser útil a la hora de analizar el costo o beneficio de los enfoques.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal vez no sea coherente con las NIIF y la NIIF para las PYMES.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El actual costo de reposición podría ser difícil de establecer cuando se trata de donación.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que traiga consigo un tratamiento de coherencia de los trabajos en curso correspondientes a servicios que se han de prestar sin ningún costo o a un costo de nombre solamente.</li> <li>• Tal vez se afecte la transparencia sin la información a revelar sobre inventarios cuyo registro contable no se ha hecho en los estados financieros.</li> </ul>
---	---	--	--

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Exigir que el inventario que se posee para uso o distribución se mida al costo, ajustado cuando sea procedente en relación con cualquier pérdida de potencial de servicio, con información a revelar sobre la política contable e impacto en la prestación de servicios.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El inventario que se posee para uso o distribución se mide al costo, ajustado cuando sea procedente en relación con cualquier pérdida de potencial de servicio.</li> <li>• Permitir que la medición de los trabajos en curso correspondientes a los servicios que se han de prestar sin ningún costo como a un costo de nombre solamente quede registrada como gasto cuando se contrae.</li> <li>• Exigir la información a revelar relacionada con el cálculo de la pérdida del potencial de servicio (lo cual incluye cuando esto reduzca el potencial de servicio hasta cero) y la importancia para el cumplimiento de los objetivos de la organización.</li> <li>• Guía específica para las OSFL adicional y ejemplos sobre la aplicación de las disposiciones generales para los inventarios y sobre cuándo se podría registrar como gasto el inventario a medida que se adquiere conforme a su importancia relativa.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que ajustar el costo por pérdida de potencial de servicio (por ejemplo, obsolescencia) sea más fácil de determinar que el actual costo de reposición.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ofrece un enfoque coherente hacia la medición del inventario que se posee para uso o distribución.</li> <li>• Información más pertinente para las partes interesadas</li> <li>• Mayor transparencia acerca del impacto en la prestación de servicios.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una guía podría ser útil a la hora de analizar el costo o beneficio de los enfoques.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal vez no sea coherente con las NIIF, la NIIF para las PYMES y las NICSP.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que establecer el potencial de servicio sea una tarea que implica un reto.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que traiga consigo un tratamiento de coherente de los trabajos en curso correspondientes a servicios que se han de prestar sin ningún costo o a un costo de nombre solamente.</li> <li>• Es posible que las diferentes evaluaciones de pérdida de potencial de servicio traigan consigo tratamientos incoherentes y oculten la transparencia.</li> </ul>

**Cuestiones específicas para comentarios 6:**

- 6.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 6. Inventario que se posee para uso o distribución? En caso negativo, ¿por qué?
- 6.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de tratamientos alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 6 es exhaustiva? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 6.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 6? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y por qué se deberían hacer.
- 6.d Por favor, indique el tratamiento alternativo que usted apoya para el Asunto 6 y las razones de su opinión.



## **Sección 5. Presentación, contenido y alcance de los informes financieros**

Asunto 7. Presentación de estados financieros (lo cual incluye la contabilidad de fondos)

Asunto 8. Clasificación de gastos: ¿función o índole?

Asunto 9. Costos de recaudación de fondos

Asunto 10. Información descriptiva organizacional

## **Sección 5. Presentación, contenido y alcance de los informes financieros**

En investigaciones anteriores, se determinó que la información adicional ayudaría a comprender las cuentas y que se podría mejorar la presentación de estas en sí. Entre los temas, se incluyó la entrega de información sobre remuneración, transacciones de partes relacionadas y transacciones en moneda extranjera (a las cuales no se les da prioridad para su inclusión en la guía inicial), así como la presentación de estados financieros y la entrega de información descriptiva organizacional, las cuales se analizan aún más a continuación. Esta sección también incluye la clasificación de gastos y los costos de recaudación de fondos, que tienen que ver principalmente con la presentación de información financiera.

### **Asunto 7. Presentación de los estados financieros**

El formato y el contenido de los estados financieros, lo cual incluye ingresos ordinarios o recursos y gastos, es fundamental para la manera en que se les expone la información a las partes interesadas. Esta presentación es especialmente importante cuando los ingresos ordinarios o recursos quedan restringidos o solamente se pueden utilizar para fines especiales.

Algunas de las preguntas específicas que este tema está tratando de abordar son:

- ¿Cómo se deberían presentar los estados financieros de manera que sean útiles para la noción que tiene el usuario de las actividades de una OSFL? ¿Debería haber información a revelar sobre las categorías significativas de renta y gastos o transacciones?
- ¿Cómo se deberían presentar los fondos sin restricciones y los fondos con restricciones que se pueden utilizar para fines específicos de las OSFL en los estados financieros principales y en las notas (incluyendo reservas)? ¿Cómo concuerda esto con las disposiciones obligatorias sobre entrega de información a los donantes? ¿Cuál es el papel de la contabilidad de fondos?

### **Asunto 8. Clasificación de gastos: ¿función o índole?**

Las OSFL pueden presentar sus gastos por índole o por función y, por lo menos, una jurisdicción permite un híbrido de las dos cosas.

Algunas de las preguntas específicas que este tema trata de abordar son:

- ¿Debería haber un formato normalizado y, en tal caso, cuáles deberían ser las principales partidas?
- ¿Debería el análisis principal de los gastos basarse en la función o en la índole?

### **Asunto 9. Costos de recaudación de fondos**

Recaudar fondos es de vital importancia para la existencia de muchas OSFL. Pueden adoptar muchas formas y hay un interrogante sobre cuándo informar de los costos de hacerlo.

Algunas de las preguntas específicas que este tema está tratando de abordar son:

- ¿Cómo se deberían definir los costos de recaudación de fondos (por ejemplo, si se han de incluir los gastos de desarrollo empresarial o los gastos generales)?
- ¿Cómo se debería presentar o hacer el registro contable de los costos de recaudación de fondos (es decir, en bruto o excluidos de los ingresos)?

### **Asunto 10. Información descriptiva organizacional**

La información no financiera, que incluye los comentarios de la gerencia y demás formas de información descriptiva organizacional, es pertinente para las OSFL a la hora de demostrar la rendición de cuentas y el trabajo de administración ante las partes interesadas y la sociedad civil. Para varias OSFL es posible que los estados financieros no plasmen muchos de los aspectos más importantes de su desempeño.

Algunas de las preguntas específicas que este tema trata de abordar son:

- ¿Cuáles deberían ser las disposiciones obligatorias sobre entrega de información descriptiva organizacional y no financiera para las OSFL?
- ¿Se deberían exigir ratios para información descriptiva organizacional? Si se incluyen, ¿cómo se deberían clasificar los costos entre los de apoyo y los imputables a la ejecución operativa?

## **Asunto 7. Presentación de estados financieros (lo cual incluye la contabilidad de fondos)**

### 1. Descripción del asunto

1.1 Los estados financieros suministran información a una amplia gama de partes interesadas, sobre el desempeño financiero, la situación financiera y los flujos de efectivo de una OSFL y son un documento clave para hacer que una de estas organizaciones rinda cuentas y para tomar decisiones económicas.

1.2 Es posible que no esté claro qué recursos y reservas informadas en los estados financieros puede utilizar una OSFL para sus actividades en curso y cuáles se pueden usar solamente en relación con los fines para los que se les dieron. La índole de las OSFL y la forma en que se financian plantean ciertos asuntos sobre información financiera. Estas tienen impacto en el contenido y la presentación de estados financieros. En especial, es posible que el hecho de que las OSFL reciban financiación que tenga condiciones o restricciones (estipulaciones) adjuntas signifique que una de ellas no es libre de utilizar sus recursos como desee. Esto podría ser pertinente para la noción que las partes interesadas tienen de los estados financieros.

1.3 Es posible que algunas donaciones sean a manera de herencia, lo cual se debe invertir. Aunque una OSFL puede utilizar los intereses obtenidos a partir de la inversión, el capital en sí no lo puede utilizar. De nuevo, es posible que esta limitación no quede clara a partir de los estados financieros.

1.4 Es posible que las partes interesadas tengan diferentes opiniones sobre qué información se debería incluir en los estados financieros. Puede ser que los donantes estén buscando información en un formato específico. Por ejemplo, que un donante que haya ofrecido financiación con condición desee tener unos estados financieros que muestren el efectivo recibido a partir de la donación y los pagos en efectivo hechos con esta, lo cual va más allá de la información que se incluye en la mayoría de los estados financieros. Aquella sobre los recibos y los pagos en efectivo con respecto a las donaciones individuales normalmente no es visible en estos.

1.5 Es posible que los donantes estén buscando información adicional que sustente su evaluación sobre el uso de las donaciones. Este podría ser un asunto especial cuando la donación solamente tiene como fin cubrir una parte de los costos de un proyecto. Puede ser que los donantes estén buscando información sobre los gastos que se han asumido, pero que no se han contraído, y cuyo registro contable, por lo tanto, no se ha hecho en los estados financieros. Además, los donantes que permiten que los servicios en especie que una OSFL recibe pesen en contra del costo total de un proyecto pueden no estar en la capacidad de confirmar estas cantidades, incluso si se hace su registro contable en los estados financieros.

1.6 Es posible que las OSFL tengan dificultades a la hora de saber cuándo es adecuado crear reservas aparte y cómo gestionarlas. Se podrán utilizar algunos fondos o reservas solamente para fines específicos debido a las restricciones que el donante imponga. En otros casos, es posible que las OSFL decidan reservar diferentes cantidades para fines específicos por razones de gestión interna. Eso incluye reservar cantidades para crear capacidad con el fin de ocuparse de hechos imprevistos o emergencias o de comprar activos fijos. Es posible que informar de transferencias significativas entre reservas oculte el rendimiento de una OSFL, en especial si se transfiere los fondos a reservas en años cuando hay un superávit, pero se retiran y se utilizan para las operaciones en curso de una OSFL si hay un déficit en el año.

## 2. Desafíos en cuanto a información financiera

2.1 Los estados financieros con fines generales son necesariamente un agrupamiento de las transacciones de una entidad. Los estados financieros son el resultado de tramitar grandes cantidades de transacciones u otros hechos que tienen lugar en un periodo sobre el que se entrega de información financiera. Es altamente improbable que una transacción por separado sea identificable en los estados financieros.

2.2 Es posible que intentar suministrar toda la información que las partes interesadas deseen ver en los estados financieros traiga consigo exigencias complejas y costosas. Ofrecer perspectivas variadas sobre las mismas transacciones también podría confundir a los usuarios de los estados financieros. Será necesario considerar hasta qué punto se pueden contemplar las diferentes opiniones de las partes interesadas en los estados financieros con fines generales que tienen la intención de satisfacer las necesidades de muchas partes interesadas. Por lo general, se elabora los estados financieros con fines generales desde el punto de vista de la entidad que informa. Se debe tener en cuenta la idea de equilibrar las necesidades enfrentadas de las diferentes partes interesadas.

2.3 Las partes interesadas van a ir en busca de una gama de información sobre el desempeño financiero y no financiero de una OSFL. El enfoque de este documento sobre los asuntos se dirige hacia los estados financieros con fines generales que contienen información sobre desempeño financiero. En la Parte 1 de este borrador para discusión pública se aborda el tema de los usuarios de los estados financieros y la entidad que informa, y este documento sobre los asuntos se debería leer a la luz de tales temas. La información no financiera se analiza en el documento sobre el Asunto 10 referente a información descriptiva organizacional.

2.4 La tarea de separar los fondos que distinguen entre los activos netos que están restringidos para un fin específico y los que se pueden usar para cualquier propósito podría ofrecer más transparencia. Es posible que sea necesario utilizar algunos activos para fines especiales y otros a discreción de una OSFL. La índole de los

diferentes tipos de fondos que constituyen los activos netos de una organización sin ánimo de lucro supone un desafío en cuanto a información financiera.

2.5 El mantenimiento de estados financieros individuales (separados) para cada tipo de fondo o reserva (contabilidad de fondos) podría resolver este problema. Tal vez sea factible presentar cada fondo o reserva cuando una OSFL tenga una cantidad muy limitada de fondos con restricciones. Sin embargo, a medida que la cantidad de fondos aumenta, también lo hará la complejidad de los estados financieros, lo que puede dar lugar a que sean más difíciles de entender. Los estados financieros podrían llegar a aumentar su tamaño, lo que se puede mitigar si se agrupan los fondos en tipos semejantes de fondos o reservas en los estados financieros. Si bien es posible que esto aumente la transparencia, podría incrementar los costos para las OSFL. Es posible que también se tenga que analizar si algunos fondos son entidades que informan por separado.

2.6 Tal vez sea más difícil ofrecer una presentación de los fondos con algunos estados financieros. Por lo general, el estado de pérdidas y ganancias se presta para una presentación de los fondos. El estado de situación financiera (balance general) podría mostrar los saldos de fondos por separado, pero presentar los correspondientes a activos y pasivos podría ser mucho más difícil.

2.7 Se pueden satisfacer las necesidades de las partes interesadas mediante un flujo de efectivo que muestre la fuente y la aplicación de los fondos. La elaboración del estado de flujos de efectivo separado por un fondo (al analizar recibos y pagos para cada uno) podría satisfacer las necesidades de las partes interesadas que quieren enterarse de qué ha pasado con su donación. Exigiría que todos los recibos y pagos en efectivo se registren por fondo, lo cual puede ser un desafío debido a las limitaciones del sistema, el costo y el esfuerzo. También se plantea la cuestión sobre si esto es apropiado para los estados financieros con fines generales que están destinados a que los utilice una amplia gama de partes interesadas.

2.8 Revelar el tratamiento contable para las donaciones que tengan condiciones podría ser de ayuda para los usuarios. Es posible que algunos donantes esperen que una OSFL efectúe el registro contable de los ingresos correspondientes a las donaciones que hayan hecho y que estén confundidos si no pueden ver tales ingresos en el estado de pérdidas y ganancias. Es posible que los usuarios no entiendan que, cuando una donación tiene una condición, se habrá hecho el registro contable de un pasivo y se habrán diferido los ingresos.

2.9 Se pueden explicar los asuntos sobre la elección del momento oportuno en las notas a los estados financieros. Cuando se hace el registro contable de una donación en un año fiscal, pero el gasto relacionado no ocurre hasta un año fiscal posterior, es posible que los usuarios no entiendan la discordancia entre estas transacciones.

2.10 La gestión de las reservas es principalmente un asunto de gestión financiera; sin embargo, es posible que la información a revelar sobre las políticas de las OSFL en relación con las reservas les ayude a las partes interesadas a comprender las decisiones de la gerencia. Si una OSFL decide reservar otras cantidades para fines específicos por razones de gestión interna, informar de ellas por separado de las demás finanzas de una OSFL puede ofrecer una mayor transparencia sobre las operaciones de esta y las cantidades disponibles para financiar sus operaciones en curso. Es posible que a tales organizaciones les resulte de ayuda tener orientación sobre cuándo se deberían crear reservas y cómo se deberían gestionar.

### 3. Actuales fuentes de orientación internacional

3.1 Las actuales fuentes de orientación internacional, en relación con la presentación de estados financieros, se incluyen en las siguientes normas<sup>24</sup>:

- NIC 1 – Presentación de Estados Financieros<sup>25</sup>
- NIC 7 – Estado de Flujos de Efectivo
- Secciones 3–8 de la Norma NIIF para las PYMES<sup>26</sup>
- NICSP 1 – Presentación de Estados Financieros
- NICSP 2 – Estados de Flujos de Efectivo

3.2 Conforme a las Normas NIIF y a la Norma NIIF para las PYMES, un conjunto completo de estados financieros incluye lo siguiente: estado de situación financiera, estado de resultados (ya sea uno de resultados integral o bien un estado de resultados separado y uno de resultados integral), estado de cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo y notas a los estados financieros. Se podrá presentar el estado de flujo de efectivo utilizando el método directo o el indirecto.

---

<sup>24</sup> Otras normas también incluyen disposiciones obligatorias sobre presentación e información a revelar. Estas no se incluyen en el debate sobre el tema.

<sup>25</sup> El IASB ha publicado el Borrador para Discusión Pública ED/2019/7 Presentación e Información a Revelar General que propone modificaciones al formato y contenido de los estados financieros que se han de presentar conforme a la NIC 1. También se proponen algunos cambios a la NIC 7.

<sup>26</sup> El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha comenzado un programa con el fin de revisar la Norma NIIF para las PYMES y, en especial, con el fin de pensar en la posibilidad de versiones actualizadas correspondientes a normas NIIF emitidas desde la última versión actualizada.

3.3 Estas normas establecen que, en estos estados financieros, se debería desglosar activos, pasivos, renta y gastos en categorías significativas y se necesita tal información para darles a las partes interesadas un panorama completo del desempeño y la situación financiera de una entidad.

3.4 Las NICSP utilizan cierta terminología diferente, pero, por otra parte, tienen disposiciones obligatorias similares. Una diferencia es que el estado de resultados (el estado de rendimiento económico) en las NICSP no incluye otro resultado integral. Las pérdidas y ganancias que se presentan en otro resultado integral conforme a las normas NIIF o a la Norma NIIF para las PYMES se presentan en el estado de cambio en los activos netos y en el estado de cambios en el patrimonio conforme a las NICSP.

3.5 Las normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP incluyen orientación sobre el formato de cada uno de los estados financieros, por ejemplo, las categorías significativas de activos y pasivos que se han de informar. También incluyen orientación adicional sobre temas tales como información comparativa, importancia relativa y agrupamiento o desagregación de información. Los ejemplos que aparecen en estas normas presentan el estado de situación financiera (el balance general) utilizando una presentación vertical. Conforme a tal presentación, se presentan primero los activos, en seguida los pasivos y después los activos netos (o patrimonio). Sin embargo, las normas no prohíben una presentación horizontal, si se tiene en cuenta que los activos se presentan junto con los pasivos y los activos netos (patrimonio).

3.6 Estas normas no incluyen ninguna orientación sobre los asuntos planteados en la Sección 2 de este documento sobre los asuntos. No hay orientación sobre la contabilidad de fondos o la presentación de saldos de fondos o reservas. Si bien las normas internacionales no prohíben que se incluya información adicional y subtotales en el cuerpo de los estados financieros, no se da ninguna guía u orientación. Actualmente, cada asesor contable que elabora estados financieros tiene que utilizar su propio juicio o criterio a la hora de establecer un formato adecuado para cada uno de ellos.

#### 4. Guía a nivel nacional<sup>27</sup>

4.1 Cuando las jurisdicciones siguen las normas internacionales, los principios establecidos en la anterior Sección 3 sobre los asuntos son procedentes, en gran medida, en las normas nacionales. Tres jurisdicciones tienen normas basadas en normas internacionales (una con base en las NIIF, una con base en la Norma NIIF para las PYMES y una con base en las NICSP). Aunque estas jurisdicciones tengan algunas modificaciones para las OSFL

---

<sup>27</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

(tales como menos disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera), no dan orientación adicional sobre todos los asuntos planteados en la Sección 2. Sin embargo, las dos últimas jurisdicciones dan orientación adicional que aborda tales asuntos en parte.

4.2 La jurisdicción que emplea la Norma NIIF para las PYMES da orientación específica para las OSFL. A estas se les exige utilizar la contabilidad de fondos en sus estados financieros. En la presentación de estos, se agrupan los fondos en tres clases: fondos sin restricciones, fondos de ingreso con restricciones y fondos de donación con restricciones. Los segundos son aquellos en los que una OSFL recibe fondos que el donante exige que se utilicen para un fin específico. Los de donaciones son aquellos en los que se ha de invertir el capital y la OSFL utiliza los intereses (ya sea para un fin específico o bien para sus actividades en curso). La guía señala que, aunque es posible que algunos fondos sin restricciones se designen para un fin específico porque se trata de una decisión interna (que se puede revocar), los fondos siguen siendo sin restricciones.

4.3 En el estado de pérdidas y ganancias, las columnas muestran la renta y los gastos correspondientes a cada clase de fondo. Las tres clases de fondos se muestran en el estado de situación financiera, en el cual se permite, pero no se exige, una presentación por columnas. Las transferencias entre fondos se incluyen en el estado de pérdidas y ganancias. Es posible que se presenten transferencias cuando, por ejemplo, se adquiere un activo fijo a partir de un fondo con restricciones, pero se ha de utilizar para fines sin estas, o cuando se vence la restricción a la que está sujeta un fondo y los fondos quedan sin restricciones.

4.4 La jurisdicción cuyas normas se basan en las NICSP publica disposiciones obligatorias simplificadas para las OSFL más pequeñas. Estas brindan orientación sobre la diferencia entre fondos con restricciones y sin restricciones (a los cuales se les denomina reservas); sin embargo, la mínima disposición obligatoria sobre entrega de información es que una cifra acumulada correspondiente a reservas se presenta en el estado de situación financiera. El estado de flujo de efectivo utiliza el método directo.

4.5 Dos jurisdicciones han elaborado normas nacionales que no se basan en normas internacionales. La primera exige que los activos netos con restricciones de donantes y aquellos sin restricciones de donantes se presenten por separado. Estos son equivalentes a fondos con restricciones y sin restricciones. En el estado de pérdidas y ganancias, la renta con restricciones de donantes se muestra aparte de la renta sin restricciones de donantes. El gasto se muestra como una disminución de los activos netos sin estos últimos; cuando una OSFL satisfaga las condiciones que el donante impone, se les cambia la categoría a los activos netos de manera que pasan a ser activos netos sin restricciones de donantes.

4.6 La segunda permite, pero no exige, el uso de la contabilidad de fondos en la presentación de los estados financieros. Se demanda un estado de cambios en los activos netos. Las diferentes clases que se han de presentar son donaciones, activos netos con restricciones internas, activos netos con restricciones externas (que no sean donaciones) y activos netos sin restricciones.

4.7 Esta jurisdicción permite el uso de dos métodos de presentación de aportes con restricciones (transferencias de efectivo entrantes y regalos en especie). Conforme al método de aplazamiento, no se hace el registro contable de la renta hasta que se produzca el gasto relacionado. Respecto al método de fondos con restricciones, se debería hacer el registro contable de los aportes con estas, por los cuales se presenta un fondo con restricciones correspondiente como ingresos ordinarios de tal en el periodo vigente. Se debería hacer el registro contable de los aportes con restricciones, por los cuales no se presenta ningún fondo con restricciones correspondiente, en el fondo general de conformidad con el método de aplazamiento. Quienes elaboran cuentas deben seleccionar un método y aplicarlo a todos los aportes.

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 Todas las alternativas toman las mínimas disposiciones obligatorias de las normas internacionales como punto de partida. Permiten flexibilidad en la presentación de los estados financieros (por ejemplo, si se adopta una vertical o una horizontal para el balance general). Esta flexibilidad se mantiene en todas las alternativas; no se ha propuesto ningún formato preceptuado. Se propone más orientación en todas las alternativas para las OSFL en relación con la presentación de activos netos (o patrimonio). El enfoque de presentación elegido dependerá, por lo menos en parte, de la manera en que se haga el registro contable de los aportes con restricciones. Se aborda el tema de las alternativas de registro contable en el el Asunto 3 en relación con ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.

5.2 Algunas jurisdicciones permiten el uso ya sea del método de aplazamiento o bien del de contabilidad de fondos para la presentación de aportes con restricciones. Ciertas jurisdicciones también tienen disposiciones obligatorias adicionales a las normas internacionales. Por ejemplo, algunas exigen o permiten que las OSFL elaboren el estado de pérdidas y ganancias (estado de rendimiento financiero) en forma de columnas, con una para cada tipo de fondo o reserva. Estas han sentado las bases de la elaboración de enfoques alternativos.

5.3 Todas las alternativas incluyen información a revelar sobre la política de la entidad para la gestión de reservas con la idea de que esto podría mejorar la transparencia.

5.4 La alternativa 1 es mantener sin cambios las disposiciones obligatorias que aparecen en las normas internacionales (NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP) y dar orientación complementaria. Esta guía podría incluir el modo en que se incluiría información en los estados financieros cuando esta sea pertinente para sus partes interesadas, lo que podría suponer información a revelar sobre fondos con restricciones.

5.5 La alternativa 2 se basa en la Norma NIIF para las PYMES y se vale de las guías que existen a partir de las normas nacionales, específicamente el uso de la contabilidad de fondos, que exigiría, como mínimo, que la renta se separe entre el ingreso con restricciones y sin restricciones en el cuerpo del estado de pérdidas y ganancias. También podría dar lugar a información a revelar tradicional en el cuerpo del estado de situación financiera o en las notas a los estados financieros.

5.6 La alternativa 3 se basa en la alternativa 2 y agrega una nueva disposición obligatoria referente a entregar estados suplementarios informativos de los donantes o del proyecto para fondos o proyectos que revisten importancia. La información complementaria podría ser parte de los estados financieros o de las notas a las cuentas y podría ser conforme a la contabilidad de caja o a la de devengo. Esto va más allá de las disposiciones obligatorias existentes a nivel global y tiene el potencial de satisfacer las necesidades de entrega de información de los principales donantes.

5.7 Las necesidades generales de las partes interesadas sientan las bases de la labor de los entes de establecimiento de normas internacionales en los sectores público y privado. La información suministrada en los estados financieros debería satisfacer las necesidades de información general de las partes interesadas de las OSFL, las cuales podrían ser diferentes a las de las partes interesadas del sector público y del sector privado.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b></p> <p>Utilizar las normas internacionales existentes (las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES o las NICSP) con una guía específica para las OSFL adicional sobre la entrega de información complementaria para satisfacer las necesidades de las partes interesadas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Guía específica adicional para las OSFL y ejemplo sobre extrapolaciones opcionales a las disposiciones obligatorias sobre presentación, lo que incluye presentación de fondos con restricciones, uso de la contabilidad de fondos y uso de estados complementarios para fondos o proyectos.</li> <li>• Recomendar la información a revelar sobre políticas relacionadas con la gestión de reservas.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conserva la actual presentación de estados financieros.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Guía específica para ayudarles a las OSFL en sus mecanismos especialmente complejos y para abordar el tema de la importancia relativa y del costo o beneficio.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les permite a las OSFL utilizar solamente aquellas opciones que sean pertinentes para sus partes interesadas.</li> <li>• Transparencia de las reservas destinadas para fines específicos cuando se adopten recomendaciones.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que las OSFL carezcan de la información o de los conocimientos técnicos necesarios para determinar qué opciones se exigen para satisfacer las necesidades de sus partes interesadas.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Menos coherencia en la entrega de información financiera puesto que las diferentes OSFL presentan diversos niveles de detalle en los estados financieros.</li> <li>• Tal vez no satisfaga las necesidades de entrega de información de los principales donantes.</li> </ul>

<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Utilizar la Norma NIIF para las PYMES y exigirles a las OSFL que utilicen la contabilidad de fondos y la información a revelar sobre políticas relacionadas con la gestión de reservas en la elaboración de los estados financieros, con guía sobre la información adicional para satisfacer las necesidades de las partes interesadas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exigencia de informar sobre los fondos con restricciones de manera separada de los fondos sin restricciones como mínimo.</li> <li>• Exigencia de utilizar la contabilidad de fondos para el estado de pérdidas y ganancias y para los saldos de fondos o reservas.</li> <li>• Exigir la información a revelar sobre políticas relacionadas con la gestión de reservas.</li> <li>• Guía específica para las OSFL adicional sobre extrapolar la contabilidad de fondos a otros estados y fondos o reservas adicionales si es pertinente.</li> <li>• Guía específica para las OSFL adicionales sobre el uso de estados complementarios de fondos o proyectos si es pertinente.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la contabilización de cada fondo por separado dé lugar a mejoras en la gestión financiera.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Guía específica para ayudarles a las OSFL en sus mecanismos especialmente complejos y para abordar el tema de la importancia relativa y del costo o beneficio.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que la presentación de fondos con restricciones de manera separada de los fondos sin restricciones aumente la transparencia de los disponibles.</li> <li>• Transparencia de las reservas destinadas para fines específicos.</li> <li>• Mejor coherencia de la presentación.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal vez se necesiten registros adicionales.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal vez no satisfaga las necesidades de entrega de información de los principales donantes.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que el costo de introducir la contabilidad de fondos supere los beneficios para las OSFL más pequeñas como consecuencia de un análisis adicional.</li> <li>• Es posible que el costo de elaborar y auditar estados financieros aumente.</li> </ul>
--	---	---	--

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Utilizar la Norma NIIF para las PYMES y exigirles a las OSFL que utilicen la contabilidad de fondos en la elaboración de los estados financieros, la información a revelar sobre políticas relacionadas con la gestión de reservas y, además, elaborar estados complementarios de fondos o proyectos correspondientes a fondos o proyectos que revisten importancia.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exigencia de informar sobre los fondos con restricciones de forma separada de los fondos sin restricciones como mínimo.</li> <li>Exigencia de utilizar la contabilidad de fondos para el estado de pérdidas y ganancias y para los saldos de fondos o reservas.</li> <li>Exigencia de entregar información a revelar sobre las políticas relacionadas con la gestión de reservas.</li> <li>Exigencia de elaborar estados complementarios de fondos o proyectos correspondientes a fondos o proyectos que revisten importancia.</li> <li>Guía específica para las OSFL adicional sobre extrapolar la contabilidad de fondos a otros estados y fondos o reservas adicionales si es pertinente.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Es posible que la contabilización de cada fondo por separado dé lugar a mejoras en la gestión financiera.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Guía específica para ayudarles a las OSFL en sus mecanismos especialmente complejos y para abordar el tema de la importancia relativa y del costo o beneficio.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La presentación de fondos con restricciones de manera separada de los fondos sin restricciones aumentará la transparencia de los fondos disponibles. <ul style="list-style-type: none"> <li>Mejor coherencia de la presentación.</li> <li>Mayor transparencia en cuanto a los fondos o proyectos que revisten importancia.</li> </ul> </li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Es posible que la presentación de estados complementarios de fondos o proyectos reduzca la necesidad de</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tal vez sea difícil acordar un formato único que sea lo suficientemente detallado para satisfacer las necesidades de todos los grandes donantes.</li> <li>Tal vez se necesite registros adicionales.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Es posible que la mayor longitud y complejidad de los estados financieros, y la exposición de diferentes perspectivas en los estados principales y los complementarios, sea confuso para algunas partes interesadas, lo cual hace de los estados financieros sean menos pertinentes.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Es posible que el costo de introducir la contabilidad de fondos y los estados complementarios supere los beneficios.</li> <li>Es posible que el costo de elaborar y auditar estados financieros aumente.</li> </ul>

		informes financieros con fines especiales.	
--	--	--	--

### **Cuestiones específicas para comentarios 7:**

- 7.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 7. Presentación de los estados financieros? En caso negativo, ¿por qué?
- 7.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de tratamientos alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 7 es exhaustiva? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 7.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 7? Si no lo está, por favor, exponga los cambios que propone y por qué se deberían hacer.
- 7.d Por favor, indique el tratamiento alternativo que usted apoya para el Asunto 7 y las razones de su opinión. En su respuesta, por favor, tenga en cuenta la presentación de reservas sin restricciones, asignadas para fines internos.
- 7.e El término estado de rendimiento financiero se emplea en el documento de consulta para describir el estado que contiene los ingresos y egresos de una OSFL. ¿Está usted de acuerdo con el uso de dicho término? En caso negativo, diga cuál es su término preferido y explique sus razones.

## **Asunto 8. Clasificación de gastos: ¿función o naturaleza?**

### 1. Descripción del asunto

1.1 Para mantener la confianza, la información sobre los gastos de una OSFL es especialmente importante. Es posible que se espere que estas organizaciones tengan mayores niveles de transparencia que las empresas cuyas acciones no se cotizan en bolsa y que son de tamaño similar con el fin de rendir cuentas a los donantes y mantener la confianza de la opinión pública. Las partes interesadas necesitarán información sobre las actividades y para mostrar cómo se están cumpliendo los objetivos de una OSFL (lo cual da lugar a un sostenimiento económico continuo para esta, entre otras cosas). La información sobre gastos sirve para sustentar el trabajo de administración, la transparencia y la rendición de cuentas correspondientes a las actividades de una OSFL.

1.2 Suministrar múltiples análisis de la información de gastos crea una carga para las OSFL. Es posible que estas enfrenten una gama de disposiciones obligatorias o exigencias correspondientes a la clasificación por categorías de los gastos, lo cual depende de la jurisdicción en la cual entregan información y de la demanda de los grandes financiadores. Tales disposiciones obligatorias o exigencias podrían venir de una variedad de fuentes, normas o guías contables, entes de reglamentación, autoridades fiscales y donantes.

1.3 Es posible que no todas las partes interesadas estén interesadas en la misma información. Cabe la posibilidad de que algunos usuarios de los estados financieros estén interesados en las fuentes de información utilizadas para programas o actividades específicas (es decir, análisis de gastos por función) mientras que otros estén más interesados en los diferentes tipos de gasto que se requieren para llevar a cabo una actividad, tales como costos de personal, materiales, costos de propiedad, etc. (es decir, el análisis de gastos por naturaleza).

1.4 Es posible que las disposiciones obligatorias contables dentro de cada una de las jurisdicciones sean diferentes a las necesidades de los proveedores de recursos o los entes de reglamentación. Puede ocurrir que las jurisdicciones ya tengan disposiciones obligatorias contables que resulten en parámetros establecidos en torno a cómo se debe presentar la información. Posiblemente, estas disposiciones obligatorias o bien difieran de las necesidades tanto de los proveedores de recursos, como de los entes de reglamentación, o bien no aborden tales necesidades, lo cual podría dar lugar a disposiciones obligatorias sobre entrega de información adicionales o múltiples.

1.5 La comparabilidad entre las OSFL similares podría ser útil para los usuarios de los estados financieros de las organizaciones sin fines de lucro, especialmente para los donantes, otros financiadores y entes de

reglamentación, con el fin de evaluar el impacto que cada organización ha logrado con los recursos dados. Un enfoque incoherente tendrá un impacto en las comparaciones sobre el uso de recursos entre organizaciones. Sin embargo, es posible que haya limitaciones a la comparabilidad debido a otros factores tales como el modelo de negocio y la descripción o las características de los recursos entrantes. También se podría suministrar información mediante la información descriptiva organizacional.

1.6 Es posible que los usuarios de los estados financieros tengan algún interés en la importancia de los costos de apoyo en comparación con los gastos totales de una OSFL. Esto puede ser especialmente así para entender aquellos gastos que forman parte de los costos generales o de funcionamiento de una OSFL y aquellos que se utilizan para financiar directamente la consecución de los objetivos de una de estas organizaciones. Los servicios de apoyo, tales como el departamento financiero, el de TI, el de personal, el jurídico y el de gobernanza, son parte necesaria del funcionamiento de una OSFL. Asimismo, los usuarios también pueden estar interesados en distinguir los gastos que se contraen a la hora de producir fondos de aquellos que se contraen a la hora de poner en marcha programas o actividades para beneficiarios, y la relación entre su donación y la causa a la que donaron.

1.7 Los donantes, los otorgantes y los entes de reglamentación pueden centrarse tanto en un análisis funcional (por función o departamento) de los gastos, como en las ratios que se elaboran a partir de tal análisis, y, a la vez, beneficiarse de estos dos. Tal análisis puede servir de apoyo tanto al trabajo de administración como a la rendición de cuentas. Los problemas surgen cuando esto tal vez no sea suficiente para ofrecer el nivel de detalle que se necesita para entender completamente el gasto en cada uno de los programas.

## 2. Desafíos en cuanto a información financiera

2.1 Puede ser difícil determinar la información más apropiada para su inclusión en un solo conjunto de Guías para las OSFL. Estas tienen que reflejar sus gastos de manera tal que ofrezcan una representación fiel y fiable, pero de tal modo que también tengan en cuenta el costo o beneficio de otras formas de presentación. En términos generales, las dos opciones para clasificar los costos son por función (los principales campos o departamentos de las actividades de una OSFL) o por naturaleza (costos de nómina, costos de propiedad, depreciación, etc.).

2.2 Es posible que el análisis de gastos por función no sea de ayuda a la comparabilidad de parte de las partes interesadas. Aunque permita que cada OSFL adopte un enfoque que le brinde la posibilidad de informar sobre sus actividades, es probable que un análisis por función varíe considerablemente entre tales organizaciones debido a diferentes modelos de negocio, diferentes programas y agrupación de actividades. Si se adopta una presentación acción, una OSFL también podría revelar cantidades clave por naturaleza.

2.3 Es posible que asignar costos a ciertas funciones implique un juicio considerable. Un análisis de gastos por función que sirva de apoyo para la identificación de actividades puede suministrar información más pertinente a los usuarios, especialmente, a los donantes, que la clasificación de gastos por naturaleza. Para ello, las OSFL deben asignar sus costos generales o de funcionamiento a sus actividades. Es posible que tales juicios no sean transparentes y, por lo tanto, minen la confianza de los donantes en la información suministrada. Toda falta de confianza en el análisis de gastos puede desembocar en que se haya una lectura de la entrega de información no financiera complementaria que incluye el cálculo de las ratios.

2.4 El análisis de gastos por naturaleza podría ser más útil para servir de apoyo a la entrega de información a efectos reglamentarios o para identificar transacciones contables tales como la depreciación. Las normas internacionales reconocen que un análisis de la naturaleza de los gastos es más útil que pronosticar los flujos de efectivo futuros. También puede ser útil para las OSFL en su toma de decisiones puesto que suministra información financiera sobre sus entradas, sobre las cuales es probable que tenga control. Al igual que con un análisis por función, su utilidad dependerá del modelo de negocio y tiene limitaciones ya que el análisis no le indica a uno qué entradas se entregan.

2.5 Es posible que el análisis por naturaleza y por función no se entregue rápidamente a partir del sistema contable de una OSFL y traiga consigo más costos. Los sistemas contables que normalmente clasifican los costos por naturaleza pueden carecer de las características para asignar costos específicos tanto a una cuenta (en lo referente a clasificación por naturaleza) como a un elemento adicional para denotar actividad. Si se efectúa el análisis de gastos tanto por naturaleza como por función, eso exigirá sistemas financieros que suministren información que sea detallada y de múltiples niveles. Es factible que algunas OSFL más pequeñas y, en especial, las más pequeñas no tengan sistemas que tengan la capacidad de entregar tal información sin más costos considerables.

### 3. Fuentes de orientación internacional pertinentes

3.1 Las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP, todas, incluyen disposiciones específicas en cuanto a la clasificación de gastos.

3.2 En la NIC 1 – Presentación de Estados Financieros y en la NICSP 1 – Presentación de Estados Financieros, se exige una clasificación similar a la que se exige en la Norma NIIF para las PYMES. En estas, se exige que una entidad presente, ya sea en el cuerpo del estado de rendimiento financiero o bien en las notas, un análisis de gastos en el que se use una clasificación con base en la naturaleza de los gastos o bien en la función de los gastos dentro de la entidad, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente.

3.3 Tanto la NIC 1 como la NICSP 1 especifican que, cuando se presenta un análisis por función, a la entidad también se le exige revelar más información sobre la naturaleza de los gastos, lo cual incluye gastos por depreciación y amortización y gastos por beneficios a los empleados. En la NIC 1 y la NICSP 1 se señala que ambas formas son útiles, pero, debido a que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil a la hora de pronosticar los flujos de efectivo futuros, se exige más información a revelar cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos.

3.4 La Norma NIIF para las PYMES exige que una entidad analice gastos utilizando una clasificación con base en la naturaleza de los gastos o bien en la función de los gastos, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente:

- Análisis de gastos por naturaleza: la Norma NIIF para las PYMES da ejemplos de esta clasificación de gastos, es decir, depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad. En esta se explica que estos costos no se asignan a los diferentes departamentos de la entidad.
- Análisis de gastos por función: esta clasificación exige que los gastos se acumulen según su función como parte del costo de ventas o, por ejemplo, los costos de distribución o de las actividades administrativas. Además, es posible que otras secciones exijan la información a revelar de ciertos costos por naturaleza.

3.5 Las normas tienen como fin suministrarle a los usuarios información sobre desempeño, y en las NICSP se señala especialmente que la información a revelar les permite a los usuarios identificar los recursos asignados para dar apoyo a las principales actividades de la entidad y mejorar la transparencia con el fin de permitirle a una entidad cumplir con sus decisiones sobre rendición de cuentas.

3.6 El IASB ha hecho una consulta recientemente (ED/2019/7) sobre las modificaciones a la NIC 1, lo cual les exigirá a las entidades presentar, en la categoría de funcionamiento u operaciones del estado de pérdidas o ganancias, un análisis de gastos que utilice una clasificación ya sea con base en el método de la naturaleza de los gastos o bien con base en el método de la función de los gastos. Cuando se opta por el análisis de gastos por función, también se propone un análisis por naturaleza en las notas a las cuentas. Esto va más allá de las opciones actuales sobre el lugar en el que se presenta mejor esta información en los estados financieros. El análisis hecho tendrá que ser aquel que suministre la información más útil. El Borrador para Discusión Pública también les prohíbe a las entidades utilizar un enfoque mixto hacia la presentación del análisis de gastos en el estado de rendimiento financiero.

#### 4. Guía a nivel nacional<sup>28</sup>

4.1 Existen diferencias tanto dentro de jurisdicciones como entre aquellas que tienen una guía para las OSFL en cuanto a cómo se exige que se analice los gastos.

4.2 Varias jurisdicciones tienen normas guías que son coherentes con las normas internacionales de contabilidad y que les permiten a las entidades elegir entre una clasificación con base en el método de la función de los gastos o bien con base el método de la naturaleza de los mismos.

4.3 Sin embargo, hay jurisdicciones que han adoptado enfoques alternativos, pero que todavía reflejan la guía internacional. Por ejemplo, en una jurisdicción, las disposiciones separadas en forma de múltiples SORP (Declaraciones sobre Prácticas Recomendadas, por sus siglas en inglés) especifican las disposiciones obligatorias para los diferentes tipos de OSFL. Las SORP dirigen el análisis de los gastos que se han de utilizar con análisis separados para diferentes tipos de OSFL, con el fin de reflejar sus necesidades específicas de entrega de información.

4.4 En otra jurisdicción, a las OSFL se les exige entregar gastos funcionales agrupados por programa o sostenimiento, así como una clasificación por categoría según la naturaleza de los gastos (por ejemplo, nómina, alquiler, etc.). Esto se puede hacer en el cuerpo del estado de movimientos (estado de rendimiento financiero), en documento de información a revelar o en un estado financiero separado. Este enfoque se adoptó para mejorar la comprensión de los esfuerzos de servicio de una organización y para comprender los datos de entradas, que la mayoría de las organizaciones estaban utilizando para hacer un seguimiento a los gastos.

4.5 Un modelo nacional (conforme a su enfoque simplificado hacia la contabilidad de devengo para entidades sin ánimo de lucro) incluye un enfoque híbrido hacia la clasificación de gastos. Exige, como mínimo, que se informe, por separado, sobre las siguientes categorías agrupadas:

- Gastos relacionados con recaudación de fondos públicos
- Costos relacionados con voluntarios y empleados
- Costos relacionados con el suministro de bienes o la prestación de servicios

---

<sup>28</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

- Subvenciones y donaciones realizadas

Estas categorías combinan los análisis tanto de la naturaleza de los gastos como de la función de los mismos. Este modelo también permite la desagregación de las categorías mencionadas anteriormente o de las nuevas categorías que se han de agregar en el estado de rendimiento financiero, cuando tal presentación de información mejore la noción que tienen los usuarios del rendimiento financiero de la entidad. La guía sugiere una lista de posibles clases tradicionales o presentadas de forma separada (estas se basan en un análisis de la naturaleza de los gastos).

## 5. Enfoques alternativos de entrega de información

5.1 La elección entre el método de la función de los gastos y el de la naturaleza de los gastos depende de factores históricos, sectoriales y reglamentarios y de la naturaleza de una OSFL. Cada método de presentación tiene beneficios para diferentes tipos de entidades. Ambos dan indicio de aquellos costos que podrían variar, directa o indirectamente, con el nivel de actividad de una OSFL.

5.2 La alternativa 1 sigue las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP, lo cual le permite a cada entidad decidir la mejor manera de presentar sus gastos, ya sea con base en su naturaleza o bien con base en su función dentro de una OSFL, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente. Si se elige un análisis funcional, entonces también se debe a entregar un análisis de la naturaleza de los gastos. El tipo de presentación escogido se debe utilizar en el cuerpo del estado de rendimiento financiero.

5.3 La alternativa 2 eliminaría la elección del análisis principal y exigiría un análisis de gastos por naturaleza o por función en el cuerpo del estado de rendimiento financiero. Cualquiera que sea el análisis que se ordene, se permitiría incluir el otro en las notas a los estados financieros. Este enfoque limitaría la elección en las guías internacionales.

5.4 La alternativa 3 exigiría que se entreguen ambos métodos de análisis, salvo la elección en cuanto a qué método se utiliza para el estado principal. Esta alternativa sentaría las bases de una nueva guía internacional puesto que se desvía de las normas internacionales de contabilidad. Si bien este enfoque haría coherentes las exigencias a las OSFL, es posible que las más pequeñas necesiten exenciones.

5.5 La alternativa 4 propone combinar elementos de los análisis de naturaleza y función para entregar un único análisis. Este enfoque se basa en el que una guía nacional utiliza y podría ser adecuado para entidades menos complejas. Este único análisis pretendería satisfacer las necesidades de todas las partes interesadas.

5.6 Las alternativas suponen que, cualquiera que sea la clasificación de gastos que se utilice, cada clase se presentará de forma separada en clases importantes de gastos que sean útiles para los usuarios de los estados financieros. Podría suceder que la Guía publicada necesitaría preceptuar un nivel de mínimo de clasificación. Por ejemplo, un análisis de la naturaleza de los gastos podría preceptuar un análisis de las principales clases de servicios o actividades del programa y ordenar la inclusión de gastos referentes a la recaudación de fondos. Un análisis de la naturaleza de los gastos podría incluir lo siguiente:

- Beneficios a los empleados y gastos referentes a los empleados
- Gastos por transporte
- Gastos por depreciación y amortización
- Costos referentes a las instalaciones, tales como gastos de alquiler y arrendamiento y
- Gastos por intereses

5.7 La Guía suministrará información sobre la asignación de servicios de apoyo, la cual incluye el método de asignación para sustentar la utilización de un análisis de gastos por función. En la Guía también se podría exponer la información que se necesita acerca de cómo se ha acumulado y recopilado los datos sobre programas y actividades ya que no se espera que cada uno de ellos se haga individualmente.

	<b>Descripción</b>	<b>Ventajas</b>	<b>Desventajas</b>
<p><b>Alternativa 1</b> Permitir el análisis de gastos por función o por naturaleza:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exigirles a las OSFL que presenten un análisis de gastos utilizando una clasificación con base en la naturaleza de los gastos o bien en la función de los gastos, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente.</li> <li>La guía podría exigir que el análisis escogido se presente en el cuerpo de los estados financieros.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Coherente con las normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ofrece flexibilidad para que las OSFL escojan el método más adecuado y fácil de implementar.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Permite la elaboración de información sobre los costos generales o de funcionamiento de una OSFL.</li> <li>Les permite a las OSFL entregar un análisis que sea más útil para los usuarios de sus estados financieros.</li> <li>Si el análisis se expone en el cuerpo de los estados financieros, es posible que les ayude a los usuarios a acceder a la información y entenderla.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La elección permite la opción más rentable.</li> </ul>	<p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Permitir una elección no facilita la comparabilidad entre las OSFL para evaluar cuán bien una OSFL ha utilizado los recursos que le han donado y entregado.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>El análisis más informativo no siempre es el más fácil de entregar.</li> </ul>

<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Exigir el análisis de gastos por naturaleza o el análisis de gastos por función.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exigirles a las OSFL que entreguen solamente el análisis de gastos por naturaleza en el cuerpo del estado de rendimiento financiero o, como alternativa, solamente un análisis de gastos por función en el cuerpo del estado de rendimiento financiero.</li> <li>Se podría entregar un análisis adicional, pero no hay elección en cuanto al análisis principal.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tipo de análisis que las normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP permiten.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Si es análisis de los gastos, este puede ser más fácil de entregar, ya que es más probable que coincida con las disposiciones obligatorias sobre entrega de información dentro de la empresa.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Si es análisis de gastos por naturaleza, este permitirá la comparabilidad con otras OSFL y otras organizaciones.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Más fácil de entregar que el análisis funcional.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Podría debilitar las normas internacionales ya que elimina la disposición obligatoria correspondiente a la manera de presentación más relevante.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Podría ser exigente en cuanto a recursos para las OSFL (en especial, para las más pequeñas).</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Si es análisis de la naturaleza de los gastos, no suministrará información sobre el costo de las actividades ni sobre los costos generales o de funcionamiento de una OSFL, lo cual podría ser más útil para los usuarios, tales como los donantes.</li> </ul>
---	--	---	--

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Exigir tanto el análisis de la función de los gastos como el análisis de la naturaleza de los gastos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exigir una clasificación con base tanto en la naturaleza de los gastos como en la función de los gastos en el estado de rendimiento o en las notas a las cuentas. Aquel análisis que suministre información que sea confiable y más pertinente se debería incluir en el cuerpo del estado de rendimiento teniendo en cuenta que la alternativa se incluya en las notas (para reducir los detalles excesivos que se incluyen en los estados financieros).</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tipos de análisis que las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP permiten.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ofrece los beneficios de ambas formas de clasificación y tiene más probabilidades de satisfacer las necesidades de la mayoría de los usuarios.</li> <li>Permite la elaboración de información sobre los costos generales o de funcionamiento de una OSFL.</li> <li>Permite la comparabilidad con otras OSFL y otras organizaciones.</li> <li>Posibilidad de comparaciones funcionales.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Va más allá de las disposiciones obligatorias de las actuales normas internacionales.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dificultad para determinar o definir un análisis funcional común para facilitar la comparabilidad.</li> <li>La especificación de funciones pone en riesgo el hecho de que el análisis funcional no sea útil para algunos grupos de OSFL y sus usuarios.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Es posible que el costo sobrepase los beneficios, en especial en el caso de las OSFL más pequeñas.</li> </ul>
<p><b>Alternativa 4</b></p> <p>Análisis de gastos híbridos, que establece las categorías mínimas de entrega de información.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exigir una clasificación hasta unas mínimas categorías definidas, de las cuales se ha de informar por separado en el cuerpo del estado de rendimiento financiero.</li> <li>Estas categorías combinan los análisis tanto de la</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Solo se requiere un análisis que simplificaría la entrega de información.</li> <li>Información para las partes interesadas.</li> <li>Podría satisfacer las necesidades de las partes interesadas correspondientes a las entidades menos complejas.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>No lo permiten las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES ni las NICSP.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dificultad a la hora de definir categorías de gastos aplicables a nivel internacional para satisfacer las necesidades de todas las partes interesadas.</li> </ul>

	<p>naturaleza de los gastos como de la función de los gastos y podría incluir gastos relacionados con recaudación de fondos públicos y costos relacionados con voluntarios y empleados.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El análisis podría reducir la entrega de información adicional si se puede reflejar en los sistemas financieros.</li> </ul>	
--	---	--	--

### Cuestiones específicas para comentarios 8:

- 8.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 8. Clasificación de gastos? En caso negativo, ¿por qué?
- 8.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de enfoques alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 8 es completa? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 8.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 8? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y por qué se deberían hacer.
- 8.d Por favor, indique el enfoque alternativo que usted apoya para el Asunto 8 y las razones de su opinión. Al considerar su enfoque preferente, por favor, comente sobre qué alternativa:
- Suministra la mejor información sobre los componentes clave de los gastos o de los factores que impulsan el rendimiento o las actividades.
  - Coincide más de cerca con el modo en que la administración informa internamente y en que la operación se ejecuta (para ayudar con la evaluación de costos o beneficios).
  - Si las alternativas se vinculan a cualquiera de los ratios clave que se puede entregar en la información descriptiva organizacional (y, por lo tanto, debería ser algo que se pueda revelar y conciliar).

iv. Si las alternativas permiten la rendición de cuentas.

- 8.e ¿Cree que las alternativas correspondientes al Asunto 8 ofrecen el equilibrio correcto entre la información presentada en el cuerpo de los estados de rendimiento o en las notas?
- 8.f ¿Sería tan arbitraria la asignación de gastos a las funciones esbozadas en el Asunto 8 que no entregaría una representación suficientemente fiel de la composición de las funciones o departamentos de una entidad?
- 8.g ¿Hay interrogantes realistas que se planteen a la hora de implementar su opción preferida para el Asunto 8?

## **Asunto 9. Costos de recaudación de fondos**

### 1. Descripción del asunto

1.1 La información sobre los costos de recaudación de fondos es importante para muchos usuarios de los estados financieros de las OSFL. Es posible que estos comparen los costos de recaudación de fondos con la renta producida o con los costos de realización de programas y utilicen tal información para evaluar la eficiencia. Sin embargo, las ratios entre los costos de recaudación de fondos y la renta u otros costos podrían ser engañosas.

1.2 Las actividades de recaudación de fondos y, por lo tanto, los costos no son fáciles de definir. Algunas actividades de recaudación de fondos podrían parecer relativamente obvias, tales como un evento de recaudación o una tienda para vender artículos donados. Empero, muchas otras actividades también son importantes para producir renta, tales como lograr nuevos negocios (por ejemplo, la redacción de propuestas de subvenciones), conciencia general de marca (por ejemplo, tener una página web), pero es posible que no se describan tan fácilmente como recaudación de fondos.

1.3 Es posible que aquellas actividades con el objetivo principal de recaudar fondos sean útiles para otros objetivos. Por ejemplo, también se podría utilizar un evento de recaudación de fondos o un folleto impreso para enviar un mensaje de toma de conciencia relacionado con la misión, contratar voluntarios o identificar posibles destinatarios de servicios. En este caso, es posible que una actividad de recaudación de fondos que no logre producir renta líquida todavía se considere que vale la pena si se cumple los demás objetivos.

1.4 La forma en que los costos directos se asignan a la «recaudación de fondos» puede ser subjetiva. Es posible que las actividades de recaudación de fondos impliquen el esfuerzo de varios empleados en diversos grados o el uso de los activos de la organización. El método utilizado para asignar costos directos (como el tiempo del personal, los costos generales o de funcionamiento de un vehículo compartido o la depreciación) a diferentes proyectos o actividades puede variar considerablemente de una organización a otra. Es posible que esto traiga consigo una falta de comparabilidad entre varias OSFL similares.

1.5 El verdadero costo de las actividades de recaudación de fondos podría incluir un elemento de costos indirectos. Los métodos utilizados para asignar costos indirectos a las actividades pueden variar considerablemente entre organizaciones. Es posible que las OSFL tengan incentivos para sacar el mayor provecho del monto de los costos generales asignados a las actividades de prestación de servicios comparadas con la gerencia o la recaudación de fondos.

1.6 Es posible que los costos y las complejidades de asignar costos indirectos sobrepasen los beneficios. Podría ser difícil asignar costos generales compartidos entre actividades de recaudación de fondos y demás actividades. Aunque hay beneficios a la hora de ver el costo total de las actividades de recaudación de fondos, es posible que los costos de llevarlas a cabo y las dificultades prácticas hagan que esto no valga la pena.

1.7 Por lo general, se contraen costos de recaudación de fondos antes de que se produzca la renta correspondiente. Esta diferencia de tiempo significa que es posible que los costos y la renta cuyo registro contable se hace en un periodo contable dado no sean comparables.

## 2. Desafíos en cuanto a información financiera

2.1 Cabe la posibilidad de que la identificación de los costos de las actividades de recaudación de fondos no concuerde completamente con la clasificación de costos por función, que es un método permitido en las normas internacionales. Los costos de recaudación de fondos podrían no pertenecer holgadamente a categorías de clasificación funcional (producción, administración, finanzas, venta, distribución, investigación y desarrollo) o categorías de clasificación natural (mano de obra, materiales y gastos). Es posible que esto sea diferente, lo que depende de la naturaleza y el tamaño de la entidad. Para obtener más información sobre la clasificación de gastos, consulte el documento sobre el Asuntos 8.

2.2 Es posible que los costos de recaudación de fondos no se identifiquen rápidamente a partir del sistema contable de una OSFL. Los costos relacionados con las actividades de recaudación de fondos pueden encontrarse en diversas cuentas dentro de sistemas contables que clasifican costos por naturaleza, tales como salarios, costos médicos, Internet, página web, impresión, viáticos, honorarios profesionales, depreciación, etc. Es posible que los sistemas contables carezcan de las características para asignar costos específicos tanto a una cuenta (en lo referente a clasificación por naturaleza) como a un elemento adicional para denotar actividad.

2.3 Es posible que haya beneficios a la hora de normalizar la definición de costos de recaudación de fondos. La consideración más significativa sería cómo definir los costos de recaudación de manera tal que se pueda aplicar en diversas OSFL. La Guía podría abordar el tema de la presentación de los costos directos de recaudación de fondos, el tratamiento de los costos de desarrollo comercial (lograr nuevos negocios), la manera de asignación de costos generales o de funcionamiento y las disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera.

2.4 Se debería hacer el registro contable de los costos de recaudación de fondos utilizando los mismos principios que cualquier otro egreso, es decir, en el momento en que se recibe el bien o servicio. Es posible que

esto traiga consigo diferencias en cuanto a elección del momento oportuno entre los costos de recaudación de fondos que se contrae y el registro contable de la renta resultante.

2.5 Se deberían presentar los costos de recaudación de fondos en cifras brutas, de conformidad con el principio de «no exclusión» adoptado en las normas internacionales de contabilidad, en consonancia con todos los demás egresos. Sin embargo, tal vez esto no sea posible en algunos casos.

2.6 Se podría pensar en la posibilidad de información a revelar adicional para ayudar a los usuarios a entender las actividades de recaudación de fondos, con información normalizada sobre los costos de recaudación e información sobre las diferencias en cuanto a elección del momento oportuno. Tales disposiciones obligatorias detalladas irían más allá de las disposiciones obligatorias generales sobre presentación e información a revelar de las actuales normas contables. Esta información podría formar parte de las notas a las cuentas o de la información descriptiva organizacional. En la mayoría de las jurisdicciones, esta última tiene niveles más bajos de escrutinio de auditoría.

2.7 Se podría considerar aún más la utilidad de las ratios si se elabora un marco para la información descriptiva organizacional (consulte el documento sobre el Asunto 10 para más información sobre la entrega de información descriptiva organizacional).

### 3. Actuales fuentes de orientación internacional

3.1 Ni las normas NIIF, ni la Norma NIIF para las PYMES ni las NICSP abordan específicamente este asunto.

#### **Presentación de gastos por naturaleza o función**

3.2 En la NIC 1 – Presentación de Estados Financieros y en la NICSP 1 – Presentación de Estados Financieros, se le exige a una entidad que presente un análisis de gastos clasificados ya sea por naturaleza o bien por función dentro de una entidad, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente. Tal información se podrá presentar ya sea en el cuerpo del estado de rendimiento financiero o bien en las notas. La función no se define en ninguna de las dos normas.

3.3 En la Norma NIIF para las PYMES, se le exige a una entidad que presente un análisis de gastos clasificados por naturaleza o bien por función:

- Análisis de gastos por naturaleza: se da ejemplos como depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad. En esta se explica que estos costos no se asignan a los diferentes departamentos de la entidad.
- Análisis de gastos por función: esta clasificación por categorías exige que los gastos se acumulen según su función como parte del costo de ventas o, por ejemplo, los costos de distribución o de las actividades administrativas.

### **Información sobre segmentos de operación**

3.4 La recaudación de fondos podría ser un segmento según lo definen las normas internacionales de contabilidad, pero el uso de un segmento para la recaudación de fondos exigiría que se informe de otras partes del negocio de la misma manera y exigiría la información a revelar sobre rendimiento, activos y pasivos.

3.5 Tanto la NIIF 8 – Segmentos de Operación como la NICSP 18 – Información Financiera por Segmentos se centran en la información a revelar sobre los segmentos de operación de una entidad y en los servicios y áreas geográficas en las cuales una entidad tiene presencia. Las normas tienen por objeto suministrarles a los usuarios más información sobre rendimiento y activos y pasivos.

3.6 En la NICSP 18, se señala especialmente que la información a revelar les permite a los usuarios identificar los recursos asignados para dar apoyo a las principales actividades de la entidad y mejorar la transparencia con el fin de permitirle a una entidad cumplir con sus decisiones sobre rendición de cuentas.

3.7 La NIIF 8 exige un enfoque en los ingresos de una entidad y la identificación de segmentos se basa en informes internos que los revisa periódicamente el principal responsable de la toma de decisiones operativas de la entidad. Las NICSP son similares, pero las disposiciones obligatorias sobre toma de decisiones para la información financiera por segmentos se centran más en las actividades (a diferencia de los ingresos) y, por lo tanto, podrían ofrecer una estructura de entrega de información más útil para las OSFL.

3.8 No hay disposición obligatoria correspondiente a la información financiera por segmentos en la Norma NIIF para las PYMES.

#### 4. Guía a nivel nacional<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

4.1 Aunque no hay una guía internacional específica, algunas jurisdicciones tienen una guía adicional referente a la entrega de información sobre costos de recaudación de fondos. Esta guía nacional no ofrece una única perspectiva sobre la definición de costo de recaudación de fondos.

4.2 Una jurisdicción exige que se identifiquen todos los egresos en cuanto a recaudación de fondos y ofrece una lista de actividades como ejemplos. Entre los correspondientes a organizaciones benéficas registradas en la jurisdicción, se incluyen los siguientes: búsqueda de subvenciones y donaciones, planes de afiliación operativa y loterías sociales, eventos de puesta en escena (lo que incluyen las comisiones de rentabilidad, derechos de licencia y otros costos relacionados), contratación con agentes para recaudar fondos en nombre de la organización benéfica, puesta en funcionamiento de tiendas de organizaciones benéficas que venden productos donados o comprados, puesta en funcionamiento de una empresa comercial que emprende actividades comerciales no benéficas, publicidad, mercadeo y materiales de correo directo. También exige que los costos y la renta se muestren en cifras brutas.

4.3 Una jurisdicción tiene una guía para entidades más pequeñas, la cual estipula un análisis de gastos que se basa en los gastos por naturaleza y por función. Como parte de esta, se exige que se informe de los gastos correspondientes a recaudación de fondos públicos.

4.4 Otra jurisdicción da orientación sobre asignación de costos a la recaudación de fondos a partir de ciertas actividades conjuntas. Por lo general, los costos de publicidad y otros de desarrollo comercial (lograr nuevos negocios) no se incluyen en los Costos de Recaudación de Fondos, sino que se incluirían en otras actividades funcionales tales como "Actividades de Gestión y Generales". Exige que se presente, en cifras brutas, el costo de recaudación de fondos, a excepción de algunos costos relacionados con eventos especiales tales como sociales de recaudación de fondos. La guía incluye lo que describe como un elemento programático.

4.5 Otra jurisdicción tiene una guía que aborda el tema de la elección del momento oportuno para el registro contable de los costos de recaudación de fondos.

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 Las normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP permiten que los gastos se analicen por naturaleza o por función en los estados financieros<sup>30</sup>. Todas exigen que los gastos se presenten en cifras brutas.

---

<sup>30</sup> El Borrador para Discusión Pública, referente al proyecto de Estados Financieros Básicos del IASB, introdujo una nueva categoría de actividades financieras con el estado de pérdidas y ganancias, que también podría venir al caso.

5.2 La alternativa 1 permite a las organizaciones utilizar cualquiera de los marcos internacionales ya que tienen disposiciones obligatorias similares. Esto les permitiría a las OSFL seguir estableciendo sus propias políticas sobre el tratamiento de tales costos, con una guía adicional para dar apoyo a tales organizaciones con la identificación de costos de recaudación de fondos y podría dar recomendaciones para la entrega de información financiera. Esto podría incluir los costos de recaudación de fondos de los que se informa a manera de función como parte de un análisis funcional.

5.3 La alternativa 2 le exige a una entidad que siga las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES o las NICSP con una guía adicional que le exige (cuando los costos de recaudación de fondos se incluyen en los estados financieros) a una OSFL para informar sobre su política contable correspondiente a los costos de recaudación de fondos. Esto incluiría qué tipos de gastos forman parte de esta actividad y el enfoque hacia la asignación de costos generales o de funcionamiento.

5.4 La alternativa 3 se basaría en una nueva guía específica para las OSFL que se está desarrollando. Esto exigiría que se informe de los costos de recaudación de fondos, junto con la política contable. La Guía desarrollada para esta alternativa podría proporcionar la base para una definición convencional, junto con metodologías de asignación de costos, y podría incluir, de manera provechosa, una lista de actividades de recaudación de fondos para ayudar a las OSFL, tales como:

- Costos directos de personal para la actividad de recaudación de fondos.
- Materiales que se necesitan para la actividad de recaudación de fondos, tales como costos de impresión y envío por correo, comisiones de rentabilidad, derechos de licencia y otros costos relacionados.
- Costos de TI.
- Honorarios y costos del agente.
- Costos de publicidad y mercadeo.
- Costos de planificación e investigación.
- Costos de cualquier trabajo de tercerización o consultoría.
- La asignación de costos indirectos, tales como los generales o de funcionamiento, consecución de nuevos negocios y administración.

5.5 Las NIIF y las NICSP incluyen disposiciones obligatorias sobre información financiera por segmentos en sus análisis de gastos. No se ha incluido la información financiera por segmentos en las alternativas puesto que tal vez sea demasiado gravosa para las organizaciones más pequeñas.

5.6 De conformidad con los marcos internacionales, ninguno de los enfoques alternativos permite que los costos se excluyan de las rentas relacionadas. Pragmáticamente, es posible que haya una cantidad limitada de ejemplos en los que se permitan exenciones de esta situación.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b></p> <p>Seguir las guías internacionales existentes en cuanto al registro contable, presentación e información a revelar sobre gastos teniendo en cuenta que las OSFL deciden si la información resultante es confiable y pertinente para sus usuarios de los estados financieros. La guía adicional servirá de apoyo a las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El registro contable, medición y presentación de gastos ha de seguir las normas internacionales correspondientes.</li> <li>• Los gastos referentes a recaudación de fondos se han de presentar (y revelar) de conformidad con las decisiones de una OSFL sobre si tal información es confiable y pertinente para los usuarios de los estados financieros.</li> <li>• No se deben excluir los costos de la renta recibida a partir de la recaudación de fondos.</li> <li>• Guía adicional para dar ejemplos específicos de las OSFL y podría recomendar entrega de información a las partes interesadas.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sigue las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fácil de implantar.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sin costos adicionales.</li> </ul>	<p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Esto podría traer consigo enfoques incoherentes en diversas OSFL similares.</li> <li>• Es posible que eso signifique que las partes interesadas no estén en capacidad de evaluar el rendimiento de una OSFL en relación con el costo de recaudación de fondos.</li> </ul>
<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Seguir las guías internacionales existentes en cuanto al registro contable, presentación e información a revelar sobre gastos teniendo en cuenta que las OSFL deciden si la información resultante es confiable y pertinente para sus usuarios. Exigir la información</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El registro contable, la medición y presentación de gastos han de seguir las normas internacionales correspondientes.</li> <li>• Los gastos referentes a recaudación de fondos se han de presentar (y revelar) de conformidad con las decisiones de una OSFL sobre si tal información es confiable y pertinente para los usuarios de los estados financieros.</li> <li>• No se deben excluir los costos de la renta recibida correspondiente a la recaudación de fondos. Exigir la información referente a la política</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La permiten las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fácil de implantar.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una mayor transparencia podría ofrecerles a los usuarios mayor claridad sobre los costos de recaudación de fondos.</li> <li>• Mejor comprensión de los</li> </ul>	<p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Esto podría traer consigo enfoques incoherentes en diversas OSFL similares.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal vez traiga consigo más información a revelar por elaborar y quede sujeta a auditoría.</li> <li>• Podría crear un desincentivo de revelar los costos de recaudación de</li> </ul>

<p>referente a la política contable sobre costos de recaudación de fondos solamente si se revelan tales costos en los estados financieros. La guía adicional servirá de apoyo a las OSFL.</p>	<p>contable sobre costos de recaudación de fondos solamente si se entrega de forma separada en los estados financieros, es decir, ya sea conforme a un análisis de gastos por función o bien como parte de un análisis por segmentos.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Guía adicional para dar ejemplos específicos de las OSFL y podría recomendar entrega de información a las partes interesadas.</li> </ul>	<p>costos para recaudar una unidad de financiación.</p>	<p>fondos si se requiere más información a revelar.</p>
---	---	---	---

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 3</b> Desarrollar una nueva guía específica para las OSFL que exija la información a revelar sobre la cantidad y la política contable correspondiente a los costos de recaudación de fondos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El registro contable, la medición y presentación de gastos ha de seguir las normas internacionales correspondientes.</li> <li>• Exigir la entrega de información sobre costos de recaudación de fondos, con el uso de una guía pragmática referente a presentación e información a revelar sobre gastos, lo cual exige que las OSFL: <ul style="list-style-type: none"> <li>• informen de su política contable correspondiente al costo de recaudación de fondos</li> <li>• revelen los costos de recaudación de fondos en una nota a las cuentas.</li> </ul> </li> <li>• No se deben excluir los costos de</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La permiten las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Flexibilidad para definir los costos de recaudación de fondos dentro de los principios que establece la guía.</li> </ul> <p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es compatible con un enfoque más coherente para definir los costos de recaudación de fondos.</li> <li>• Una mayor transparencia les permitiría a los usuarios tener mayor claridad sobre</li> </ul>	<p><b>Información para las partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No es capaz de informar de los costos de recaudación de fondos de tal manera que sea más pertinente para la organización.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tal vez traiga consigo más información a revelar por elaborar y quede sujeta a auditoría.</li> </ul>

	la renta recibida correspondiente a la recaudación de fondos.	los costos de recaudación de fondos. • Mejor comprensión de los costos para recaudar una unidad de financiación.	
--	---	---	--

### Cuestiones específicas para comentarios 9:

- 9.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 9. Costos de recaudación de fondos? En caso negativo, ¿por qué?
- 9.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de enfoques alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 9 es completa? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 9.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada enfoque contable alternativo correspondiente al Asunto 9? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y por qué se deberían hacer.
- 9.d Por favor, indique el enfoque alternativo que usted apoya para el Asunto 9 y las razones de su opinión.
- 9.e ¿Está usted de acuerdo con la idea de que todos los costos de recaudación de fondos se deberían presentar en cifras brutas? En caso negativo, por favor, dé un ejemplo del caso en que esto tal vez no sea procedente y las razones de su opinión.

## **Asunto 10. Información descriptiva organizacional**

### 1. Descripción del asunto

1.1 Los estados financieros no dicen toda la verdad. Durante décadas, se ha reconocido que los estados financieros, si bien son importantes, no satisfacen todas las necesidades de información de los usuarios y que existe la necesidad de suministrar otra información que dé detalles, como el desempeño y las perspectivas de una entidad. Por ejemplo, en 1978, la Unión Europea introdujo una disposición obligatoria en el sentido de que el paquete de entrega de información financiera conste de estados financieros y del informe anual, y que este último "...debe incluir, por lo menos, una imagen fiel de la evolución de los negocios y la situación de la empresa".

1.2 La importancia de esa otra información descriptiva es tan pertinente, si no lo es aún más, en especial para las OSFL, para demostrar la rendición de cuentas y el trabajo de administración ante las partes interesadas y la sociedad civil. Para muchas OSFL, es posible que los estados financieros no expongan algunos de los aspectos más importantes del desempeño o rendimiento de una organización, el cual se puede centrar más en medidas y asuntos no financieros. Entre los ejemplos de tales aspectos, se podría incluir el uso y la importancia de los aportes de los voluntarios y el impacto de la organización de las comunidades y los beneficiarios a los que busca llegar.

1.3 Entrega de información no financiera puede traer consigo mayor claridad. Para las OSFL puede haber una falta de claridad en la entrega de información sobre la remuneración, los acuerdos de gobernanza y la eficacia de una OSFL con un enfoque en sacar el máximo provecho de los recursos recibidos. Como se señala en el documento sobre el Asuntos 9 sobre costos de recaudación de fondos, esto se puede abordar mediante la publicación de ratios que tengan por objeto demostrar la relación entre los costos de recaudación de fondos y los de prestación de servicios.

1.4 Las disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera varían entre jurisdicciones, lo cual depende de las disposiciones obligatorias contables locales, la reglamentación y la legislación locales. Esto puede hacer que implique un reto para las partes interesadas cuando se utilicen los informes financieros con fines generales en múltiples jurisdicciones o cuando una parte interesada esté utilizando informes financieros con fines generales, de parte de algunas OSFL similares que tienen presencia en diferentes jurisdicciones.

### 2. Desafíos en cuanto a información financiera

2.1 ¿Qué marco utilizar? La entrega de información no financiera se ha convertido en una industria en crecimiento en años recientes con la proliferación de múltiples marcos, códigos, normas y directrices sobre una amplia gama de asuntos sobre entrega de información, muchos en el amplio ámbito de la sostenibilidad (también denominada responsabilidad empresarial, responsabilidad social empresarial (RSE) y entrega de información sobre criterios ambientales, sociales y de gobernanza (ASG)). También se presta cada vez más atención a la entrega de información sobre asuntos relacionados con el clima. Un desafío inicial sería determinar cuál de los múltiples marcos, códigos, normas y directrices sería el fundamento más apropiado con base en el cual elaborar propuestas correspondientes a entrega de información descriptiva organizacional por las OSFL.

2.2 ¿A qué nivel se deberían someter a consideración propuestas sobre entrega de información no financiera? También existe un asunto en cuanto a la medida en que toda propuesta para la entrega de información no financiera por las OSFL se debería presentar a nivel de marco, lo cual expresa amplios principios y elementos de contenido que se han de incluir, en lugar de otros sistemas más específicos o medidas que se han de incluir. Por ejemplo, los asuntos relativos a la clasificación de gastos por función o por naturaleza y los costos de recaudación de fondos (documentos sobre los asuntos 8 y 9, respectivamente) y, en especial, si la información a revelar relativa a tales costos y su clasificación por categorías (lo que incluye el análisis de ratios de tales costos) podría formar parte de las notas a los estados financieros o parte de la entrega de información no financiera. Cabe señalar que la información a revelar como parte de los estados financieros está sujeta a auditoría, en lugar de una revisión de aseguramiento más limitado correspondiente al material que acompaña a los estados financieros.

2.3 Existe un reto en el suministro de información desde una perspectiva gerencial. Normalmente, se elabora la información descriptiva organizacional desde el punto de vista de la gerencia de una organización, de ahí su descripción que utiliza términos tales como “comentarios de la gerencia” (consulte el párrafo 3.1). La información descriptiva organizacional da la oportunidad a la gerencia de exponerles a las partes interesadas su perspectiva del rendimiento, la situación y el grado de avance de la organización, la cual incluye información que sea útil para la comprensión de:

- a. la naturaleza de los negocios de la organización
- b. los objetivos de la gerencia y sus estrategias para lograr dichos objetivos
- c. los recursos, riesgos y relaciones más significativas de la organización

- d. los resultados de las operaciones y las perspectivas (incluida la información que complementa y suplementa los estados financieros, así como la información prospectiva)
- e. las medidas e indicadores clave de desempeño que la gerencia utiliza para evaluar el rendimiento de la organización con respecto a los objetivos establecidos.

2.4 ¿Cuánta flexibilidad se permite? Los principios generales y los elementos de contenido de la información descriptiva organizacional podrían ser aplicables a todas las organizaciones, aunque el nivel apropiado de detalle en la entrega de información podría diferir dependiendo de factores tales como el tamaño, la complejidad y los recursos de una organización. La flexibilidad de un enfoque basado en principios es pertinente para considerar en el contexto de los llamados que se han hecho para que la información descriptiva organizacional de las OSFL aborde asuntos tales como la remuneración del personal clave de la gerencia y la información a revelar sobre partes relacionadas.

2.5 Es posible que exista un desafío a la hora de ejercer un criterio. Un enfoque marco basado en principios exige más juicio de parte de la gerencia que un enfoque más prescriptivo y puede existir el riesgo de que, frente a la incertidumbre interpretativa, la gerencia pague por precaución y revelará mayores cantidades de datos, en lugar de ejercer el juicio requerido con el fin de presentar la información para satisfacer las necesidades de las partes interesadas. Es posible que esto produzca confusión, en lugar de transparencia, si los informes se vuelven excesivamente complejos. Además, las disposiciones obligatorias en las jurisdicciones locales podrían complementar la información a revelar que surge de un enfoque tipo marco o no ser coherentes con dicha información a revelar.

2.6 Algunos aspectos de la entrega de información descriptiva pueden suponer más incertidumbre que la información presentada en los estados financieros. Esto es así, por ejemplo, en el suministro de información prospectiva, cuando podría ser apropiado que la gerencia explique toda suposición que reviste importancia en la elaboración y entrega de tal información. También habrá desafíos en la inclusión de medidas e indicadores no financieros, cuando la gerencia tenga que explicar cómo se definen y se calculan estas medidas e indicadores. También habrá un reto en la entrega de información de la gerencia de manera equilibrada, tratando de manera imparcial tanto los aspectos buenos como los aspectos malos del rendimiento, el grado de avance y las perspectivas de la organización.

2.7 La información no financiera puede ser algo que implica un reto para la auditoría. Gran parte de la entrega de información descriptiva organizacional que actualmente tiene lugar tanto a nivel nacional como a nivel internacional está dentro del informe anual de una organización, pero fuera de los estados financieros. En

consecuencia, tal entrega de información queda fuera del alcance de una opinión formal de los auditores sobre los estados financieros, aunque, con frecuencia, habrá una disposición obligatoria para estos (por ejemplo, como en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 (Revisada) – Responsabilidades del auditor con respecto a otra información) de leer tal información con el fin de identificar toda incoherencia importante entre esa otra información y a) los estados financieros y b) la información de los auditores contenida en la auditoría. Se trata de un nivel de aseguramiento significativamente inferior al de una auditoría formal.

### 3. Actuales fuentes de orientación internacional

3.1 Las NIIF no abordan el asunto de la información descriptiva organizacional dentro de las normas en sí, pero el IASB publicó en 2010 una Síntesis sobre Prácticas: Comentarios de la Gerencia no obligatoria, que sí aborda el tema. El IASB está en proceso de repasar y revisar la Síntesis sobre Prácticas, y hay un Borrador para Discusión Pública (ED) programado para que se publique durante el primer semestre de 2021.

3.2 La Norma NIIF para las PYMES no incluye específicamente la información descriptiva organizacional, aunque la síntesis sobre prácticas no obligatoria está disponible para su uso.

3.3 Asimismo, las NICSP no abordan específicamente este asunto dentro de las normas en sí. El IPSASB también ha publicado material no obligatorio en forma de RPG (Directrices de Prácticas Recomendadas, por sus siglas en inglés) para abordar el asunto, de la siguiente manera:

- RPG 2 – Debate y Análisis del Estado Financiero (2013), que aborda algunos, pero no todos, los asuntos que se abordan en la Síntesis sobre Prácticas que pertenece al IASB y que se menciona anteriormente, al centrarse en una explicación sobre las partidas, transacciones y movimientos significativos presentados en los estados financieros de una entidad y los factores que influyeron en aquellos.
- RPG 3 – Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios (2015), que se centra más en el modo en que una entidad debería informar sobre su eficacia, eficiencia, recursos e insumos, productos y servicios y resultados, junto con sus indicadores de rendimiento y objetivos en cuanto a información sobre el rendimiento.

3.4 Tanto la Síntesis sobre Prácticas conforme a las NIIF como las RPG de las NICSP adoptan un enfoque marco basado en principios, lo cual les da a las entidades flexibilidad en cuanto formal modo de aplicarlas de manera relevante a sus propias circunstancias, en lugar de exponer recomendaciones individuales muy específicas.

3.5 Tanto el IASB como el IPSASB tienen normas referentes a información a revelar sobre partes relacionadas (NIC 24 – Información a Revelar sobre Partes Relacionadas y NICSP 20 – Información a Revelar sobre Partes Relacionadas), que se centran en la información a revelar en las notas a los estados financieros en cuanto a remuneración (lo que incluye salarios y otros beneficios tales como pensiones) del personal clave de la gerencia (en conjunto) e información a revelar sobre partes relacionadas. La Norma NIIF para las PYMES exige una información a revelar sobre partes relacionadas coherente con la NIC 24.

3.6 Aparte de la guía del IASB y del IPSASB, otro acontecimiento importante (de muchos, como se señaló anteriormente) en los últimos años ha sido el crecimiento de la Información Integrada (IR), en especial el Marco Internacional de Información Integrada que el IIRC (Consejo Internacional de Información Integrada, por sus siglas en inglés) elaboró.

3.7 El Marco del IIRC proporciona una fuente de referencia no obligatoria basada en principios, para las organizaciones que deseen adoptar procesos de entrega de Información Integrada. El propósito principal de un informe integrado es explicar a los proveedores de capital financiero (y a otras partes interesadas) cómo una organización crea valor a medida que pasa el tiempo. Un informe integrado tiene por objeto dar nociones sobre los recursos y las relaciones que una organización utiliza y afecta (denominados capitales en dicho Marco, que comprenden el capital financiero, fabricado, intelectual, humano, social y de relaciones y natural). El enfoque según el Marco le permite a una organización exponer su informe a su manera, en lugar de adoptar un enfoque referente a listas de verificación. En febrero de 2020, el IIRC dio a conocer un proceso encaminado a revisar el Marco.

3.8 Aunque se haya desarrollado para el sector de las entidades con ánimo de lucro, la IR podría ser pertinente con el fin de que las OSFL demuestren cómo pretenden sacar el mayor provecho al uso de los recursos disponibles y entregar información sobre operaciones a sus partes interesadas.

#### 4. Guía a nivel nacional<sup>31</sup>

4.1 Existen diferencias entre jurisdicciones en las disposiciones obligatorias o guías para la entrega de información descriptiva organizacional por las OSFL. No tenemos conocimiento de ninguna jurisdicción que tenga una norma o normas aparte que rijan la entrega de información descriptiva organizacional por las OSFL.

---

<sup>31</sup> Se puede encontrar más información sobre las guías nacionales de una cantidad limitada de jurisdicciones en la Información complementaria: guía y normas nacionales e internacionales de información financiera.

4.2 Una jurisdicción ofrece una guía sobre información descriptiva organizacional dentro de sus disposiciones obligatorias en general correspondientes a contabilidad y presentación de informes por las OSFL. En esa jurisdicción, una Declaración sobre Prácticas Recomendadas (SORP) establece no solamente las disposiciones obligatorias para la elaboración de estados financieros, sino también el contenido del informe anual que elabora el órgano de administración (los consejeros en este caso), lo cual incluye el contexto y la explicación descriptiva correspondientes a la información financiera contenida en las cuentas. Hay disposiciones obligatorias sobre entrega de información descriptiva organizacional diferencial, dado el mayor grado de rendición de cuentas a la sociedad civil y de entrega de información descriptiva sobre trabajo de administración, que se les exige a las OSFL más grandes. Esas disposiciones obligatorias comparten muchas cosas en común con las disposiciones obligatorias jurisdiccionales que corresponden a la entrega de información descriptiva organizacional por las entidades empresariales y que, a su vez, comparten muchas cosas en común con la Síntesis sobre Prácticas de Comentarios de la Gerencia, del IASB.

4.3 Otra jurisdicción tiene una norma específica que establece las disposiciones obligatorias para sus organizaciones sin fines de lucro (OSFL) en cuanto a su modo de presentación de información sobre el rendimiento de los servicios. La norma tiene en cuenta la medida en que las recomendaciones de la RPG 3 del IPSASB son apropiadas en el contexto jurisdiccional. Al igual que con la jurisdicción mencionada en el párrafo 4.2 anterior, la norma contiene disposiciones obligatorias sobre entrega de información diferencial. La norma también establece principios y disposiciones obligatorias de alto nivel correspondientes a la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios, en lugar de especificar disposiciones obligatorias detalladas correspondientes a entrega de información.

4.4 Otras jurisdicciones varias, aunque no tengan una guía general que abarque tema de la entrega de información descriptiva organizacional por las OSFL como parte de sus informes anuales, ciertamente sí tienen disposiciones obligatorias específicas para presentar información anual ante su correspondiente órgano reglamentario. Sin embargo, tales declaraciones anuales se centran generalmente en satisfacer las necesidades de información de un órgano reglamentario, en lugar de formar parte de la información financiera con fines generales.

## 5. Tratamientos alternativos de información financiera

5.1 Dada la importancia de la información descriptiva organizacional en el contexto de las OSFL y el hecho de que exista una guía tanto a nivel jurisdiccional como a nivel internacional, podría ser beneficioso incorporar el

desarrollo de una guía global de entrega de información descriptiva organizacional como parte de la iniciativa de IFIOSFL.

5.2 La alternativa 1 propone que el uso continuo de la guía existente pertinente en cada jurisdicción sería la opción predeterminada si, en los comentarios de los encuestados, se propone que la entrega de información descriptiva organizacional no se incluya dentro del alcance del proyecto. El alcance de este proyecto, que se propone que incluya la entrega de información descriptiva organizacional y la entrega de información no financiera, se examina en la Parte 1 del presente documento. Esto significaría que cada una de las jurisdicciones u organizaciones seguiría desarrollando sus propias políticas y guías para la entrega de información descriptiva organizacional.

5.3 La alternativa 2 propone una guía adicional para las OSFL en consonancia con las recomendaciones del IASB y del IPSASB, pero con ejemplos específicos correspondientes a las OSFL en concordancia con la Parte 1. En esta alternativa se podría exigir la aplicación de los principios descritos en la guía adicional, para todos los informes financieros con fines generales

5.4 La alternativa 3 propone ir por delante de la actual guía contable internacional y pasar al marco del Consejo Internacional de Información Integrada. Esto se podría diseñar a la medida de las OSFL y podría facilitar una visión integral de los recursos y las relaciones de una organización y cómo los ha utilizado y planea utilizarlos con el paso del tiempo. A la hora de diseñar a la medida de las OSFL, esto se centraría en las necesidades de los grupos de partes interesadas en tales organizaciones. Se puede decir que esta alternativa, con su solución diseñada a medida, va más allá del camino propuesto que se ha de seguir en la Parte 1. Capítulo 5. Dada la flexibilidad inherente al Marco del IIRC y su posición como marco internacional, se puede decir que es coherente con el aprovechamiento de la guía internacional, tal como se establece en el camino propuesto que se ha de seguir.

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 1</b></p> <p>“No hacer nada”.</p> <p>Dejar que las organizaciones o las jurisdicciones sigan la guía existente sobre entrega de información descriptiva organizacional por las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se les deja a las organizaciones seguir cualquiera de las guías o disposiciones obligatorias existentes en sus propias jurisdicciones o aplicar voluntariamente cualquier guía internacional existente.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cumple con las disposiciones obligatorias y las prácticas recomendadas de las NIIF y las NICSP.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No hay cambios en la situación actual, por lo que es fácil de implementar.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Minimiza las cargas sobre las OSFL.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oportunidad perdida de desarrollar mejores prácticas globales sobre lo que debería abarcar la entrega de información descriptiva organizacional «buena».</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Muchas jurisdicciones no tienen una guía en absoluto sobre entrega de información no financiera, lo que seguiría siendo la situación.</li> <li>• Enfoques incoherentes en diversas entidades similares y en diversas jurisdicciones.</li> <li>• No refleja la importancia de la entrega de información descriptiva organizacional en todos los sectores y en todo el mundo y la transparencia que arroja como resultado.</li> </ul>
<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Aplicar la guía internacional existente sobre entrega de información descriptiva organizacional, diseñada a medida según corresponda para la entrega de información en el contexto de las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se exige que la información descriptiva organizacional acompañe los estados financieros, con base en la guía adicional que se vale de la guía internacional sobre entrega de información descriptiva organizacional.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cumple con las disposiciones obligatorias y las prácticas recomendadas de las NIIF y las NICSP.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Marco claro que establece principios para el modo de entrega de información descriptiva organizacional.</li> </ul> <p><b>Partes interesadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mejor comunicación con todas</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que las OSFL tengan que aplicar un mayor juicio en aspectos difíciles, tales como la información prospectiva y las medidas e indicadores no financieros.</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Traerá consigo más información a revelar descriptiva organizacional por elaborar.</li> </ul>

		las partes interesadas, con una mejor y más completa comprensión por todas las partes interesadas sobre el rendimiento, la situación y las perspectivas de las OSFL.	
--	--	--	--

	Descripción	Ventajas	Desventajas
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Aplicar la entrega de información integrada, según el Marco del IIRC, diseñada a medida según corresponda para la entrega de información en el contexto de las OSFL.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Las OSFL elaborarán un informe integrado en consonancia con el Marco del IIRC, que proporcionará información sobre cada una de las seis capitales.</li> <li>Incorporaría la alternativa 2, pero iría más allá de esta en la presentación de un informe integrado más amplio.</li> <li>Guía adicional para asistir a las OSFL a la hora de aplicar al marco.</li> </ul>	<p><b>Técnico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Cumple con las disposiciones obligatorias y las prácticas recomendadas de las NIIF y las NICSP.</li> <li>Podrían poner a las OSFL a la vanguardia de la entrega de información empresarial.</li> </ul> <p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>El Marco del IIRC ofrece una gran flexibilidad en la manera en que las organizaciones entregan información, lo cual les permite desarrollar sus procesos de entrega de información con el paso del tiempo.</li> <li>Marco claro que establece principios para el modo de entrega de información descriptiva organizacional.</li> <li>Ofrece la oportunidad de abordar o cambiar los procesos de gestión interna con el fin de lograr una gestión integrada.</li> </ul>	<p><b>Práctico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Hará que las OSFL tengan que aplicar un mayor juicio a la hora de establecer la información descriptiva organizacional en aspectos difíciles, tales como la información prospectiva y las medidas e indicadores no financieros.</li> <li>Se tendrán que abordar o cambiar los procesos de gestión interna (lo cual también podría ser una ventaja).</li> </ul> <p><b>Costos y beneficios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Podría imponer cargas administrativas a las OSFL con el fin de comprender e informar sobre asuntos o aspectos que van más allá de los informes financieros con fines generales.</li> <li>Situaciones de incertidumbre acerca del costo de elaboración de informe integrado.</li> </ul>

		<b>Partes interesadas</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Mejor comunicación con todas las partes interesadas, con una mejor y más completa comprensión por todas las partes interesadas sobre el rendimiento, la situación y las perspectivas de las OSFL.</li></ul>	
--	--	---	--

**Cuestiones específicas para comentarios 10:**

- 10.a ¿Está usted de acuerdo con la descripción del Asunto 10. Información descriptiva organizacional? En caso negativo, ¿por qué?
- 10.b ¿Está usted de acuerdo con la idea de que la lista de tratamientos alternativos que se debería tener en cuenta para el Asunto 10 es exhaustiva? Si no es así, por favor, describa sus alternativas adicionales propuestas y explique por qué se deberían tener en cuenta.
- 10.c ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas con claridad para cada tratamiento contable alternativo correspondiente al Asunto 10? Si no está de acuerdo, por favor, exponga los cambios que usted propone y por qué se deberían hacer.
- 10.d Por favor, indique el tratamiento alternativo que usted apoya para el Asunto 10 y las razones de su opinión.
- 10.e ¿Se debería establecer la guía de entrega de información descriptiva organizacional al nivel de un marco y principios, en lugar de unas recomendaciones o disposiciones obligatorias más específicas sobre entrega de información? Si no está de acuerdo, ¿qué guía adicional en cuanto a qué recomendaciones o disposiciones obligatorias específicas sobre entrega de información sería beneficiosa?



## **Información complementaria**

Información adicional sobre el proyecto

Guía y normas nacionales e internacionales de información financiera

Análisis de los asuntos específicos de las OSFL frente a las normas internacionales



## **Información adicional sobre el proyecto**

1. Antecedentes del proyecto
2. Desarrollo de la Guía
3. Definición de OSFL
4. Contexto histórico

## **1. Antecedentes del proyecto**

### 1.1 Contexto actual referente a la entrega de información financiera

1.1.1 Han existido normas internacionales de contabilidad desde la década de los setenta para el sector privado y desde la primera década del siglo XXI para el sector público. Han facilitado un foco de atención para la convergencia mundial y han traído beneficios tangibles en lo que respecta a la recaudación de fondos y al suministro de información útil para la toma de decisiones.

1.1.2 No existen normas internacionales de contabilidad para las organizaciones sin fines de lucro y pocos países tienen su propia guía específica del sector. Por consiguiente, se elaboran los estados financieros con el uso de normas que se establecen para los sectores público o privado o una mezcla de ambos. Esto puede dar lugar a diferencias en el modo en que se tratan las mismas transacciones dentro de las jurisdicciones y entre ellas. También ha habido problemas en torno a la suficiencia de la información descriptiva organizacional.

1.1.3 Las disparidades en la entrega de información pueden dar lugar a la falta de transparencia y socavar la pertinencia y credibilidad de los estados financieros de las OSFL. Las diferencias también pueden significar que hay fallas en la rendición de cuentas y en el suministro de información útil para la toma de decisiones. Esto puede traer consigo una crisis de confianza y problemas tales como la doble financiación en la cual los costos por la misma actividad se reclaman por múltiples subvenciones.

1.1.4 Con frecuencia, los financiadores de las OSFL utilizan las cuentas auditadas de los posibles beneficiarios de subvenciones como parte de sus procesos de debida diligencia, pero es posible que el personal encargado pase dificultades a la hora de encontrar la información que necesita para hacer juicios sobre la salud y los potenciales financieros de la organización. La amplia variedad de formatos y tratamientos también hace más difícil hacer comparaciones entre los beneficiarios de subvenciones. Esto ralentiza el proceso de obtención de subvenciones y lo hace menos fiable.

1.1.5 Cuando los financiadores solicitan información financiera como parte de la rendición de cuentas sobre las subvenciones, con frecuencia especifican sus propias exigencias en cuanto a contabilidad o entrega de información, lo cual da lugar a más complejidad y duplicación del trabajo para las OSFL.

1.1.6 Como consecuencia, las OSFL se enfrentan actualmente a una multiplicidad de regímenes que exigen que se elabore información financiera conforme a diferentes normas de contabilidad y de información financiera, lo que provoca que se gaste tiempo y recursos considerables en un sistema ineficiente.

1.1.7 Se ha planteado estos problemas en todo el mundo durante varios años y los está exacerbando la cantidad cada vez mayor de organizaciones que tienen operaciones a nivel global o en un entorno geográfico más restringido, pero que aún tienen presencia a nivel internacional más allá de varias fronteras. Estos problemas los han informado en estudios académicos, los entes de establecimiento de normas y los miembros de la comunidad de las OSFL, tales como los donantes.

1.1.8 A pesar de estas conclusiones, ni el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) ni el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) han tenido los recursos necesarios para elaborar una guía para las OSFL, dado que la elaboración de dichas normas no es competencia de ninguno de los órganos, sumada a presiones sobre sus respectivas agendas.

## 1.2 Productos y resultados del proyecto

1.2.1 El proyecto de Información Financiera Internacional para Organizaciones Sin Fines de Lucro (IFIOSFL) tiene como fin desempeñar un papel clave en el fortalecimiento de la rendición de cuentas de las OSFL en todos los países del mundo. El proyecto busca hacer posible un sector mejor administrado, más eficaz y responsable, con mayor credibilidad y confianza y menores costos de entrega de información financiera. También se propone brindar apoyo a las mejoras en las prácticas contables de las OSFL en aras de una información financiera de mayor calidad para usuarios internos y externos, unos medios de control interno más sólidos y una mejor recuperación de costos.

1.2.2 Una mayor coherencia en la entrega de información sentará la base para la comparación entre organizaciones y jurisdicciones. Esto mejorará el entorno para una reglamentación eficaz del sector, tanto a nivel nacional como internacional.

1.2.3 Teniendo en cuenta que los financiadores estén en mejor capacidad de evaluar de manera confiable la salud financiera de los posibles socios o aliados, unos informes financieros más fiables y de mayor calidad también deberían dar lugar a menores costos para los financiadores y los beneficiarios de subvenciones que están en busca de subvenciones o donaciones. La mejora en la entrega de información financiera también debería permitirles a los beneficiarios de subvenciones demostrar su capacidad y valerse de unos mecanismos de auditoría y aseguramiento simplificados.

1.2.4 Para lograr estos resultados, el producto principal del proyecto es un único conjunto de Guías para las OSFL sobre entrega de información financiera, que se pueden aplicar a nivel internacional. La Guía proporcionará un conjunto de herramientas para ayudarles a las OSFL a elaborar sus cuentas, y tendrá en cuenta las necesidades de rendición de cuentas e información general de las partes interesadas en las OSFL.

1.2.5 Este concepto de rendición de cuentas incluye una rendición de cuentas más amplia ante la sociedad civil, así como ante las partes interesadas específicas; no es exclusivo de las OSFL. Por ejemplo, en el sector público, existe un concepto de rendición de cuentas al público en general, el cual proviene de la prestación de servicios a partir de los ingresos fiscales obligatorios. En el sector privado, se considera que existe rendición de cuentas al público inversionista en general cuando una entidad tiene deuda y acciones que se negocian en el mercado de valores abierto al público en general. En este caso, la rendición de cuentas al público inversionista en general es esencial para el funcionamiento eficiente y eficaz de los mercados abiertos al público en general en tales activos y servicios financieros.

*Figura 1.1. Contexto del proyecto*

## 1. Problema actual

- No hay normas internacionales de información financiera para las OSFL
  - Informes financieros incoherentes
  - No se han satisfecho las necesidades de los financiadores
- Altos costos: financiadores y beneficiarios de subvenciones
- Falta de transparencia
  - Fraude por doble financiación

## 2. Solución

### 2. La Guía de IFIOSFL

- Aplicable a nivel internacional
- Decisiones sobre adopción por países y financiadores

## 3. Beneficios

- 3. • Los financiadores están en mejor capacidad de evaluar de manera confiable la salud financiera de los posibles aliados o socios
- Costos de transacción más bajos para financiadores y beneficiarios de subvenciones
- Disposición sobre auditoría y aseguramiento simplificados
- Socios o aliados locales capaces de demostrar su propia capacidad
- Comunidad del proyecto del IFIOSFL: red global de partes interesadas en las OSFL

1.2.6 La Guía les ayudará a los emisores de normas nacionales cuando no existan guías y normas contables específicas para las OSFL. Facilitará el punto de partida para un enfoque más coordinado que evite que surjan diferencias entre jurisdicciones.

1.2.7 La intención es que la Guía se actualice periódicamente de acuerdo con sus fundamentos. Entonces, si se adopta la Norma NIIF para las PYMES como fundamento de la Guía, se iniciaría una actualización de esta para las OSFL a raíz de cada actualización a la Norma NIIF para las PYMES. Esta ha sido actualizada, en términos generales, a intervalos de cinco años en el pasado.

1.2.8 A más largo plazo, la Guía puede sentar las bases para unas normas más integrales para las organizaciones internacionales sin fines de lucro si se demuestra que hay demanda y recursos de desarrollo disponibles.

1.2.9 Los materiales tales como las fuentes de información sobre capacitación, para ayudarles a las OSFL a adoptar la Guía una vez se hayan ultimado los detalles de esta, son los otros productos clave del proyecto; este se está encaminando a constituir una diversa comunidad global de quienes tienen alguna participación o interés en la entrega de información financiera de las OSFL. Este resultado es un importante elemento facilitador para el desarrollo y mantenimiento de una sólida gestión financiera prolongada en el futuro.

## 2. Desarrollo de la Guía

### 2.1 Mecanismos del proyecto: aliados y colaboradores

2.1.1 El proyecto lo está llevando a cabo una alianza entre Humentum y el CIPFA (Instituto Colegiado de Finanzas Públicas y Contaduría, por sus siglas en inglés).

2.1.2 El CIPFA es una organización benéfica con sede en Reino Unido, acreditada con Cédula Real, que tiene como objetivo fortalecer la gobernanza y la gestión financiera pública. Es la única organización profesional de contaduría que se centra en los sectores públicos y de organizaciones sin fines de lucro a nivel internacional. El CIPFA tiene funciones únicas de establecimiento de normas para el gobierno local y las organizaciones benéficas en Reino Unido. El CIPFA tiene un papel destacado en los aspectos del proyecto relacionados con desarrollo técnico.

2.1.3 Humentum ofrece capacitación, consultoría y mecanismos de convocatoria en todo el mundo para organizaciones sin fines de lucro. Da soluciones prácticas, dominio de conocimientos y comunidades profesionales con el fin de que las organizaciones del sector social fortalezcan sus competencias distintivas y logren un mayor impacto. Los aspectos importantes de interés son el cumplimiento, la gestión financiera, la gestión de programas y el desarrollo de personas. Humentum tiene un papel destacado en los aspectos del proyecto relacionados con implicación de las partes interesadas.

2.1.4 Ambas organizaciones gozan de respeto en sus campos y tienen relaciones con una amplia gama de partes interesadas del sector. Entre estas, se cuentan a las OSFL, los financiadores, los entes de establecimiento de normas y la comunidad contable, cuya aceptación de ciertas ideas es necesaria para el éxito.

2.1.5 El equipo del proyecto tiene un Consejo Directivo que presta vigilancia. El Consejo Directivo tiene tres miembros no ejecutivos y dos miembros ejecutivos<sup>32</sup>.

2.1.6 El proyecto se financia mediante aportes voluntarios. La Fundación Ford y la red Open Society Foundations han aportado el capital semilla que ha permitido que el comience y con el fin de que se entregue este borrador para discusión pública.

---

<sup>32</sup> Se puede encontrar más información sobre el Consejo Directivo y sus funciones en: [www.ifr4npo.org/about/project-governance/](http://www.ifr4npo.org/about/project-governance/).

2.1.7 Los costos de llevar a cabo el proyecto se tendrán que cubrir mediante más subvenciones y donaciones de parte de diversos donantes. El proyecto se está administrando de tal manera que ningún colaborador pueda influir en el desarrollo de la Guía.

## 2.2 Grupos de Asesoría

2.2.1 El proyecto ha convocado a Grupos de Asesoría profesionales internacionales para apoyar el proceso de desarrollo de la Guía: El Grupo Asesor Técnico aporta el rigor de los emisores de normas nacionales y el Grupo Asesor de Profesionales en Ejercicio se vale de la experiencia y las perspectivas de una diversa gama de partes interesadas del sector provenientes de todo el mundo.

2.2.2 El CIPFA preside el TAG (Grupo Asesor Técnico, por sus siglas en inglés). Entre los miembros del TAG, se cuentan personas de varios emisores de normas nacionales o sus representantes; también incluye a un observador formal del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los miembros del TAG tienen asiento en calidad de individuos más que en calidad de representantes autorizados de sus respectivos organismos y participan debido a su dominio de conocimientos en el ámbito del establecimiento de normas. Su rol es aportar el rigor técnico en su asesoramiento sobre el desarrollo de la Guía. Las reuniones se ponen a disposición del público mediante los informes de las reuniones, las grabaciones de las reuniones y un resumen de los puntos principales disponibles en el sitio web del proyecto<sup>33</sup>.

2.2.3 Humentum preside el PAG (Grupo Asesor de Profesionales en Ejercicio, por sus siglas en inglés), el cual se compone de diversos grupos de partes interesadas que tienen alguna implicación en los procesos de entrega de información financiera de las OSFL de todo el mundo. Entre estos, se incluye a las OSFL, los financiadores, los auditores, los académicos y los entes de reglamentación. Su papel es dar asesoramiento sobre los asuntos prácticos relacionados con el desarrollo de la Guía. Al igual que con el TAG, las reuniones son un asunto del cual hay constancia disponible para el público, mediante los informes de las reuniones, las grabaciones y un resumen de los puntos principales disponibles en el sitio web del proyecto<sup>34</sup>.

## 2.3 Entrega e implicación

2.3.1 El proceso de desarrollo de la Guía está diseñado para ser lo más mancomunado e incluyente posible con el fin de reflejar las preocupaciones, los problemas y las necesidades de la comunidad de organizaciones sin fines

---

<sup>33</sup> Se puede encontrar más información sobre el TAG y sus miembros en: [www.ifr4npo.org/technical-advisory-group/](http://www.ifr4npo.org/technical-advisory-group/).

<sup>34</sup> Se puede encontrar más información sobre el PAG y sus miembros en: <http://www.ifr4npo.org/practitioner-advisory-group/>.

de lucro. La meta es sacar el máximo provecho de la oportunidad de que la Guía sea pertinente para el sector y la puedan utilizar todas las partes interesadas. Se fomentan activamente los aportes de ideas y la participación. La Figura 2.1 muestra el grado de implicación a nivel mundial a 31 de diciembre de 2020.

2.3.2 Se han nombrado a varios Promotores Nacionales de todo el mundo para dar apoyo a la tarea de despertar la toma de conciencia y para suministrar información sobre el proyecto. Sus actividades locales se sustentan mediante materiales que el equipo del proyecto proporciona, tales como seminarios web y foros de debate<sup>35</sup>. El proyecto está apuntando a mantener a la comunidad de las OSFL informada sobre los nuevos avances importantes e implicada en los debates de modo que pueda tener voz sobre asuntos que son de mayor interés.

*Figura 2.1. Implicación de las partes interesadas a 31 de diciembre de 2020*



<sup>35</sup> Disponible por medio de la página web del proyecto en: [www.ifr4npo.org/forums/](http://www.ifr4npo.org/forums/).

2.3.3 De manera precisa, la Guía se está desarrollando a raíz de la metodología probada y comprobada utilizada en el establecimiento de normas internacionales de contabilidad en los sectores público y privado. Esta sigue el proceso de tres pasos del documento de consulta, seguido de un borrador para discusión pública, antes de la publicación de la guía formal definitiva. Esto significará que la Guía se está desarrollando de una manera sólida y transparente.

2.3.4 El Grupo Asesor Técnico examina las propuestas correspondientes a los documentos que se emiten formalmente mediante el proyecto y da asesoramiento sobre su contenido. Todos estos documentos y las deliberaciones del TAG son de dominio público. También se solicita el asesoramiento del Grupo Asesor de Profesionales en Ejercicio con el fin de obtener una opinión de parte de los diversos grupos de partes interesadas sobre las propuestas. El asesoramiento de ambos organismos se utiliza para desarrollar aún más el contenido. Existe un sistema circular de comentarios entre ellos.

2.3.5 A raíz de la publicación de este documento de consulta y, en la siguiente fase, el borrador para discusión pública, se celebrará una serie de reuniones regionales de consulta. Estas se diseñarán con el fin de ocuparse de una serie de puntos a partir de documentos formales emitidos y para buscar comentarios. Tales comentarios van a complementar las respuestas formales escritas a la consulta y a brindar la oportunidad de interactuar con la comunidad de las OSFL.

### 3. Definición de OSFL

#### 3.1 Contexto

3.1.1 Comprender qué organizaciones son OSFL y podrían beneficiarse de la Guía es una cuestión importante tanto para el proyecto como para los entes de reglamentación que podrían tratar de utilizar la Guía en sus jurisdicciones.

3.1.2 Es necesario definir qué son OSFL de modo que, al considerar los asuntos sobre información financiera, se pueda considerar la posible aplicación a las organizaciones pertinentes, es decir, cuáles podrían beneficiarse de la Guía y cómo. Teniendo en cuenta el abanico del sector y las diferencias en las jurisdicciones, establecer una única definición que se adapte a la gama de organizaciones que se espera que se clasifiquen dentro del alcance de la Guía es algo que implica un reto.

3.1.3 Establecer una única definición para las entidades que podrían utilizar normas de contabilidad del sector público fue un desafío que también enfrentó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB). El Prefacio de las Normas del IPSASB expone el alcance de las normas y lo hace de manera descriptiva para dar orientación en cuanto a las entidades que se espera que estas abarquen. Dice así:

“Las NICSP están diseñadas para que se apliquen a entidades del sector público<sup>36</sup> que cumplan todos los siguientes criterios:

- a. Son responsables de la prestación de servicios<sup>37</sup> para beneficiar a todo el público en general o para la redistribución de ingresos y riqueza.
- b. Financian principalmente sus actividades, de modo directo o indirecto, mediante impuestos o transferencias desde otros niveles de gobierno, aportes sociales, deuda u honorarios.
- c. No tienen el objetivo principal de lucrarse”.

---

<sup>36</sup> En el párrafo 1.8 de The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (El Marco Conceptual para la Información Financiera con Fines Generales por parte de las Entidades del Sector Público) se identifica una amplia gama de entidades del sector público para las cuales se diseñan las NICSP.

<sup>37</sup> Los servicios abarcan bienes, servicios y asesoría sobre políticas, incluso para otras entidades del sector público.

3.1.4 En la Parte 1, se propone un enfoque que adopte un conjunto de descripciones con el fin de explicar los objetivos de las OSFL, Capítulo 1. Estas características buscan investigar y evaluar aquellas organizaciones que, en esencia, podrían ser entidades con fines de lucro y aquellas que, en esencia, podrían ser entidades del sector público y que no se prevé que se clasifiquen dentro de esta Guía.

## 3.2 Investigación previa

3.2.1 En 2014, en un informe que el CCAB (Comité Consultor de Organismos Contables, por sus siglas en inglés) publicó en el Reino Unido (Informe del CCAB)<sup>38</sup>, la definición de OSFL la declararon los encuestados como un problema. El informe incluía términos para describir organizaciones sin fines de lucro (OSFL), organizaciones no gubernamentales (ONG), organizaciones benéficas, entidades de beneficio público, organizaciones voluntarias, organizaciones donatarias, organizaciones miembros, gremios profesionales, sociedades, empresas de economía social cooperativas y que no son de propiedad de inversionistas. Lo más importante es que, en este, se señalaba que estos términos pueden tener significados diferentes en diferentes jurisdicciones y al que aparece en la Ley.

3.2.2 En el informe, se examinaron las diferencias entre las OSFL, las entidades con fines de lucro y las entidades del sector público en cuatro factores: derechos legítimos de propiedad (lo cual incluye su forma intrínseca y el control de la gestión), los beneficiarios, el objeto social y el financiamiento, como forma de diferenciar a las organizaciones.

3.2.3 Los estudios académicos y las guías estadísticas han tratado de elaborar marcos de clasificación internacionales para las OSFL centrándose principalmente en las características estructurales y operativas de las entidades. Entre estos, se incluye el Sistema de Cuentas Nacionales que elaboró la Organización de las Naciones Unidas y La Clasificación Internacional de las Organizaciones sin Fines de Lucro del Instituto de Estudios de Políticas de la Universidad Johns Hopkins<sup>39</sup>. El enfoque común de estos marcos es que se considera que una entidad es una OSFL si:

---

<sup>38</sup> International financial reporting for the not-for-profit sector (Entrega de información financiera internacional correspondiente al sector de las organizaciones sin ánimo de lucro), estudio que encomendó el CCAB y que se publicó en febrero de 2014.

<sup>39</sup> Consultar en Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1996). The International Classification of Nonprofit Organizations: ICNPO-Revision 1 (La Clasificación Internacional de las Organizaciones sin Fines de Lucro: CIOSFL-Revisión 1), 1996. Baltimore, MD, Instituto de Estudios de Políticas de la Universidad Johns Hopkins, y también en [https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/UN\\_TSE\\_HB\\_FNL\\_web.pdf](https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/UN_TSE_HB_FNL_web.pdf)

- Es una organización: institucionalizada hasta cierto punto, aunque no sea una persona jurídica.
- Tiene facultad de autogobierno: tiene el control de sus propias actividades.
- Es privada: institucionalmente separada del Gobierno.
- Es voluntaria o no obligatoria: la participación en las actividades de la entidad y los aportes a esta son de libre elección.
- No reparte dividendos o se limita considerablemente en la repartición de superávits: no se entrega beneficios ni superávits a los propietarios para que obtengan beneficios privados y la entidad no se rige principalmente por consideraciones comerciales.

3.2.4 Además de examinar estas características estructurales y operativas, también se puede realizar una clasificación de las OSFL, con más nivel de detalle, con base en:

- Las actividades que una OSFL emprende: se centra en la prestación de servicios relacionados, por ejemplo, con atención médica, educación, saneamiento básico, vivienda o defensa de intereses.
- Las fuentes de su financiación: la entidad recibe financiación solamente de parte de un pequeño número de donantes locales o nacionales, o administra subvenciones a nivel internacional y, a su vez, otorga, a otras entidades, subvenciones a partir de otras iniciales.
- Los lugares en los cuales está presente: la entidad presta servicios solamente en una única zona o región local, tiene un enfoque nacional o está presente más allá de las fronteras a nivel internacional.

3.2.5 Estas clasificaciones han influido considerablemente en las características generales de las OSFL propuestas en la Parte 1. Capítulo 1. Tales características generales incluyen, por ejemplo, los objetivos de beneficio público y la no repartición de superávits. Sin embargo, se les ha dado mayor enfoque a las transacciones y los movimientos económicos que son pertinentes para el desarrollo de una guía de entrega de información financiera basada en principios. Estas incluyen un enfoque hacia las donaciones voluntarias y la financiación mediante subvenciones y las restricciones que se pueden imponer a dicho tipo de financiación, así como el modo en que los activos se poseen y se usan para prestar servicios más que como generadores de efectivo.

### 3.3 Enfoques a nivel jurisdiccional

3.3.1 A nivel jurisdiccional, con frecuencia hay un enfoque hacia los conceptos jurídicos que no se pueden aplicar tan fácil o rápidamente a nivel internacional. Esto incluye conceptos tales como “fines benéficos”, que tienen un significado específico dentro de ciertas jurisdicciones. Además de que no se pueden aplicar a nivel internacional, tales conceptos legales también pueden excluir entidades dentro de jurisdicciones. Por ejemplo, en algunas es posible que una entidad no se considere OSFL si está prestando servicios que se centran apenas en un grupo específico.

3.3.2 Así como la reglamentación y la tributación, la entrega de información financiera es un ámbito que resalta el modo en que las jurisdicciones pueden adoptar su propio enfoque para definir qué entidades se consideran OSFL. A nivel jurisdiccional, puede existir un enfoque sobre si una organización cumple con la definición de «entidad de beneficio público» y sobre la medida en que la entidad tenga permiso para generar ganancias o superávits como parte del logro de sus objetivos principales y luego repartirlos a los propietarios o miembros. Si bien esto refleja aspectos del marco de clasificación internacional, también está claro que cada jurisdicción define qué es una OSFL con base en sus propias disposiciones obligatorias y en el marco reglamentario y jurídico en general que se implemente.

*Figura 3.1. Ejemplos de definiciones a nivel jurisdiccional de las OSFL para la entrega de información financiera*



Los PCGA canadienses incorporan una prueba de fines de beneficio público y también se centran específicamente en las características sin fines de lucro de una entidad y, en especial, los rendimientos financieros, al definir organización sin fines de lucro (OSFL) como: “Entidad, normalmente sin derechos legítimos de propiedad enajenables, constituida y que funciona exclusivamente para fines sociales, educativos, profesionales, religiosos, de salud, benéficos o de otra naturaleza sin fines de lucro. Los miembros, colaboradores y demás proveedores de recursos de una OSFL no reciben, en tal calidad, ningún rendimiento financiero directamente de la organización”. Prefacio del Manual de CPA de Canadá - *Contabilidad, párrafo 3 c* - abril de 2019.



El marco de normas contables de Nueva Zelanda, correspondiente a entidades con fines de lucro y de beneficio público (tanto sin fines de lucro como del sector público), define a las entidades de beneficio público “como entidades que informan cuyo objetivo principal es suministrar bienes o prestar servicios para la ciudadanía en general o para beneficio social y en las que se ha proporcionado capital social con miras a apoyar ese objetivo principal más que con vistas a dar un rendimiento financiero a los titulares de capital social”. Norma A1 del XRB (Consejo de Entrega de Información al Exterior de las Empresas, por sus siglas en inglés) – *Application of the Accounting Standards Framework – Appendix A (Aplicación del Marco de Normas Contables – Apéndice A)* – XRB, Nueva Zelanda – mayo de 2019.



El FRC (Consejo de Información Financiera, por sus siglas en inglés) de Reino Unido, cuando desarrolló la FRS 102 (la cual también es procedente para aquellas entidades sin ánimo de lucro), señaló que una entidad de beneficio público es: “Entidad cuyo objetivo principal es suministrar bienes o prestar servicios para la ciudadanía en general, la comunidad o para beneficio social y en las que se proporciona capital social con miras a apoyar los objetivos principales de la entidad, más que con vistas a dar un rendimiento financiero a los proveedores de capital social, accionistas o miembros”. *FRS 102 The Financial Reporting Standard Applicable in the UK and the Republic of Ireland (FRS 102 La norma de información financiera aplicable en el Reino Unido y la República de Irlanda)* – FRC – marzo de 2018.

3.3.3 Con frecuencia, las jurisdicciones también les exigen a las OSFL aplicar diferentes normas de información financiera con base en su tamaño y complejidad. Esto se establece, por lo general, utilizando medidas de estados financieros tales como cuánta renta recibe una entidad al año o su nivel de egresos. Desde una perspectiva internacional, lo que se considera una OSFL relativamente pequeña en una jurisdicción puede considerarse grande en otra. Le corresponderá a cada una de las jurisdicciones establecer, con base en las circunstancias locales, a cuál se aplica la Guía cuando se adopte.

3.3.4 Esta Guía, utilizando su enfoque de características amplias, se ha elaborado de manera que su adopción sea lo más extendida posible y que no limite su aplicabilidad internacional. Prácticamente, como se describe en la Parte 1. Capítulo 5, se propone centrarse en aquellas entidades que tengan las necesidades más apremiantes.

## **4. Contexto histórico**

### 4.1 Informe del CCAB de 2014

4.1.1 En 2013, el Comité Consultor de Organismos Contables (CCAB), órgano coordinador de las Organizaciones Profesionales de Contaduría de Reino Unido e Irlanda, proporcionó los fondos para un estudio independiente sobre la necesidad de normas internacionales de información financiera para las OSFL.

4.1.2 El estudio, que se centró en las OSFL que:

- se constituyeron en calidad de organizaciones sin ánimo de lucro
- tienen facultades de autogobierno
- se establecieron para beneficio público.

Incluyó una encuesta por Internet en inglés que se llevó a cabo a finales de 2013. La encuesta incluyó diecinueve aspectos principales, con preguntas cerradas y abiertas que permitían comentarios descriptivos. Se distribuyó ampliamente por intermedio de contactos internacionales que tiene el consejo directivo del CCAB.

4.1.3 Hubo 605 respuestas utilizables, que aportan experiencias directas sobre entrega de información financiera de las OSFL en 179 países. Estas respuestas contenían muchos detalles, y dos tercios de los encuestados contestaron la mayoría de las preguntas descriptivas. Las respuestas provinieron de diferentes OSFL de todos los tamaños.

4.1.4 El informe resultante, publicado en 2014, construyó una base sólida probatoria para la necesidad de una norma internacional de información, diseñada para el sector de las OSFL. En general, 72 % de los 605 encuestados en los 179 países estuvo de acuerdo con que tal norma sería útil.

4.1.5 En el estudio se plantearon varios asuntos, en especial, la diversidad de las disposiciones obligatorias impuestas a las OSFL. En varios casos, estos tenían que ver con la forma jurídica de una de estas organizaciones, por ejemplo, muchas jurisdicciones les impusieron disposiciones obligatorias a unas OSFL estructuradas como empresas, las cuales no eran procedentes para otras. En el informe, se señaló que el alcance de las OSFL podía ser amplio (consulte la Sección 3 más abajo).

4.1.6 En el estudio también se señaló que las disposiciones obligatorias sobre entrega de información financiera iban desde normas muy específicas para las OSFL hasta ninguna norma en absoluto. Por ejemplo, en el estudio, se destacó que la SORP de Organizaciones Benéficas de Reino Unido, titulada *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice (Contabilidad y entrega de información por parte de organizaciones benéficas: declaración sobre Prácticas Recomendadas)*, es muy detallada y específica; en Australia, se adoptó un enfoque neutral sectorial con cierta orientación para las OSFL, y en Sudáfrica, no se emitieron normas contables aparte y las OSFL aplicaron las NIIF. En el estudio, también se señaló que, cuando los países sí exigieron la aplicación de las NIIF, el grado de aplicación, especialmente a las OSFL pequeñas, se planteó como cuestionable. De igual manera, se identificaron aspectos de diferencia en los tratamientos contables en ámbitos específicos. Estos también se analizaron en la Parte 2 de este Documento de Consulta.

4.1.7 En el estudio se expusieron varias opciones para abordar estos asuntos, lo cual incluye tanto las normas internacionales de contabilidad como la guía específica. Sin embargo, se llegó a la conclusión de que las partes interesadas necesitarían más análisis y cuestiones tratadas con el fin de establecer el mejor camino que se ha de seguir, y las conclusiones del informe tienen la posibilidad de sentar las bases sobre este debate.

## 4.2 Guía Complementaria de la ACCA

4.2.1 En 2015, en Reino Unido, la Asociación de Contadores Públicos Colegiados (ACCA) publicó una guía complementaria titulada *Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) (Guía complementaria para organizaciones sin fines de lucro a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYMES))*. Se redactó en respuesta a la falta de una guía formal para ayudarles a las OSFL a elaborar las cuentas financieras conforme a un marco sólido y adecuado. El prólogo de la guía dice: "... como consecuencia del enfoque del IASB en las organizaciones con fines de lucro, hay momentos en que el resultado de aplicar la Norma [NIIF] para las PYMES a las organizaciones sin fines de lucro no ofrecerá una manifestación perfecta de los resultados de esas entidades".

4.2.2 El objetivo de la Guía Complementaria es prestar asistencia a las entidades sin ánimo de lucro que deseen elaborar informes conforme a la Norma NIIF para las PYMES. Identifica una serie de asuntos para las organizaciones sin fines de lucro y trata de dar orientación para que exista de manera simultánea a la Norma NIIF para las PYMES con el fin de abordar tales asuntos. Estos también se han incorporado en los asuntos que aparecen en la Parte 2. Resumen del Documento de Consulta.

## 4.3 Grupo de Trabajo del IFASS

4.3.1 El Foro Internacional de Entes de Normalización Contable (IFASS) es una agrupación de emisores de normas nacionales de todo el mundo, además de otras organizaciones que tienen una estrecha participación en asuntos sobre entrega de información financiera. A raíz de una reunión del IFASS en abril de 2016, se constituyó una agrupación informal de algunos de estos entes de establecimiento de normas y demás organizaciones que tengan algún interés en la entrega de información de entidades sin ánimo de lucro.

4.3.2 El Grupo tenía diez países miembros representados y lo presidía el CIPFA, que también facilitó la Secretaría. En consonancia con la postura de la Fundación IFRS en el sentido de que se centra en las organizaciones con fines de lucro, el IASB participó en calidad de observador. El grupo ha abordado los asuntos más apremiantes con que se enfrentan los emisores de normas nacionales para este sector.

4.3.3 El Grupo de Trabajo elaboró una lista de asuntos y reunió información de parte de los participantes del Grupo de Trabajo acerca de los diversos tratamientos contables que existen en sus jurisdicciones. Los asuntos identificados se han incorporado en los que aparecen en la Parte 2. Resumen del Documento de Consulta.



## **Guía y normas nacionales e internacionales de información financiera**

1. Marcos de entrega de información internacionales
2. Desarrollo de normas internacionales
3. Comparación de los marcos conceptuales que sientan las bases de los marcos internacionales
4. Guía y normas nacionales para las OSFL
5. Información adicional sobre marcos nacionales

## **1. Marcos de entrega de información internacionales**

### **1.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**

Las normas NIIF las establece el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el órgano de establecimiento de normas de la Fundación IFRS, una organización sin ánimo de lucro de interés general establecida con el fin de desarrollar un conjunto único de normas contables aceptadas a nivel mundial y de fomentar y facilitar su adopción con el fin de:

- Aportar transparencia al mejorar la comparabilidad y la calidad de la información financiera a nivel internacional, lo cual les permite a los inversionistas y demás participantes del mercado tomar decisiones económicas informadas.
- Fortalecer la rendición de cuentas reduciendo la brecha de información entre los proveedores de capital y las personas a quienes ellos les han confiado su dinero. Las normas NIIF suministran información necesaria para hacer que la gerencia rinda cuentas. Como fuente de información comparable a nivel mundial, también son de vital importancia para los entes de reglamentación en todo el mundo.
- Aportar a la eficiencia económica ayudándoles a los inversionistas a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, con lo cual se mejora la asignación de capital. El uso de un idioma contable único y confiable les disminuye el costo de capital y les reduce los costos de entrega de información a nivel internacional a las empresas.

Se desarrollan las normas NIIF para que las utilicen principalmente las empresas que tienen que rendir cuentas al público inversionista en general, definidas por el IASB como las que se cotizan en una Bolsa de Valores y como aquellas instituciones financieras, tales como los bancos, que poseen activos financieros a manera de fiduciarias.

### **1.2 La Norma NIIF para las PYMES**

Además de las NIIF completas, dentro del paquete de normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES establece disposiciones obligatorias sobre entrega de información simplificada dirigidas a organizaciones con fines de lucro para satisfacer las necesidades de las organizaciones más pequeñas.



La Norma NIIF para las PYMES es una norma independiente (de menos de 250 páginas) diseñada para satisfacer las necesidades y los potenciales de las pequeñas y medianas empresas (pymes), las cuales se calcula que representan más de 95 % de todas las empresas en el mundo.

La Norma NIIF para las PYMES está disponible para que cualquier jurisdicción la adopte, haya o no haya adoptado las normas NIIF completas. Cada jurisdicción debe establecer qué entidades deberían utilizar la norma. La única restricción que el IASB impone al uso es que las entidades que tengan que rendir cuentas al público inversionista en general (según la definición que aparece en las NIIF) no deberían utilizarla. A tales entidades se les exige aplicar las normas NIIF completas si se adopta las NIIF.

### 1.3 Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Las NICSP las establece el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) cuyas actividades financieras, operativas y administrativas las apoya la Federación Internacional de Contadores (IFAC). El IPSASB tiene independencia en cuanto a toma de decisiones dentro de la IFAC y su objetivo es trabajar a favor del interés general estableciendo normas contables de alta calidad y demás materiales para uso de las entidades del sector público en el mundo en la elaboración de informes financieros con fines generales. Esto tiene como fin mejorar la calidad y la transparencia de la entrega de información financiera del sector público suministrando mejor información para la gestión financiera, la rendición de cuentas y la toma de decisiones de tal sector.

En pro de ese objetivo, el IPSASB apoya la convergencia de las normas de contabilidad del sector público nacionales e internacionales y la convergencia de los fundamentos contables y estadísticos para la entrega de información financiera cuando corresponda y, a la vez, fomenta la aceptación de sus normas y demás publicaciones.

La concordancia de las normas NIIF ha sido un pilar clave del desarrollo de las NICSP desde sus inicios, puesto que, en muchos casos, las actividades gubernamentales y empresariales son las mismas y existen claras ventajas a partir del uso de enfoques globales comunes hacia la de entrega de información financiera.

Como tal, existe un proceso formal de concordancia para evaluar la aplicabilidad de las NIIF en el contexto del sector público. Esto incluye determinar si hay asuntos de este que justifiquen el hecho de desviarse de las normas NIIF y, si es así, si se requiere de un proyecto del sector público aparte o, en su lugar, de la modificación de una NIIF (por ejemplo, cambiar las disposiciones obligatorias sobre registro contable y medición o eliminar los tratamientos contables) de manera que refleje el contexto del sector público.



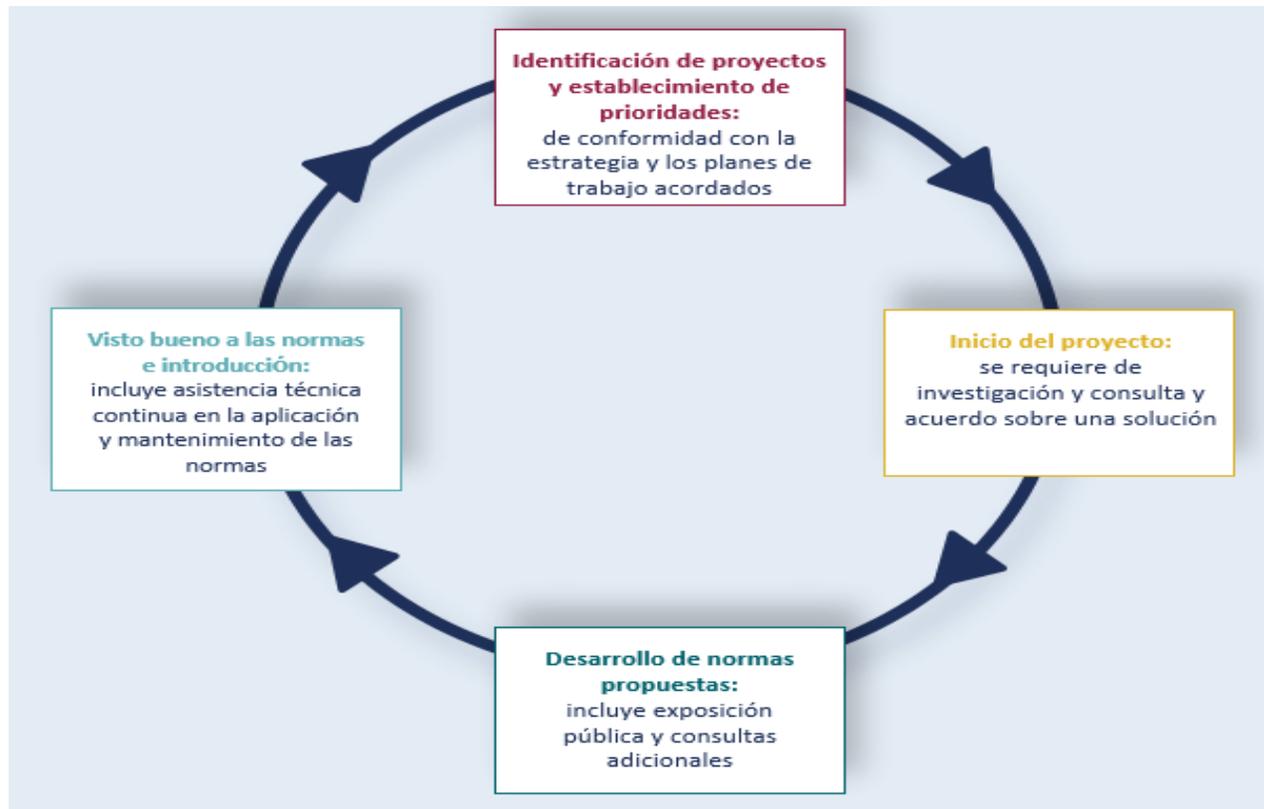
Este proceso de concordancia busca minimizar las diferencias entre los marcos de información financiera de las NIIF y las NICSP, de manera que, en la medida de lo posible, una transacción o un movimiento económico similar lo contabilicen de la misma manera una entidad del sector público o una del sector privado. Se puede encontrar un ejemplo de un cuadro de mando sobre concordancia en: [https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/1-1.5-IPSAS-IFRS-Alignment-Dashboard\\_Final\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/1-1.5-IPSAS-IFRS-Alignment-Dashboard_Final_0.pdf)

## 2. Desarrollo de normas internacionales

Tanto las normas NIIF como las NICSP se establecen mediante el uso de debidos procesos similares, exhaustivos, transparentes y participativos.

Este proceso continuo de mantenimiento y establecimiento de normas significa que los marcos se adaptan a las necesidades de los usuarios mediante nuevas normas o modificaciones a las normas existentes. Sin embargo, significa que pueden quedar sujetas a actualizaciones frecuentes que pueden tener impacto en la facilidad de uso.

Figura 2.1. Proyectos de establecimiento de normas internacionales – debido proceso





En este sentido, la Norma NIIF para las PYMES es diferente. Según lo recomendado para reducir cargas, se limitan las revisiones a esta norma conforme al compromiso de parte del IASB de actualizarla toda solamente y de garantizar que haya, por lo menos, tres años entre revisiones. La Norma NIIF para las PYMES se modificó por última vez en octubre de 2015 y su fecha de entrada en vigencia y aplicación fue el 1 de enero de 2017. Actualmente, está sujeta a una revisión integral que comenzó en 2019. Entre otras actividades, el Consejo está llevando a cabo una iniciativa de alcance y participación con el fin de recibir una amplia gama de opiniones sobre la medida en que se debería hacer que la Norma NIIF para las PYMES concuerde con las normas NIIF completas.

### 3. Comparación de los marcos conceptuales que sientan las bases de los marcos internacionales

Marco del IASB correspondiente a las NIIF	Marco del IPSASB correspondiente a las NICSP	Diferencias
<p><b>Objetivo de la entrega de información financiera con fines generales:</b> el objetivo de la información financiera con fines generales es entregar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para los inversionistas, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales a la hora de tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.</p>	<p><b>Objetivo de la entrega de información financiera:</b> los objetivos de la información financiera por las entidades del sector público son suministrar información sobre la entidad que sea útil para los usuarios de los informes financieros con fines generales, a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones. Los usuarios son destinatarios de servicios y proveedores de recursos que no tienen la autoridad de exigirle a una entidad del sector público que entregue la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.</p>	<p>El Marco del IPSASB tiene un objetivo específico que hace hincapié en la importancia de la rendición de cuentas en el sector público. El Marco del IASB reconoce la evaluación del trabajo de administración, por la gerencia, de los recursos económicos de la entidad como un aspecto de la toma de decisiones.</p> <p>Distintos usuarios que reflejan diferentes objetivos de las entidades a las que se dirigen los Marcos.</p>
<p><b>Características cualitativas de la información financiera útil y limitación de costos en relación con dicha información:</b> si la información financiera ha de ser útil, esta debe venir al caso y representar de manera fiel lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera aumenta si es comparable, verificable, oportuna y comprensible. La entrega de información financiera impone costos y es importante que estos se justifiquen con los beneficios de la entrega de información.</p>	<p><b>Características cualitativas:</b> las características cualitativas de la información incluida en los informes financieros con fines generales de las entidades del sector público son la pertinencia, la representación fiel, la comprensibilidad (inteligibilidad), la puntualidad (oportunidad), la comparabilidad y la verificabilidad. Las restricciones generalizadas que pesan sobre la información incluida en los informes financieros con fines generales son la importancia relativa, la relación entre costos y beneficios y el logro de un equilibrio adecuado entre las características cualitativas.</p>	<p>Si bien las características cualitativas (CC) son las mismas, el Marco del IPSASB no distingue las características fundamentales y las características de mejora.</p> <p>El Marco del IPSASB no aborda el tema de la prudencia como aspecto de neutralidad en las CC o la representación fiel.</p> <p>El Marco del IASB no aborda el tema de la importancia relativa (o materialidad) y del equilibrio de las CC como restricciones generalizadas.</p> <p>El Marco del IASB contiene cuestiones tratadas más detalladas sobre importancia relativa que incorporan modificaciones resultantes de la NIC 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i> y de la NIC 8 – <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i>.</p>

<p><b>Estados financieros y la entidad que informa:</b> entidad que informa es aquella a la que se le exige elaborar estados financieros o que opta por elaborarlos. Entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una o puede comprender más de una entidad. No es necesariamente una persona jurídica. Los estados financieros se elaboran para un periodo sobre el que se informa y suministrar información financiera sobre los activos, pasivos, patrimonio, renta y gastos de la entidad que informa.</p>	<p><b>Entidad que informa:</b> entidad del sector público que informa es aquella esfera de actividad identificable, programa u organización gubernamental o del sector público que elabora informes financieros con fines generales. Es posible que una entidad del sector público que informa conste de dos o más entidades separadas que presentan informes financieros con fines generales como si fueran una única entidad; a esta se le denomina entidad de grupo que informa. Los informes financieros con fines generales abarcan estados financieros e información que mejora y complementa los estados financieros. Estos exponen información tanto sobre los recursos de la entidad que informa o de la entidad de grupo que informa y las reclamaciones de derechos a tales recursos en la fecha de entrega de información, como sobre los cambios en tales recursos y reclamaciones y flujos de efectivo durante el periodo sobre el que se informa.</p>	<p>El Marco del IASB tiene un apartado sobre el objetivo y el alcance de los estados financieros.</p> <p>El IASB tiene apartados referentes a periodo sobre el que se informa y perspectivas adoptadas en los estados financieros.</p> <p>El alcance del IPSASB es más amplio: informes financieros con fines generales.</p>
--	--	--

Marco del IASB correspondiente a las NIIF	Marco del IPSASB correspondiente a las NICSP	Diferencias
<p><b>Elementos de los estados financieros:</b> los elementos de los estados financieros son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) activos, pasivos y patrimonio, que se relacionan con la situación financiera de una entidad que informa</li> <li>(b) renta y gastos, que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad que informa.</li> </ul>	<p><b>Elementos que aparecen en los estados financieros:</b> los elementos son activos, pasivos, ingresos, gastos, contribuciones de propietarios y distribuciones de propietarios. Esto no impide que las NICSP exijan o permitan el registro contable de los recursos u obligaciones que no cumplen con la definición de estos elementos cuando sea necesario, con el fin de lograr mejor los objetivos de la entrega de información financiera.</p>	<p>El Marco del IPSASB define los términos contribuciones de propietarios y distribuciones de propietarios, que no se definen en el Marco del IASB.</p> <p>El Marco del IPSASB no define el término patrimonio, que se define en el Marco del IASB.</p> <p>Las definiciones de activo son muy similares. Sin embargo, la descripción que el IASB hace de recurso económico se refiere al "derecho que tiene el potencial de producir</p>

		<p>beneficios económicos". La descripción que el IPSASB hace de recurso se refiere a una "partida con potencial de servicio o con la capacidad de producir beneficios económicos".</p> <p>Las definiciones de pasivo son muy similares. La definición que el IASB da de pasivo se refiere a "obligación presente de transferir un recurso económico"; la definición que da el IPSASB se refiere a "obligación presente que la entidad tiene correspondiente a una salida de recursos".</p> <p>El Marco del IPSASB no relaciona elementos con estados financieros específicos.</p> <p>El Marco del IPSASB incluye otros fenómenos económicos: otros recursos y otras obligaciones.</p> <p>El Marco del IASB tiene secciones sobre unidad de cuenta (moneda teórica) y contratos en vías de ejecución.</p> <p>El Marco del IASB tiene una sección sobre "fondo de los derechos y las obligaciones contractuales". No hay sección equivalente en el Marco del IPSASB.</p>
<p><b>Registro y anulación contable:</b> el registro contable (contabilización) es el proceso de computar, para su inclusión (en valor monetario y palabras) en el estado de situación financiera o el estado de rendimiento financiero), una partida que cumpla con la definición de uno de los elementos de los estados financieros. La anulación contable (baja en cuentas) es la eliminación total o parcial de un activo o pasivo, cuyo registro contable se haya</p>	<p><b>Registro contable en los estados financieros:</b> registro contable es el proceso de incorporar e incluir, en los montos que se muestran en el cuerpo del estado financiero correspondiente, una partida que cumpla con la definición de elemento y que se pueda medir de tal manera que logre las características cualitativas y tenga en cuenta las limitaciones en cuanto a la información incluida en los informes financieros con fines generales. Anulación contable es el proceso de evaluar si se han producido cambios desde la anterior fecha de entrega de información, que justifica eliminar un elemento, cuyo registro contable se ha hecho</p>	<p>El Marco del IASB relaciona tanto la incertidumbre sobre la existencia como la baja probabilidad de un flujo de entrada o de salida de beneficios económicos, con la pertinencia y la incertidumbre de la medición y demás factores con la representación fiel.</p> <p>El Marco del IPSASB no relaciona la incertidumbre sobre la existencia ni la incertidumbre de la medición con las CC específicas.</p>

hecho inicialmente, del estado de situación financiera de una entidad.	previamente, de los estados financieros y eliminar la partida si se han producido tales cambios.	
--	--	--

<b>Marco del IASB correspondiente a las NIIF</b>	<b>Marco del IPSASB correspondiente a las NICSP</b>	<b>Diferencias</b>
<p><b>Medición:</b> cuantificar los elementos cuyo registro contable se hace en los estados financieros, en términos monetarios, exige la selección de una forma de medición que sea una característica identificada, como el costo histórico o el valor razonable, de una partida que se mide.</p>	<p><b>Medición de activos y pasivos en estados financieros:</b> el objetivo de la medición es seleccionar aquellas formas de medición que reflejen de manera más correcta el costo de servicios prestados, la capacidad operativa y la capacidad financiera de la entidad de tal manera que sea útil a la hora de hacer que la entidad rinda cuentas y a efectos de toma de decisiones.</p>	<p>El Marco del IASB no tiene ningún objetivo de medición. Incluye secciones sobre “información suministrada mediante formas de medición específicas” y sobre “factores por considerar al seleccionar una forma de medición”.</p> <p>El Marco del IPSASB tiene un objetivo de medición con base en el suministro de información sobre la capacidad operativa, la capacidad financiera y el costo de servicios prestados.</p> <p>El Marco del IASB incluye el costo actual como forma de medición del valor actual, el cual se puede verificar mediante datos de entrada directos o indirectos.</p> <p>El Marco del IPSASB usa la distinción entre “entrada” y “salida” en el análisis de las formas de medición. El Marco del IASB rechaza esta distinción de manera explícita.</p> <p>El Marco del IPSASB no incluye el valor razonable, pero sí incluye el valor de mercado (definición de valor razonable previa a la NIIF 13) tanto para activos como para pasivos.</p> <p>El Marco del IPSASB incluye el costo de reposición depreciado como forma de medición por derecho propio en lugar de hacerlo como técnica de medición para el valor razonable.</p> <p>El Marco del IPSASB incluye el precio de</p>

		<p>venta neto (activo), el costo de lanzamiento (pasivo) y el precio de suposición (pasivo). El Marco del IASB tiene secciones sobre "medición de patrimonio" y "técnicas de medición centradas en el flujo de efectivo". El capítulo del IASB es más detallado, por ejemplo, incluye una matriz que resume la información suministrada mediante las formas de medición.</p>
--	--	--

Marco del IASB correspondiente a las NIIF	Marco del IPSASB correspondiente a las NICSP	Diferencias
<p><b>Presentación e información a revelar:</b> la entidad que informa comunica información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, renta y gastos presentando información en sus estados financieros.</p>	<p><b>Presentación en los informes financieros con fines generales:</b> presentación es la selección, ubicación y organización de la información que se entrega en los informes financieros con fines generales. La presentación tiene por objeto suministrar información que contribuya a los objetivos de la entrega de información financiera y logre las características cualitativas mientras se tienen en cuenta las limitaciones en cuanto a la información. Las decisiones sobre selección, ubicación y organización de la información se toman en respuesta a las necesidades de los usuarios.</p> <p>Es probable que los informes financieros con fines generales incluyan múltiples informes, cada uno de los cuales responde más directamente a ciertos aspectos de los objetivos de la entrega de información financiera y a cuestiones incluidas en el alcance de la entrega de información financiera. Además de los estados financieros, los informes financieros con fines generales suministran información pertinente, por ejemplo, para las evaluaciones del rendimiento de los servicios de</p>	<p>Alcance diferente. El Marco del IPSASB tiene un alcance más amplio que abarca informes financieros aparte de los estados financieros principales. El alcance del IASB es los estados financieros.</p>

	<p>una entidad y la sostenibilidad de sus finanzas. Los objetivos de la entrega de información financiera, aplicados al aspecto que un informe específico aborda, guían las decisiones en cuanto a presentación correspondientes a este informe.</p>	
<p><b>Conceptos de capital y mantenimiento de capital:</b> selección del concepto adecuado de capital por la entidad con base en las necesidades de los usuarios de sus estados financieros. Un concepto financiero de capital lo equipara con los activos netos o el patrimonio de la entidad. Un concepto físico considera el capital como la capacidad productiva de la entidad.</p>	<p>El Marco Conceptual del IPSASB no tiene actualmente un capítulo de conceptos de capital y mantenimiento de capital. Actualmente, el IPSASB está pensando en la posibilidad de una adecuada concordancia con el marco conceptual de las NIIF en lo que respecta al mantenimiento del capital y el capital.</p>	<p>El Marco Conceptual del IPSASB no tiene actualmente un capítulo de conceptos y mantenimiento de capital. Actualmente, el IPSASB está pensando en la posibilidad de una adecuada concordancia con el marco conceptual de las NIIF en lo que respecta al mantenimiento del capital y el capital.</p>

## **4. Guía y normas nacionales para las OSFL**

### **4.1 Introducción**

Algunas jurisdicciones han desarrollado guías o normas contables específicamente para las OSFL. En la Parte 2. Secciones 1 a 5, se analizan ejemplos de guías específicas del sector nacional con el fin de ilustrar los enfoques, a veces diferentes, que se han adoptado para los asuntos relativos a las OSFL. Estas se han utilizado con el fin de sentar los cimientos para los enfoques alternativos que se han desarrollado para cada uno de los asuntos. La mayoría de estos ejemplos se ha tomado de Nueva Zelanda, Australia, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos.

En este documento se incluye información adicional sobre cómo se han desarrollado los marcos, normas o guías en las jurisdicciones que más se han utilizado en las secciones de la Parte 2, lo que incluye información sobre el fundamento de la guía en las jurisdicciones utilizadas en esta. También incluye información sobre la manera en que estos marcos nacionales se relacionan con las alternativas expuestas en la Parte 2 y sobre el lugar de la guía en que forma parte del dominio público. La información que se proporciona en el presente documento no es exhaustiva y no da información sobre todas las normas nacionales en todo el mundo.

Es posible que esta información adicional sea útil para los lectores a la hora de entender los diferentes enfoques adoptados para los asuntos relativos a las OSFL. También podría ser útil al analizar el camino propuesto que se ha de seguir en la Parte 1. Capítulo 5.

### **4.2 Nueva Zelanda**

El ASF (Marco de Normas Contables, por sus siglas en inglés) de Nueva Zelanda tiene dos objetivos clave:

- i. satisfacer las necesidades de los usuarios desarrollando normas contables que den lugar a una entrega de información financiera de alta calidad que satisfaga las diferentes necesidades de los usuarios tanto en el sector de las sociedades con fines de lucro como en el de las entidades de beneficio público (EBP).
- ii. equilibrar los costos y beneficios de la entrega de información estableciendo disposiciones obligatorias contables adecuadas con base en la naturaleza y el tamaño de la entidad.

El ASF establece qué paquete de normas y niveles de entrega de información se aplican a qué entidades, por medio de un enfoque de varias normas y de varios niveles.

El marco tiene tres elementos clave:

Varias normas: diferentes paquetes de normas contables para dos sectores distintos: entidades con fines de lucro y entidades de beneficio público (EBP).

Enfoque por niveles: diferentes disposiciones obligatorias contables para cada nivel con base en consideraciones sobre costo y beneficio: entidades con fines de lucro – 2 niveles, EBP – 4 niveles.

Fundamento para el desarrollo de cada paquete de normas contables: entidades con fines de lucro: las normas contables se basan en las Normas Internacionales de Información Financiera (Normas NIIF). EBP: las normas contables se basan principalmente en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) para los niveles 1 y 2 y las Disposiciones Obligatorias sobre Entrega de Información con Formato Simple del XRB para los niveles 3 y 4.

Para las entidades de beneficio público, el nivel se basa en si se considera que la entidad tiene que rendir cuentas al público en general (rendición de cuentas ante la sociedad) y su nivel de gastos.

*Figura 4.1. Niveles de Nueva Zelanda correspondientes a la entrega de información financiera de entidades de beneficio público*

Nivel	Tipo de entidad	Normas
<b>Nivel 1</b>	Tiene que rendir cuentas al público en general o es una EBP grande con total de gastos > USD\$ 30 millones.	Normas de EBP
<b>Nivel 2</b>	No tiene que rendir cuentas al público en general, no es grande, tiene un total de gastos < USD\$ 30 millones, pero > USD\$ 2 millones, y que elige estar en el nivel 2	Régimen de Información a Revelar Reducida de las Normas de EBP (RIRR de las Normas de EBP)
<b>Nivel 3</b>	No tiene que rendir cuentas al público en general y tiene un total de gastos ≤ USD\$ 2 millones, y que elige estar en el nivel 3	Norma de Entrega de Información con Formato Simple para las EBP - Contabilidad de Devengo (SFR-A)
<b>Nivel 4</b>	No tiene que rendir cuentas al público en general y, por ley, se le permite utilizar la contabilidad de caja, y que elige estar en el nivel 4.	Norma de Entrega de Información con Formato Simple para las EBP - Contabilidad de Caja (SFR-C)

### 4.3 Reino Unido

En Reino Unido, la Norma de Información Financiera 102 (FRS 102) es una única norma de información financiera que es válida para el estado financiero de las entidades que no aplican las NIIF ni la norma de microempresas (FRS 105). La FRS 102 está diseñada con el fin de que sea válida para los estados financieros con fines generales y para la entrega de información financiera de entidades tales como aquellas que no son empresas y aquellas que son sin ánimo de lucro.

Se basa en la Norma NIIF para las PYMES, pero con modificaciones significativas tanto en lo referente al alcance de las entidades idóneas para aplicarla como en lo referente a los tratamientos contables establecidos. Además de la FRS 102, hay una serie de Declaraciones sobre Prácticas Recomendadas de Organizaciones Benéficas (SORP) adicionales. Se trata de recomendaciones propias del sector en cuanto a la entrega de información financiera que tienen en cuenta el contexto específico del sector y los movimientos y transacciones económicas predominantes. Existen, por ejemplo, algunas SORP aplicables a las OSFL que están registradas como organizaciones benéficas, proveedores de vivienda subsidiada y prestadores de educación adicional.

### 4.4 Australia

En Australia, el AASB (Consejo Australiano de Normas Contables, por sus siglas en inglés) utiliza las normas NIIF que el IASB publica con el fin de desarrollar, publicar y mantener las Normas Contables Australianas para el sector de las organizaciones sin ánimo de lucro.

Los marcos contables utilizan las NIIF y la neutralidad de las transacciones como punto de partida; sin embargo, cuando se justifica, se realizan modificaciones para abordar:

- i. las necesidades de los usuarios
- ii. la legislación específica australiana
- iii. la predominancia y la magnitud de los asuntos específicos para el sector de las organizaciones sin ánimo de lucro
- iv. los asuntos sobre la aplicación en las organizaciones sin ánimo de lucro
- v. los asuntos de interés general pertinentes para la entrega de información financiera

vi. las consideraciones sobre costo o esfuerzo desproporcionado.

Esto puede traer consigo una modificación a las normas NIIF mediante:

- i. párrafos 'Aus' que modifican, complementan o eliminan el alcance o la disposición obligatoria sobre registro contable, medición, presentación o información a revelar de una norma NIIF (por ejemplo, la AASB 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes) o
- ii. guía específica de Australia en apéndices adicionales o ejemplos específicos (por ejemplo, la AASB 10 – Estados Financieros Consolidados).

El marco permite que el AASB aborde, en normas, interpretaciones o guías específicas para las OSFL, asuntos específicos de tales organizaciones que no se han abordado de manera integral y adecuada en las normas NIIF existentes, incluso cuando no existe ninguna pertinente (por ejemplo, la AASB 1054 – Información a Revelar Adicional Australiana y la AASB 1058 – Renta de Entidades sin Ánimo de Lucro).

También permite que se elaboren los estados financieros con fines generales mediante el uso ya sea del nivel 1 (cumplimiento con las Normas Contables Australianas) o bien del nivel 2 (cumplimiento con las Normas Contables Australianas – Requisitos de Información a Revelar Reducida).

#### 4.5 Canadá

En Canadá, las normas contables para todas las entidades fuera del sector público las publica el AcSB (Consejo de Normas de Contabilidad de Canadá, por sus siglas en inglés). El AcSB adoptó las NIIF como las normas contables que las empresas que tienen que rendir cuentas al público inversionista en general utilizan. Las empresas y organizaciones privadas sin fines de lucro pueden optar por aplicar ya sea:

- (a) las NIIF que aparecen en la Parte 1 del Manual Contable
- (b) las normas contables para las OSFL que aparecen en la Parte III complementada, cuando corresponda, con las normas para empresas privadas que aparecen en la Parte II el Manual Contable.

Además, Canadá reconoce la existencia de empresas sin ánimo de lucro bajo control del gobierno. Estas entidades quedan dentro del alcance correspondiente al Manual de Contabilidad para el Sector Público que el Consejo de Contabilidad para el Sector Público (CCSP) de Canadá establece y aplican normas procedentes para el sector público.

#### 4.6 Estados Unidos

En Estados Unidos, las normas contables para todas las entidades fuera del sector público las publica el FASB (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera, por sus siglas en inglés). Los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA o, por sus siglas en inglés, GAAP) están contenidos en la Codificación de Normas de Contabilidad (en lo sucesivo, la Codificación) del FASB, que actualiza periódicamente mediante la publicación de las ASU (Actualizaciones de Normas Contables, por sus siglas en inglés). Además de aplicar todas las guías generales pertinentes dentro de la Codificación, las organizaciones sin fines de lucro tienen una extensa guía gradual dentro del Tema 958, en cuanto a transacciones sin contraprestación, presentación de los estados financieros y demás asuntos específicos para tales organizaciones. No hay un conjunto simplificado aparte de normas en los PCGA que sea equivalente a la NIIF para las PYMES; más bien, la Codificación contiene diversas alternativas contables simplificadas y muchas exenciones en cuanto a información a revelar para empresas comerciales sin patrimonio ni deuda pública. En la mayoría de los casos, estas también son procedentes para algunas o todas las organizaciones sin fines de lucro.

Las OSFL que están bajo control del Gobierno (tales como las universidades públicas y los hospitales gubernamentales) siguen los PCGA que publica el GASB (Consejo de Normas Contables Gubernamentales, por sus siglas en inglés) para los Gobiernos estatales y locales, por los que publica el FASAB (Consejo Consultivo Federal de Normas Contables, por sus siglas en inglés) para el Gobierno federal.

## 5. Información adicional sobre marcos nacionales

### Asunto 1. Entidad que informa y relación de control (incluidas las sucursales)

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b></p> <p>Elaborar una guía específica adicional para las OSFL sobre la naturaleza de las entidades que informan y el uso del enfoque basado en principios correspondientes al fondo por encima de la forma con el fin de definir la relación de control.</p>	<p>Las NIIF y las NICSP definen la relación de control como cuando la entidad está expuesta o tiene derechos a rendimientos variables (NIIF 10) o beneficios (NICSP 35) a partir de su participación y goza de la capacidad de afectar la naturaleza o cantidad de tales beneficios mediante el poder que tiene.</p>		<p>Sigue las normas NIIF con un Anexo que incluye una guía de aplicación para las OSFL.</p>	<p>NICSP de las EBP: sigue la definición de relación de control que aparece en las NICSP y da orientación adicional sobre sucursales.</p>		
<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Elaborar una guía específica adicional para las OSFL sobre la naturaleza de las entidades que informan y el uso de métodos pragmáticos de evaluación, tales como el poder de regir las políticas financieras y operativas con el fin de definir la relación de control.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES define relación de control como el poder de regir las políticas financieras y operativas de una entidad para obtener beneficios de sus actividades. Se supone que hay relación de control cuando se es propietario de la mitad del derecho a voto de una entidad directa o indirectamente. La norma también establece cuándo es posible que exista relación de control en caso de que el derecho de propiedad sea inferior a 50 %.</p>	<p>La FRS 102 define relación de control como el poder de regir las políticas financieras y operativas de una entidad para obtener beneficios de sus actividades. La Sección 9 de la FRS 102 incluye cinco situaciones en las que una empresa matriz tiene control sobre otra entidad. La SORP</p>			<p>Se presume que una organización controla otra entidad cuando tiene derecho a designar a la mayoría de los miembros votantes de la junta directiva de la otra entidad. También se da orientación adicional sobre indicadores de control.</p>	<p>La capacidad directa o indirecta de determinar el rumbo de la gestión y las políticas mediante derechos de propiedad, contrato o cualquier otra forma. Se exige fusión o unificación cuando hay ambas y relación de control y participación</p>

		(Declaración sobre Prácticas Recomendadas, por sus siglas en inglés) de organizaciones benéficas incluye especificaciones sobre cómo rendir cuentas de las sucursales.				<p>económica.</p> <p>Se presume que una entidad controla a otra cuando tiene derecho a designar a la mayoría de los miembros votantes de los consejeros o de la junta directiva de la otra entidad o cuando es el único miembro empresarial de la otra entidad.</p>
--	--	--	--	--	--	---

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<b>Referencias a las normas</b>	NIIF 10, párrafos 6 y 7. NICSP 35, párrafos 19 y 20. NIIF para las pymes 9.4 y 9.5.	FRS 102, párrafos 9.4 y 9.5. La SORP de organizaciones benéficas, Sección 25, da orientación sobre sucursales.	AASB 10, párrafos 6 y 7 y Apéndice E, guía de implementación australiana para OSFL.	NICSP 35 de las EBP, párrafos 18-20. La <i>Explanatory Guide A8 Financial Reporting by Not-for-Profit Entities: The Reporting Entity (Guía Explicativa A8 Entrega de información financiera por parte de entidades sin ánimo de lucro: la entidad que informa)</i> (EG	Manual de CPA <i>Canadá – Contabilidad: Sección 4450, Reporting controlled and related entities by not-for-profit organizations (Entrega de información sobre entidades relacionadas y controladas por parte de organizaciones sin ánimo de lucro)</i> ; y Manual de Contabilidad	ASC 958-810-25-1 – 5 del FASB, Definición de glosario 958-810-20.

				A8), da más orientación sobre sucursales.	para el Sector Público de CPA <i>Canada: PS 4250, Reporting controlled and related entities by not-for-profit organizations (Entrega de información sobre entidades relacionadas y controladas por parte de organizaciones sin ánimo de lucro).</i>	
--	--	--	--	---	---	--

## Asunto 2. Las OSFL que actúan en nombre de otras entidades

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b> Acatar las normas NIIF con base en la relación de control con más orientación y ejemplos de organizaciones sin fines de lucro y con más disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera.</p>	<p>NIIF 15: una entidad es mandante o principal si controla el bien o servicio antes de que ese servicio se le preste al cliente.</p> <p>En la NIIF 10, se especifica que un agente es una parte contratante principalmente empleada para actuar en nombre y a favor de otra parte contratante o partes contratantes (el(los) mandante(s) o principal(es)) y, por lo tanto, no controla a la participada cuando ejerce su autoridad para la toma de decisiones.</p>		<p>Una entidad es mandante o principal si controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera a un cliente.</p> <p>Un agente es una parte contratante principalmente empleada para actuar en nombre y a favor de otra parte contratante o partes contratantes (el(los) mandante(s) o principal(es)) y, por lo tanto, no controla a la participada cuando ejerce su autoridad para la toma de decisiones.</p>			

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 2</b> Acatar la Norma NIIF para las PYMES cuando se tomen decisiones sobre el agente y el mandante o principal en relación con la exposición a riesgos y recompensas. Más orientación y ejemplos sin fines de lucro y con más disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES estipula que las cantidades recaudadas en nombre del mandante o principal no son ingresos de la entidad.</p>	<p>La FRS 102 establece que una entidad actúa en calidad de mandante o principal cuando está expuesta a los riesgos y recompensas significativos relacionados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Las cantidades que un agente recauda en nombre de un mandante o principal no son ingresos. Ingreso es el monto de la comisión.</p> <p>La SORP de organizaciones benéficas estipula que no se contabiliza, a manera de activo en sus cuentas, los fondos que una organización benéfica recibe en calidad de agente porque los fondos no están dentro de su control. Por lo tanto, no se contabiliza, a manera de renta, la recepción de fondos en calidad de agente ni se contabiliza la</p>			<p>La Sección 3400 exige que el ingreso ordinario incluye solamente entradas de dinero brutas correspondientes a beneficios económicos que una empresa recibe por su propia cuenta. Las cantidades que un agente recauda en nombre de un mandante o principal no son ingresos.</p> <p>Conforme a la Sección 3400, una entidad actúa en calidad de mandante o principal cuando está expuesta a los riesgos y recompensas significativos relacionados con transacciones. La guía incluye características por analizar que indican cuándo una empresa está actuando en calidad de mandante o principal.</p> <p>También se ofrece</p>	<p>Una transacción conforme a un contrato de agencia es un tipo de transacción con contraprestación en la que la entidad que informa actúa en calidad de agente, fideicomisario o intermediario para otra parte que puede ser donante o donatario.</p> <p>Si una OSFL destinataria que sea intermediaria actúa ya sea en calidad de mandante o principal (o bien en calidad de agente), depende de si una OSFL tiene la discreción o criterio en la distribución del dinero a los beneficiarios.</p> <p>Se da orientación de fondo para establecer si el intermediario tiene tal discreción o criterio. Si existe tal discreción o si</p>

		<p>repartición de estos a manera de egresos del agente. Exige la información a revelar sobre los fondos y saldos que se poseen en calidad de agentes y de "fiduciarias depositarias".</p>			<p>más guías de aplicación para establecer cuándo se debería informar de las cantidades en cifras brutas frente a cifras netas. Esto incluye indicadores que dan a entender cuándo se debería utilizar la entrega de información en cifras brutas o en cifras netas.</p>	<p>una OSFL es una entidad relacionada financieramente, una OSFL es el mandante o principal en las transacciones. Si no tiene tal discreción, hace el registro contable de un activo y un pasivo (por cantidades que aún no se han distribuido).</p>
<p><b>Alternativa 3</b> Acatar las NICSP cuando se tomen decisiones sobre el agente y el mandante o principal en relación con la exposición a riesgos y recompensas. Más orientación y ejemplos sin fines de lucro y con más disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera.</p>	<p>La NICSP 9 les exige las entidades establecer cuándo están expuesta a los riesgos y recompensas significativos relacionados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Las cantidades recaudadas en calidad de agente del Gobierno u otra organización no darán lugar a un aumento de los activos netos o del ingreso ordinario del agente.  La NICSP 35 tiene una guía similar a la NIIF 10 descrita más arriba.</p>			<p>NICSP 9 de las EBP. Las cantidades recaudadas en calidad de agente del Gobierno o de otra organización gubernamental o en nombre de terceros no son beneficios económicos ni potencial de servicio que fluyan a la entidad, ni dan lugar a aumentos de activos ni a disminuciones de pasivos.</p>		

	<b>Normas NIIF y NICSP</b>	<b>Reino Unido</b>	<b>Australia</b>	<b>Nueva Zelanda</b>	<b>Canadá</b>	<b>EE. UU.</b>
<b>Referencias a las normas</b>	<p>NIIF 15 – <i>Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes</i>, NIIF 10 – <i>Estados Financieros Consolidados y Marco Conceptual para la Información Financiera</i> del IASB (marzo de 2018).</p> <p>Sección 23 de la Norma NIIF para las PYMES. NICSP – 9 <i>Ingresos Ordinarios por Contraprestación</i>, NIC 35 – <i>Estados Financieros Consolidados</i>, y Marco Conceptual para la Información Financiera con Fines Generales por Entidades del Sector Público (IPSASB, octubre de 2014).</p>	<p>FRS 102 Sección 23, <i>Ingresos</i>, Apéndice 1 <i>Definiciones</i>, SORP de Organizaciones Benéficas (FRS 102) (Segunda edición) Módulo 19 <i>Accounting for funds received as agent or as custodian trustee (Contabilización de fondos recibidos en calidad de agente o de fiduciaria depositaria)</i>.</p>	<p>AASB 15 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i>.</p>	<p>NICSP 9 de EBP <i>Ingresos Ordinarios por Transacciones con Contraprestación</i>.</p>	<p>Manual de <i>CPA Canada</i>: Contabilidad, Sección 3400 <i>Ingreso Ordinario</i></p>	<p>ASC 958-605-20, 958-605-25-23 a 958-605-25-27 y 958-605-55-75 a 958-605-55-79.</p>

### Asunto 3. Ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b> Utilizar los principios de registro contable y medición provenientes de la Norma NIIF para las PYMES con una guía específica para las OSFL adicional.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES da orientación específica correspondiente al ingreso ordinario proveniente de subvenciones del Gobierno; la sección 2 ofrece conceptos y principios generales correspondientes a otros ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación.</p>					

<p><b>Alternativa 2</b> Hacer el registro contable de todos los ingresos ordinarios por transacciones sin contraprestación mediante el uso de los principios que aparecen en la NIC 20. Se da una guía específica para las OSFL.</p>	<p>La NIC 20 exige que se haga el registro contable de las subvenciones del Gobierno con condiciones, de manera sistemática durante los períodos en que la entidad hace el registro contable, como gastos, de los costos conexos por los cuales las subvenciones tienen por objeto compensar.</p>		<p>El registro contable o contabilización de los ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación (el excedente del valor registrado en los libros de contabilidad correspondiente al activo contabilizado, por encima de cualquier cantidad relacionada que se exige contabilizar conforme a otras normas) se hace inmediatamente, excepto cuando la transacción exige que una OSFL adquiera o construya un activo no financiero. Conforme a la AASB 1058, una OSFL puede hacer el registro contable de los servicios de voluntarios a valor razonable si se pueden medir de manera confiable, independientemente del hecho de que los servicios se habrían comprado si no se hubieran donado.</p>		<p>Se puede hacer el registro contable de las donaciones con condiciones, mediante el uso de un método de aplazamiento, teniendo en cuenta que se hace el registro contable de las donaciones en el período relacionado con los gastos correspondientes (depreciación si es capital). Como alternativa, se permite que se haga el registro contable de los ingresos inmediatamente, pero que se presenten como parte de un fondo con restricciones separado, que muestra los gastos relacionados. Se permite hacer el registro contable de los servicios en especie a valor razonable si se pueden medir de manera confiable y se hayan comprado para el uso en el giro normal de las operaciones o para construir un activo.</p>	
--	---	--	--	--	---	--

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 3</b> Hacer el registro contable de los ingresos ordinarios por transacciones sin contraprestación mediante el uso de los principios que aparecen en la NICSP 23. Se da una guía específica para las OSFL.</p>	<p>La NICSP 23 y la ED 71 exigen que se contabilicen las donaciones a medida que se satisface las condiciones y establecen excepciones para el registro contable de los servicios en especie.</p>			<p>A las OSFL se les permite no hacer el registro contable de los regalos en especie que concuerden con la definición de inventarios, a manera de activos, si no es factible medir de manera confiable su valor actual. Los regalos en especie para reventa dan lugar a ingresos ordinarios o recursos cuando se venden. No se hace el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos con respecto a regalos en especie para su distribución a los beneficiarios.</p> <p>A las OSFL se les permite, pero no se les exige, hacer el registro contable de los ingresos ordinarios o recursos provenientes de los servicios en especie que se puedan medir de manera confiable a valor razonable.</p>		<p>A las OSFL se les exige hacer el registro contable de las donaciones con condiciones a medida que se cumplan las condiciones. A las OSFL no se les exige hacer el registro contable de los aportes de arte, tesoros históricos y artículos similares si se agregan a las colecciones.</p> <p>Se da orientación adicional sobre la evaluación del valor razonable correspondiente a los regalos en especie y los activos fijos donados.</p> <p>Se exige hacer el registro contable de los servicios en especie (a valor razonable) ya sea cuando crean o bien cuando mejoran un activo no financiero; o exigen mano de obra calificada que se tendría que haber comprado si no se hubiera entregado mediante donación.</p>

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 4</b></p> <p>Hacer el registro contable de los ingresos ordinarios por transacciones sin contraprestación mediante el uso de los principios que aparecen en la NICSP 23. Introducir excepciones a las disposiciones obligatorias para los regalos en especie con base en algunas normas nacionales. Se da una guía específica para las OSFL.</p>		<p>Se permite hacer el registro contable de los ingresos procedentes de subvenciones del Gobierno y demás ingresos ordinarios o recursos sin contraprestación a medida que se cumpla con las condiciones.</p> <p>Se permite hacer el registro contable de los ingresos provenientes de los regalos en especie cuando se venden o se distribuyen los artículos, en caso de que sea poco práctico hacer el registro contable del inventario al recibirlo. Los artículos distribuidos sin ningún costo se contabilizan como gastos e ingresos cuando se producen.</p> <p>Se hace el registro contable de los servicios en especie cuando se puedan medir de manera confiable. El registro contable de los servicios que se haya comprado se</p>				

		hace al valor para la entidad; se hace el registro contable de otros servicios al valor razonable.				
--	--	--	--	--	--	--

	<b>Normas NIIF y NICSP</b>	<b>Reino Unido</b>	<b>Australia</b>	<b>Nueva Zelanda</b>	<b>Canadá</b>	<b>EE. UU.</b>
<b>Referencias a las normas</b>	NIIF 15 – <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i> ; NIC 20 – <i>Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales; Marco conceptual</i> ; Sección 2, Sección 23 y Sección 24 la Norma NIIF para las PYMES; NICSP 9 – <i>Ingresos Ordinarios por Transacciones con Contraprestación</i> ; NICSP 23 – <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i> .	FRS 102 Sección 24 <i>Subvenciones del Gobierno</i> , FRS 102 Sección 34 <i>Recursos Entrantes de Transacciones sin Contraprestación</i> , SORP de Organizaciones Benéficas (FRS 102) (Segunda Edición) Sección 5 <i>Registro contable de renta, que incluye herencias, subvenciones e ingresos contractuales</i> .	AASB 15 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i> ; AASB 1058 <i>Renta de Entidades sin Ánimo de Lucro</i>	NICSP 9 de EBP <i>Ingresos Ordinarios por Transacciones con Contraprestación</i> ; NICSP 9 de EBP <i>Ingresos Ordinarios por Transacciones sin Contraprestación para entidades de Niveles 1 y 2</i> ; EBP SFR A OSFL, <i>Norma de Entrega de Información con Formato Simple para las EBP - Contabilidad de Devengo (organizaciones sin fines de lucro)</i> para entidades de Nivel 3.	Manual de <i>CPA Canada - Contabilidad</i> , Sección 4410, <i>Contribuciones – registro contable del ingreso ordinario</i> ; Manual de Contabilidad para el Sector Público, de <i>CPA Canada</i> , PS 4210, <i>Contribuciones – registro contable del ingreso ordinario</i> .	Codificación de Normas de Contabilidad (ASC) 958-605.

## Asunto 4. Gastos por subvenciones

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b> Seguir las normas internacionales (ya sea las NIIF, la Norma NIIF para las PYMES o las NICSP) e incluir más guías sobre registro contable, medición e información a revelar que incluyan condiciones relacionadas con obligaciones de cumplimiento.</p>	<p>Las normas NIIF y las NICSP y la Norma NIIF para las PYMES exigen que se haga el registro contable de un pasivo y un gasto por una subvención cuando un otorgante tenga la obligación presente de financiar a otra entidad o individuo con motivo de un evento anterior.</p>	<p>Por lo general, la posición de Reino Unido sigue las NIIF, pero incluye disposiciones específicas sobre obligaciones de cumplimiento e información a revelar. La FRS 102 incluye la disposición obligatoria de entregar información a revelar aparte correspondiente a compromisos contabilizados y no contabilizados.</p> <p>La SORP de organizaciones benéficas da ejemplos más detallados de la aplicación práctica. También se exige la información a revelar sobre todo fondo sin restricciones elegido para financiar futuros compromisos.</p>	<p>Sigue las normas NIIF.</p>	<p>Sigue las NICSP para entidades de nivel 1 y nivel 2. También se ofrece una guía ilustrativa adicional.</p>	<p>Las normas contables sobre el registro contable de provisiones, etc., son similares a las disposiciones obligatorias internacionales, pero no hay ninguna guía específica sobre la contabilización de los egresos por subvenciones.</p>	<p>Se haría el registro contable de un pasivo cuando la subvención o promesa sea sin condiciones. Solamente se informaría de las subvenciones o promesas con condiciones. Es así a menos que se haya transferido realmente un activo, en cuyo caso la OSFL registraría un activo (cuenta por cobrar anticipada) hasta que se cumpla con las condiciones. Tenga en cuenta que, dado que la guía iguala eso, para el destinatario de la transacción, y, por lo tanto, hay muchas referencias en serie a tales disposiciones.</p>

	<b>Normas NIIF y NICSP</b>	<b>Reino Unido</b>	<b>Australia</b>	<b>Nueva Zelanda</b>	<b>Canadá</b>	<b>EE. UU.</b>
<p><b>Alternativa 2</b> Seguir ya sea las normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES o bien las NICSP e incluir más guías sobre registro contable y medición que incluya enfoques relacionados con obligaciones de cumplimiento, que el IPSASB propone en el ED 72 cuando las NICSP no se utilizan como la base.</p>	<p>Al igual que lo expuesto arriba.</p>			<p>Para el nivel 3, la Norma de Entrega de Información con Formato Simple para las EBP - Contabilidad de Devengo (Organizaciones Sin Fines de Lucro) incluye disposiciones obligatorias y orientación para la contabilización de gastos por subvenciones.</p>		
<p><b>Referencias a las normas</b></p>	<p>NIC 37 – <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i> NICSP 19 – <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>, la Norma NIIF para las PYMES, Sección 21. NIC 1 y NICSP 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i>. Las secciones 3 y 5 de la Norma NIIF para las PYMES</p>	<p>FRS 102, párrafos 34.57 a 34.63 y Apéndice A hasta la Sección 34, y SORP de Organizaciones Benéficas, párrafos 7.5 a 7.34 y 7.43 a 7.46.</p>	<p>AASB 137 – <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>.</p>	<p>NICSP 19 de EBP – <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i></p>		<p>FASB ASC 958-720 <i>Not-for-Profit Entities—Other Expenses</i> (<i>Entidades sin Ánimo de Lucro—Otros gastos</i>), 958-405 <i>Not-for-Profit Liabilities</i> (<i>Pasivos de Entidades sin Ánimo de Lucro</i>), 958-405-45 <i>Other Presentation Matters</i>, (<i>Otros Asuntos de Presentación</i>) y 958-405-50 <i>Information to Reveal</i> (incluye entradas de glosario).</p>

## Asunto 5. Medición de activos que se poseen por su beneficio de servicio

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b> La medición posterior de propiedades, planta y equipo sigue ya sea el modelo de costo o bien el modelo de revalorización con una guía específica para las OSFL adicional.</p>	<p>Registro contable inicial medido a costo histórico. Medición posterior correspondiente a propiedades, planta y equipo: a las entidades se les permite escoger entre el modelo de costo y un modelo de revalorización. Si el monto recuperable de un activo es inferior a su valor registrado en los libros de contabilidad, a una entidad se le exige que reduzca el valor registrado en los libros de contabilidad correspondiente al activo hasta su monto recuperable. (Las normas NIIF y las NICSP establecen que se deteriora el valor de un activo cuando el valor registrado en los libros de contabilidad supera su monto recuperable).</p>		<p>Medición del registro contable inicial a costo histórico. (Se les exige a las entidades sin fines de lucro medir a valor razonable si la contraprestación es significativamente menor que el valor razonable). Medición posterior correspondiente a propiedades, planta y equipo: a las entidades se les permite escoger entre el modelo de costo y un modelo de revalorización. Intercambios de activos medidos a valor razonable a menos que la transacción con contraprestación carezca de importancia económica comercial o no sea medible. Una pérdida por deterioro del valor es la cantidad en</p>			

			la cual el valor registrado en los libros de contabilidad correspondiente a un activo o a una unidad generadora de efectivo supera su monto recuperable.			
--	--	--	--	--	--	--

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<b>Alternativa 2</b> La medición posterior de propiedades, planta y equipo sigue ya sea el modelo de costo o bien el modelo de revalorización e incluye un fundamento de medición adicional (valor en uso) conforme al modelo de revalorización; hay una guía específica adicional para las OSFL sobre la forma de medir el potencial de servicio en aquellos activos que se han de medir a "valor en uso".		Registro contable inicial a costo histórico. Medición posterior correspondiente a propiedades, planta y equipo: a las entidades se les permite escoger entre el modelo de costo y un modelo de revalorización. Intercambios de activos medidos a valor razonable a menos que la transacción con contraprestación carezca de importancia económica comercial o no sea medible. Deterioro del valor: si el monto recuperable de un activo es inferior a su valor		Registro contable inicial a costo histórico. Medición posterior correspondiente a propiedades, planta y equipo: a las entidades se les permite escoger entre el modelo de costo y un modelo de revalorización. Cuando se adquiere un activo por intermedio de una transacción sin contraprestación, se debe medir su costo a su valor razonable a la fecha de adquisición. Se deteriora el valor de un activo cuando su valor		

		<p>registrado en los libros de contabilidad, se debe reducir el valor registrado en los libros de contabilidad correspondiente al activo hasta su monto recuperable. Cuando se posee un activo por su potencial de servicio, la FRS 102 reconoce que es posible que una valoración basada en el flujo de efectivo no sea adecuada.</p> <p>La SORP de organizaciones benéficas da orientación práctica sobre la medición del monto recuperable cuando el activo no es generador de renta.</p>		<p>registrado en los libros de contabilidad supera su monto recuperable.</p>		
--	--	--	--	--	--	--

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 3</b> La medición posterior de propiedades, planta y equipo con el uso del modelo de costo y con una guía específica adicional para las OSFL.</p>					<p>Se exige registrar propiedades, planta y equipo al costo. Se debe hacer el registro contable de la amortización de manera racional y sistemática, adecuada a la naturaleza de la partida y a su uso por la organización.</p> <p>En lo que respecta a los activos de capital aportado, se considera que el costo es valor razonable a la fecha del aporte. En circunstancias inusuales, cuando no se puede establecer acertadamente el valor razonable, se deberían registrar el activo fijo tangible a valor nominal.</p>	<p>Se hace el registro contable de los activos fijos comprados a costo histórico.</p> <p>No se permite el modelo de revalorización para medición posterior.</p> <p>El deterioro del valor sigue el mismo tratamiento contable que las entidades comerciales (y es similar a las NIIF). Aborda la manera en que los subsidios de aportes se incluirían en una prueba centrada en el flujo de efectivo.</p> <p>Se mide los activos aportados a valor razonable en el momento del registro contable inicial.</p>

	<b>Normas NIIF y NICSP</b>	<b>Reino Unido</b>	<b>Australia</b>	<b>Nueva Zelanda</b>	<b>Canadá</b>	<b>EE. UU.</b>
<p><b>Alternativa 4</b> Exige ciertas clases de activos cuando se utilizan con el fin de que su potencial de servicio se mida mediante el uso del modelo de revalorización conforme a una medición de "valor en uso". Para las clases restantes de activos (planta y equipo), permite una presunción refutable en el sentido de que los activos medidos a costo histórico son una variable o cifra de medición para el activo revalorado.</p>		<p>El <i>Government Financial Reporting Manual (Manual de Información Financiera del Gobierno)</i> de Reino Unido da orientación sobre la contabilización de activos y pasivos. La valoración de propiedades, planta y equipo se abarca en 10.1.1 a 10.1.14.</p>				
<p><b>Referencias a las normas</b></p>	<p>NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> y NIC 36 – <i>Deterioro del Valor de los Activos</i> Las secciones 17 y 27 de la Norma NIIF para las PYMES. NICSP 17 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>. NICSP 24 –</p>	<p>Secciones 17 y 27 de la FRS 102. SORP de organizaciones benéficas (FRS 102), Módulo 12 Manual de Información Financiera del Gobierno (20- 21), Capítulo 10.</p>	<p>AASB 116 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> y AASB 136 – <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>.</p>	<p>NICSP 17 de EBP – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>, NICSP 21 de EBP – <i>Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo</i>. NICSP 26 de EBP – <i>Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo</i>.</p>	<p>Manual de <i>CPA Canada: Contabilidad</i>, Sección 4433 y Sección 3061.</p>	<p>ASC 835-20-05-1, 835-20-30, 958-605-30-1 a 2, 958-360-30-1, 958-360-35-8.</p>

	<p><i>Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo.</i></p> <p>NICSP 36 – <i>Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo.</i></p>					
--	---	--	--	--	--	--

## Asunto 6. Inventario que se posee para uso o distribución

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b> Medir todos los inventarios al menor valor entre el costo o el valor neto realizable con una guía específica adicional para las OSFL.</p>	<p>La NIC 2 y la Sección 13 de la Norma NIIF para las PYMES incluyen disposiciones obligatorias correspondientes a la contabilización de inventarios.</p>					<p><i>Aunque las normas estadounidenses no se basan en normas internacionales, los disposiciones obligatorias son similares y las normas estadounidenses no establecen ninguna excepción a los principios generales.</i></p> <p>No hay una guía específica aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.</p>
<p><b>Alternativa 2</b> Exigir que el inventario que se posee para uso o distribución se mida al menor valor entre el costo o el actual costo de reposición.</p>	<p>La NICSP 12 incluye disposiciones obligatorias para la contabilización del inventario, que incluyen una disposición obligatoria en el sentido de que el inventario que se posee para uso o distribución se mide al menor valor entre el costo y el actual costo de reposición. La</p>				<p>Las Secciones 3031 y 3032 incluyen disposiciones obligatorias para la contabilización del inventario, que incluyen una disposición obligatoria en el sentido de que el inventario que se posee para uso o distribución se mide al menor valor entre el costo y el actual costo de</p>	

	NICSP 12 no es procedente para trabajos en curso correspondientes a servicios que se han de prestar sin ningún costo o a un costo nominal.				reposición.	
--	--	--	--	--	-------------	--

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<b>Alternativa 3</b> Exigir que el inventario que se posee para uso o distribución se mida al costo, ajustado cuando sea procedente en relación con cualquier pérdida de potencial de servicio, con información a revelar sobre la política contable e impacto en la prestación de servicios.		La Sección 13 de la FRS 102 incluye disposiciones obligatorias para la contabilización del inventario, que incluyen una disposición obligatoria en el sentido de que el inventario que se posee para uso o distribución se mide al menor valor entre el costo, ajustado cuando sea aplicable por cualquier pérdida de potencial de servicio, y el costo de reposición.	La AASB 102 incluye disposiciones obligatorias para la contabilización del inventario, que incluyen una disposición obligatoria en el sentido de que el inventario que se posee para uso o distribución se mide al costo, ajustado cuando sea aplicable por cualquier pérdida de potencial de servicio, o al actual costo de reposición cuando se adquiera una transacción sin contraprestación. La AASB 102 permite que los trabajos en curso correspondientes a los servicios que se han de prestar	La NICSP 12 de EBP incluye disposiciones obligatorias para la contabilización del inventario, que incluyen una disposición obligatoria en el sentido de que el inventario que se posee para uso o distribución se mide al costo, ajustado cuando sea aplicable por cualquier pérdida de potencial de servicio. La NICSP 12 de EBP no es procedente para trabajos en curso correspondientes a servicios que se han de prestar sin ningún costo o a un costo nominal.		

			sin ningún costo o a un costo de nombre solamente queden registrados como gastos.			
<b>Referencias a las normas</b>	NIC 2 – <i>Inventarios</i> , Sección 13 de la Norma NIIF para las PYMES, NICSP 12 – <i>Inventarios</i> .	FRS 102 Sección 13 – <i>Inventarios</i> . SORP de organizaciones benéficas, Módulo 6 <i>Donated goods, facilities, and services, including volunteers (Bienes, instalaciones y servicios, que incluyen a voluntarios)</i> ; Módulo 10 <i>B1</i> .	AASB 102 – <i>Inventarios</i>	NICSP 12 de las EBP – <i>Inventarios</i> .	Manual de <i>CPA Canada - Contabilidad, Secciones 3031 Inventarios y 3032 Inventarios que las organizaciones sin ánimo de lucro poseen</i> .	Codificación de Normas de Contabilidad (ASC) 330-10 (Inventarios-General), 330-10-15-3-a (Alcance y Excepciones al Alcance-Entidades).

## Asunto 7. Presentación de los estados financieros

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b> Utilizar las normas internacionales existentes (las normas NIIF, la NIIF para las PYMES o las NICSP) con una guía específica adicional para las OSFL sobre la entrega de información adicional para satisfacer las necesidades de las partes interesadas.</p>	<p>Las normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP exigen la presentación de un estado de pérdidas y ganancias (estado de rendimiento financiero); un estado de situación financiera (balance general); un estado de flujos de efectivo; y un estado de cambios en los activos netos o el patrimonio.</p>	<p>La FRS 102 exige la presentación de un estado de pérdidas y ganancias (estado de rendimiento financiero); un estado de situación financiera (balance general); un estado de flujos de efectivo; y un estado de cambios en los activos netos o el patrimonio.</p>	<p>La AASB 101 y la AASB 107 exigen la presentación de un estado de pérdidas y ganancias (estado de rendimiento financiero); un estado de situación financiera (balance general); un estado de flujos de efectivo; y un estado de cambios en los activos netos o el patrimonio.</p>	<p>La NICSP 1 de EBP, la NICSP 2 de EBP y la EBP SFR-A OSFL, Norma de Entrega de Información con Formato Simple para las EBP - Contabilidad de Devengo (organizaciones sin fines de lucro) exigen la presentación de un estado de pérdidas y ganancias (estado de rendimiento financiero); un estado de situación financiera (balance general); un estado de flujos de efectivo; y un estado de cambios en los activos netos o el patrimonio (no la EBP SFR-A OSFL. EBP SFR-A OSFL da orientación sobre tipos de reserva.</p>	<p><i>Las normas canadienses son similares a las normas internacionales.</i></p> <p>Manual de CPA Canada – Sección 4400 y Manual de Contabilidad del Sector Público, PS 4200 permite, pero no exige, el uso de la contabilidad de fondos.</p> <p>Se exige un estado de cambios en los activos netos. Las diferentes clases de activos netos que se han de presentar son donaciones, interna y externamente (que no sean donaciones) [sic], activos netos con restricciones y activos netos sin restricciones.</p>	

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 2</b></p> <p>Utilizar la Norma NIIF para las PYMES y exigirles a las OSFL que utilicen la contabilidad de fondos y la información a revelar sobre políticas relacionadas con la gestión de reservas en la elaboración de los estados financieros, con guía sobre la información adicional para satisfacer las necesidades de las partes interesadas.</p>		<p>La guía específica del sector (SORP de organizaciones benéficas) exigir el uso de cuentas de fondos para las OSFL. Se exige un enfoque por columnas en el estado de pérdidas y ganancias y se permite, pero no se exige, en el estado de situación financiera. Los fondos que se presentan por separado son fondos sin restricciones, fondos de ingreso con restricciones y fondos de donación con restricciones.</p>				<p>ASC 958-205, 958-210, 958-220, 958-225 y 958-230 exigen que los activos netos con restricciones y los activos netos sin restricciones se presenten por separado. La renta se informa ya sea con restricciones o bien sin restricciones. Los egresos se muestran sin restricciones. A medida que se satisface las restricciones que el donante impone, se cambia de categoría los activos netos al dejar de ser con restricciones y pasar a ser sin restricciones para que concuerden con los egresos.</p>

<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Utilizar la Norma NIIF para las PYMES y exigirles a las OSFL que utilicen la contabilidad de fondos en la elaboración de los estados financieros, la información a revelar sobre políticas relacionadas con la gestión de reservas y, además, elaborar estados complementarios de fondos o proyectos correspondientes a fondos o proyectos que revisten importancia.</p>						
---	--	--	--	--	--	--

	<b>Normas NIIF y NICSP</b>	<b>Reino Unido</b>	<b>Australia</b>	<b>Nueva Zelanda</b>	<b>Canadá</b>	<b>EE. UU.</b>
<p><b>Referencias a las normas</b></p>	<p>NIC 1 – <i>Presentación de Estados Financieros-</i></p> <p>NIC 7 – <i>Estado de Flujos de Efectivo.</i></p> <p>Secciones 3–8 de la Norma NIIF para las PYMES.</p> <p>NICSP 1 – <i>Presentación de Estados Financieros.</i></p> <p>NICSP 2 – <i>Estados de Flujos de Efectivo.</i></p>	<p>Secciones 3 – 8 de la <i>FRS 102</i> SORP de organizaciones benéficas (FRS 102) (Segunda Edición) Módulos 2, 4, 10 y 14.</p>	<p>AASB 101 – <i>Presentación de Estados Financieros.</i></p> <p>AASB 107 – <i>Estado de Flujos de Efectivo.</i></p>	<p>NICSP 1 de EBP – <i>Presentación de Estados Financieros y</i></p> <p>NICSP 2 de EBP – <i>Estado de Flujos de Efectivo</i> para entidades de nivel 1 y nivel 2.</p> <p>EBP SFR-A OSFL, Norma de Entrega de Información con Formato Simple para las Entidades de Beneficio Público - Contabilidad de Devengo</p>	<p>Manual de <i>CPA Canada – Contabilidad: Sección 4400, Financial statement presentation by not-for-profit organizations (Presentación de estados financieros por parte de organizaciones sin ánimo de lucro)</i>, y Manual de Contabilidad para el Sector Público</p>	<p>ASC 958-205 <i>Presentation of Financial Statements (Presentación de Estados Financieros)</i>, 958-210 <i>Balance Sheet (Balance General)</i>, 958-220 <i>Income Statement – Reporting Comprehensive Income (Estado de Pérdidas y Ganancias: Informar de</i></p>

				(organizaciones sin fines de lucro) para entidades de nivel 3.	de CPA Canada, PS 4200, <i>Financial statement presentation by not-for-profit organizations</i> (Presentación de estados financieros por organizaciones sin ánimo de lucro).	<i>Resultados Integrales</i> ), 958-225 <i>Income Statement</i> (Estado de Pérdidas y Ganancias), 958-230 <i>Statement of Cash Flows</i> (Estado de Flujos de Efectivo).
--	--	--	--	--	--	--

## Asunto 8. Clasificación de gastos

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.	Colombia
<p><b>Alternativa 1</b> Permitir el análisis de gastos por función o por naturaleza:</p>	<p>Las normas NIIF, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP exigen un análisis de gastos ya sea con base en su naturaleza o bien con base en su función, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente.</p> <p>La NIC 1<sup>40</sup> y la NICSP 1 permiten que esta información se entregue ya sea en el cuerpo del estado financiero principal o bien en las notas.</p>	<p>A las organizaciones benéficas más pequeñas se les permite la alternativa de entregar un análisis de la naturaleza de los gastos.</p>	<p>A las OSFL se les exige que presenten un análisis de gastos utilizando una clasificación ya sea con base en su naturaleza o bien con base en su función, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente.</p>	<p>A una entidad se le exige presentar, ya sea en el cuerpo del estado financiero principal o bien en las notas, un análisis de gastos en el que se use una clasificación ya sea con base en la naturaleza de los gastos o bien con base en la función de los gastos dentro de la entidad, cualquiera que suministre información que represente fielmente y sea más pertinente.</p>	<p>Las OSFL podrán presentar gastos en el estado de pérdidas y ganancias por naturaleza, función o programa. Se debería presentar los gastos de tal manera que dé lugar a la forma de presentación más útil y significativa.</p>		<p>De conformidad con la Norma NIIF para las PYMES.</p>
<p><b>Alternativa 2</b> Exigir el análisis de gastos por naturaleza o exigir el análisis de gastos por función.</p>		<p>La SORP de Educación Superior y Educación para Adultos exige un análisis de la naturaleza de los gastos.</p> <p>Los PCGA de Reino Unido para las organizaciones</p>					

<sup>40</sup> La consulta actual exigirá que el análisis principal escogido se muestre en el cuerpo de la norma [sic] de rendimiento financiero, que sienta las bases de la alternativa 2.

		benéficas exige un análisis por actividad.					
--	--	--	--	--	--	--	--

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.	Colombia
<b>Alternativa 3</b> Exigir tanto el análisis de la función de los gastos como el análisis de la naturaleza de los gastos.						A las OSFL se les exige presentar o revelar sus gastos mediante clasificación tanto por función como por naturaleza en un lugar específico en los estados financieros o en las notas.	
<b>Alternativa 4</b> Análisis de gastos híbridos, que establece las categorías mínimas de entrega de información.				Al nivel 3 (entidades más pequeñas) se les exige informar frente a categorías de gastos mínimos que sean un híbrido de naturaleza y función.			

<p><b>Referencias a las normas</b></p>	<p>Parágrafo de la NIC 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i>, parágrafo 5.11 de la Norma NIIF para las PYMES y parágrafo 109 de la NICSP 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i>.</p>	<p><i>FRS 102 The Financial Reporting Standard Applicable in the UK and the Republic of Ireland</i> (FRS 102) La norma de información financiera aplicable en Reino Unido y la República de Irlanda), parágrafo 5.5 SORP de organizaciones benéficas (FRS 102) (Segunda Edición, Sección 4). SORP de Educación Superior y Educación para Adultos.</p>	<p>AASB 101 – <i>Presentación de Estados Financieros</i>, parágrafo 99.</p>	<p>NICSP 1 de EBP – <i>Presentación de Estados Financieros</i>, parágrafo 109</p>	<p>Referencia: Manual de <i>CPA Canada</i> - Contabilidad: Sección 4400, Sección 4470 y Manual de Contabilidad para el Sector Público de <i>CPA Canada</i>: PS 4200 y PS 4270.</p>	<p>ASC 958-205-45-1 a 6 del FASB y definiciones ASC 958-205-20</p>	
--	---	---	---	---	--	--	--

## Asunto 9. Costos de recaudación de fondos

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b> Seguir las guías internacionales existentes en cuanto al registro contable, presentación e información a revelar sobre gastos teniendo en cuenta que las OSFL deciden si la información resultante es confiable y pertinente para sus usuarios de los estados financieros. La guía adicional servirá de apoyo a las OSFL.</p>	<p>La NIC 1 y la NICSP 1 les permiten a las entidades establecer sus propias definiciones de función y, de manera similar, la NIIF 8 y la NICSP 18 les permiten a las entidades definir sus segmentos de operación.</p>		<p>No se ofrece ninguna guía específica.</p>	<p>No se ofrece ninguna guía específica para las entidades de nivel 1 y 2 y se ofrece una guía adicional para las entidades de nivel 3 en cuanto al registro contable del gasto.</p>	<p>No se ofrece ninguna guía específica.</p>	
<p><b>Alternativa 2</b> Seguir las guías internacionales existentes en cuanto al registro contable, presentación e información a revelar sobre gastos teniendo en cuenta que las OSFL deciden si la información resultante es confiable y pertinente para sus usuarios de los estados financieros. Exigir la información referente a la política contable sobre costos de recaudación de fondos solamente si se revela o se presenta tales costos en los estados financieros. La guía adicional servirá de apoyo a las OSFL.</p>						

	Normas NIIF y NICSP	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Desarrollar una nueva guía específica para las OSFL que exija la información a revelar sobre la cantidad y la política contable correspondiente a los costos de recaudación de fondos.</p>		<p>No se permite excluir cantidades no netas.</p> <p>La SORP de organizaciones benéficas exige que los egresos referentes a la recaudación de fondos se presenten por separado como parte del análisis de costos por función.</p> <p>La SORP de organizaciones benéficas da más orientación sobre qué constituye egresos en lo referente a la recaudación de fondos.</p> <p>Se permite más desagregación entre diferentes tipos de recaudación de fondos.</p>				<p>Se permite excluir cantidades no netas para actividades que sean beneficios de donantes directos (por ejemplo, costos de comidas, regalos, etc.) relacionados con ocasiones especiales tales como eventos sociales de recaudación de fondos.</p> <p>Se da orientación sobre la asignación de gastos generales a funciones.</p>

<p><b>Referencias a las normas</b></p>	<p>Parágrafo de la NIC 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i>, parágrafo 5.11 de la Norma NIIF para las PYMES y parágrafo 109 de la NICSP 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i>. NIIF 8 – <i>Segmentos de Operación</i> y NICSP 18 – <i>Información Financiera por Segmentos</i>.</p>	<p>Parágrafo 2.52 de la FRS 102. Parágrafos 4.44 a 4.51 de la SORP de organizaciones benéficas.</p>		<p>Sección A.80 EBP SFR-A (organizaciones sin fines de lucro). <a href="https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/not-for-profit/pbe-sfr-a-nfp/">https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/not-for-profit/pbe-sfr-a-nfp/</a></p>		<p>FASB ASC 958-720 <i>Not-for-Profit Entities—Other Expenses</i> (Entidades sin Ánimo de Lucro—Otros Gastos). Referencias específicas 958-720-05-5, 958-720-25-sección 4 y 5, 958-720-45-2 y 958-720-45-9.</p>
--	--	---	--	--	--	---

## Asunto 10. Información descriptiva organizacional

	Normas NIIF y NICSP	IIRC	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 1</b> "No hacer nada". Dejar que las organizaciones o las jurisdicciones sigan la guía existente sobre entrega de información descriptiva organizacional por las OSFL.</p>				<p>No se ofrece ninguna guía específica. A nivel federal, las organizaciones benéficas entregan una declaración reglamentaria (AIS [Estado de Información Anual, por sus siglas en inglés]) a la ACNC (Comisión Australiana de Organizaciones Benéficas y Organizaciones Sin Ánimo de Lucro, por sus siglas en inglés).</p>		<p>No se ofrece ninguna guía específica. A nivel federal, las organizaciones benéficas registradas deben presentar una Declaración de Información sobre Organizaciones Benéficas Registradas ante la Agencia Tributaria de Canadá.</p>	<p>No se ofrece ninguna guía específica. A nivel federal, el formulario del IRS (Servicio de Impuestos Internos, por sus siglas en inglés) solicita información sobre los logros del programa.</p>

<p><b>Alternativa 2</b> Aplicar la guía internacional existente sobre entrega de información descriptiva organizacional, diseñada a medida según corresponda para la entrega de información en el contexto de las OSFL.</p>	<p>La Síntesis sobre Prácticas conforme a las NIIF, <i>Comentarios de la Gerencia</i>, se describe como un informe descriptivo organizacional que da un contexto dentro del cual se interpreta la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. También da la oportunidad de explicar los objetivos y sus estrategias para lograr tales objetivos. Las RPG (Directrices de Prácticas Recomendadas, por sus siglas en inglés) de las NICSP (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público).</p>		<p>La SORP de organizaciones benéficas específica que el informe, tomado junto con las cuentas, debería ofrecer un panorama de lo que una organización benéfica ha hecho (sus productos o servicios) o ha logrado (sus resultados) o qué diferencia ha marcado (su impacto). Exige, entre otras cosas, información sobre los objetivos, actividades, logros y desempeño de una organización benéfica.</p>		<p>Las OSFL grandes con obligación de rendir cuentas al público en general (Nivel 1), más las OSFL que tienen un total de gastos de NZD\$ 2 millones, pero se necesita menos de NZD\$ 30 millones para suministrar información contextual sobre la entidad, lo que pretende lograr a mediano o largo plazo y la forma en que más información sobre logros en busca de sus metas y objetivos más generales.</p>		
---	---	--	---	--	--	--	--

	Normas NIIF y NICSP	IIRC	Reino Unido	Australia	Nueva Zelanda	Canadá	EE. UU.
<p><b>Alternativa 3</b></p> <p>Aplicar la entrega de información integrada, según el Marco del IIRC, diseñada a medida según corresponda para la entrega de información en el contexto de las OSFL.</p>		<p>Así como la información sobre los seis capitales mencionados en el párrafo 3.7, el Marco de &lt;IR&gt; especifica varios elementos de contenido:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Panorama organizacional y entorno externo</li> <li>b. Gobernanza</li> <li>c. Modelo de negocios</li> <li>d. Riesgos y oportunidades</li> <li>e. Estrategia y asignación de recursos</li> <li>f. Desempeño</li> <li>g. Perspectiva.</li> </ul>					

	<b>Normas NIIF y NICSP</b>	<b>IIRC</b>	<b>Reino Unido</b>	<b>Australia</b>	<b>Nueva Zelanda</b>	<b>Canadá</b>	<b>EE. UU.</b>
<b>Referencias a las normas o guías</b>	<p>Síntesis sobre Prácticas conforme a las NIIF (2010) <i>Comentarios de la Gerencia</i>.</p> <p>Directrices de Prácticas Recomendadas del IPSASB (RPG) 2 (2013) <i>Debate y Análisis del Estado Financiero</i>; RPG 3 (2015) <i>Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios</i>. Consulte el parágrafo 3.3.</p>	<p>Marco Internacional de Información Integrada (&lt;IR&gt;) del IIRC (2013).</p>	<p>SORP de organizaciones benéficas (FRS 102) (Segunda Edición, octubre de 2019). <i>Accounting and reporting by charities: the statement of recommended practice (SORP)</i>. (Contabilidad y entrega de información por parte de organizaciones benéficas: (la declaración sobre prácticas recomendadas [SORP]) de organizaciones benéficas: Consulte el capítulo 1 <i>Trustees' annual report</i>. (Informe anual de los consejeros).</p>	<p>Ninguna guía específica, salvo el Consejo Australiano de Normas Contables (AASB), tiene planes de proyecto tanto para comentarios de la gerencia como para información sobre rendimiento de los servicios.</p>	<p>Norma de Información Financiera (FRS) 48 de Entidades de Beneficio Público (EBP) <i>Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios</i>.</p>		

## **Análisis de los asuntos específicos de las OSFL en comparación con las normas internacionales**

La Guía que se está elaborando será un documento único que abarque una serie de asuntos concretos sobre información financiera. Los asuntos específicos del sector, elaborados a partir de varias fuentes independientes, se analizan con más detalle en la Parte 2 del presente Documento de Consulta. Para obtener más información sobre cómo se ha obtenido la lista de asuntos incluidos, consulte la Información complementaria: información adicional sobre el proyecto y la Parte 2. Resumen.

Los asuntos específicos identificados se han agrupado en cinco categorías principales:

- Entidad que informa
- Contabilización de recursos entrantes
- Contabilización de recursos salientes
- Contabilización de activos financieros y no financieros
- Presentación, contenido y alcance de los informes financieros.

Estos se exponen a continuación junto con una descripción de algunos de los asuntos específicos principales del sector correspondientes a cada categoría: frente a cada uno de los asuntos, hay una evaluación de alto nivel que da un indicio de la aplicabilidad de las normas existentes, conforme a las normas NIIF completas, la Norma NIIF para las PYMES y las NICSP. El objeto del análisis es dar un indicio de la medida en que las actuales normas internacionales abordan asuntos específicos de las OSFL. Esta evaluación no es un análisis exhaustivo de los asuntos ni se debería tomar como una interpretación formal de las normas.

La siguiente lista explicativa se usa para la tabla:

<b>Aplicabilidad de las normas existentes a un asunto sobre entrega de información específico de las OSFL</b>	<b>Calificación</b>
El marco no dice nada sobre los asuntos o da una guía que, en gran medida, no es aplicable en el contexto de las OSFL.	
El marco da cierta guía que se podría utilizar en el contexto de las OSFL, pero no aborda específicamente sus asuntos y exige el uso de cierto juicio a la hora de aplicar la guía que existe.	

El marco da una serie de guías que parecen ser aplicables directamente en el contexto de las OSFL y a los asuntos específicos.

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Entidad que informa</b>				
<b>Definición de entidad que informa (lo que incluye el tratamiento de las sucursales)</b>	<p>¿Cómo se define sucursal? ¿Se deberían contabilizar todas las sucursales como parte de una OSFL? ¿Cuál es la situación de los estados financieros de una sucursal que no sea una persona jurídica aparte?</p> <p>¿Cómo se define la relación de control (ya que las OSFL no podrán estar expuestas a los rendimientos de las participadas en un sentido convencional)?</p>	<p>La NIIF 10 – <i>Estados Financieros Consolidados</i> da una definición de relación de control que se centra en la exposición o derechos a rendimientos variables a partir de la participación con una participada y la capacidad de afectar tales rendimientos mediante el fuero sobre la participada.</p> <p>El Marco Conceptual señala que una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una persona jurídica.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES, en la Sección 9 – <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>, da orientación sobre relación de control, la cual se centra en el poder de regir las políticas financieras y operativas de una entidad con el fin de obtener beneficios de sus actividades.</p>	<p>La NICSP 35 – <i>Estados Financieros Consolidados</i> da una definición de relación de control que se centra en la exposición o los derechos a beneficios variables.</p> <p>El <i>Marco Conceptual</i> señala que una entidad que informa puede ser una organización, programa o esfera de actividad identificable. Es posible que la entidad que informa tenga una identidad jurídica aparte o sea una organización, mecanismo administrativo o programa con una identidad jurídica aparte.</p>

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Entidad que informa</b>				
<b>Relaciones de agencia</b>	<p>¿Cuándo actúa una OSFL en calidad de agente y cuándo actúa en calidad de mandante o principal?</p>	<p>La NIIF 15 – <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i> da orientación sobre la manera de establecer si una entidad actúa en calidad de mandante o principal o en calidad de agente en relación con el suministro de bienes o la prestación de servicios al cliente, en lo que respecta al registro contable del ingreso ordinario.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES no se ha actualizado todavía de manera que refleje los principios de la NIIF 15, pero, en la Sección 23 – <i>Ingresos</i>, también se le exige a una entidad que solamente haga el registro contable de la comisión como ingreso si está actuando en calidad de agente.</p>	<p>La NICSP 9 – <i>Ingresos Ordinarios por Transacciones con Contraprestación</i> da orientación sobre la manera de establecer si una entidad actúa en calidad de mandante o principal o actúa en calidad de agente en relación con el suministro de bienes o la prestación de servicios al cliente, en lo que respecta al registro contable del ingreso ordinario.</p>
	<p>¿Se exige alguna información a revelar sobre los montos brutos relacionados con los movimientos referentes al acuerdo de agencia o con los activos en depósito (lo que incluye el traslado del costo al cliente y los activos que se poseen en nombre de otra persona natural o jurídica)?</p>	<p>No hay una guía específica sobre la contabilización de los egresos en relaciones de agencia.</p> <p>La NIC 7 – <i>Estado de Flujos de Efectivo</i> permite recibos de efectivo y pagos en nombre de clientes cuando los flujos de efectivo reflejan sus movimientos más que los de la entidad, que se han de informar en cifras netas más que en cifras brutas.</p>	<p>No hay una guía específica sobre la contabilización de los egresos en relaciones de agencia.</p>	<p>No hay una guía específica sobre la contabilización de los egresos en relaciones de agencia.</p> <p>La NICSP 2 – <i>Estado de Flujos de Efectivo</i> permite recibos de efectivo cobrados y pagos efectuados en nombre de clientes, contribuyentes o beneficiarios cuando los flujos de efectivo reflejan los movimientos de la contraparte, más que los de la entidad, que se han de informar en cifras netas, más que en cifras brutas.</p>

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Entidad que informa</b>				
<b>Fusiones y adquisiciones (combinaciones)</b>	<p>¿Cuál es el tratamiento contable para la combinación de dos o más OSFL?</p> <p>¿Se debería permitir o exigir la contabilidad de fusiones? Si se exige el método contable de adquisición, ¿cuál es el tipo de contabilización de una ganancia o de una plusvalía negativa?</p>	<p>La NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> da orientación a la hora de establecer si una transacción u otro movimiento es una combinación de negocios y exige que se aplique el método de adquisición para que el adquirente haga el registro contable de los activos adquiridos y los pasivos asumidos. También aborda el tema de la contabilización de la plusvalía y las ganancias (compras en términos muy ventajosos o plusvalía negativa).</p>	<p>La Sección 19 – <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i> de la Norma NIIF para las PYMES da orientación sobre la identificación de un adquirente, la medición del costo de la combinación de negocios y la asignación del costo a los activos adquiridos y los pasivos asumidos. También aborda el tema de la contabilización de la plusvalía y las ganancias (compras en términos muy ventajosos o plusvalía negativa).</p>	<p>La NICSP 40 – <i>Combinaciones en el Sector Público</i> da una guía contable sobre combinaciones en el sector público con base en la clasificación ya sea como una fusión o bien como una adquisición. Cuando se exija la contabilidad de adquisición, esta aborda el tema de la contabilización de la plusvalía y las ganancias (compras en términos muy ventajosos o plusvalía negativa).</p>
<b>Transacciones dentro del grupo</b>	<p>¿Cuándo se hace el registro contable de los ingresos de una filial en las cuentas de la OSFL matriz si se tienen en cuenta las consideraciones jurídicas relativas a la manera en que las utilidades de una filial se entregan a una matriz?</p> <p>¿Qué información a revelar deberían exigir ambas partes de una relación o de una transacción cuando una sucursal forma parte de una OSFL más grande o cuando una OSFL forma parte de un grupo?</p>	<p>La NIIF 10 – <i>Estados Financieros Consolidados</i> da orientación sobre el tratamiento de los saldos y transacciones dentro de un grupo en los estados financieros consolidados, lo cual incluye disposiciones obligatorias para eliminar.</p> <p>La NIIF 12 – <i>Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades</i> da orientación sobre información a revelar (lo que incluye restricciones sobre la capacidad de una entidad para acceder o utilizar los activos y saldar</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES, en la Sección 9 – <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i> da orientación sobre el tratamiento de los saldos y las transacciones dentro de un grupo en los estados financieros consolidados, lo cual incluye disposiciones obligatorias para eliminar.</p> <p>La Sección 9 también da orientación sobre información a revelar (lo que incluye restricciones sobre la capacidad de las filiales para transferir fondos a la empresa matriz en forma de</p>	<p>La NICSP 35 – <i>Estados Financieros Consolidados</i> da orientación sobre el tratamiento de los saldos y transacciones dentro de un grupo en los estados financieros consolidados, lo cual incluye disposiciones obligatorias para eliminar.</p> <p>La NICSP 38 – <i>Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades</i> da orientación sobre información a revelar (lo que incluye restricciones sobre la capacidad de una entidad para acceder o utilizar los activos y saldar los pasivos</p>

		los pasivos del grupo). La NIC 27 – <i>Estados Financieros Separados</i> da orientación sobre la elaboración de estados financieros separados.	dividendos en efectivo o para pagar préstamos) y sobre la elaboración de estados financieros separados.	de la entidad económica). La NICSP 34 – <i>Estados Financieros Separados</i> da orientación sobre la elaboración de estados financieros separados.

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Contabilización de recursos entrantes</b>				
<b>Registro contable y medición de recursos entrantes desde fuentes externas</b>	¿Cuáles son los principios integrales para el registro contable y la medición de los recursos entrantes procedentes de las transacciones «sin contraprestación» (de las cuales las donaciones, las subvenciones, la renta de los servicios en especie son todas categorías)?	La NIC 20 – <i>Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales</i> ofrece disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera, el registro contable y la medición correspondiente a renta a partir de subvenciones del gobierno.	La Sección 24 – <i>Subvenciones del Gobierno</i> da orientación sobre la contabilización de la renta a partir de subvenciones del gobierno.	La NICSP 23 – <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i> da orientación sobre el registro contable y la medición de los ingresos ordinarios o recursos por transacciones sin contraprestación.  En febrero de 2020, se publicó un Borrador para Discusión Pública ED 71 – <i>Ingresos sin Obligaciones de Cumplimiento</i> , el cual dará orientación revisada una vez que se convierta en una norma completa.

	<p>¿Hay algo específico de las OSFL en relación con las transacciones con contraprestación (por ejemplo, la prestación de servicios a terceros)?</p>	<p>En lo referente a ingresos ordinarios por transacciones con contraprestación, la NIIF 15 – <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i> establece principios para informar sobre la naturaleza, la cantidad, el momento y la incertidumbre de los ingresos ordinarios y los flujos de efectivo que surgen de los contratos con clientes.</p>	<p>Tampoco se ha actualizado todavía de manera que refleje los principios de la NIIF 15, pero la Sección 23 – <i>Ingresos</i> aborda el tema de la contabilización de los ingresos que provienen de la venta de bienes, la prestación de servicios, los contratos de construcción y el uso que otros le dan a los activos de la entidad que producen intereses, regalías o dividendos.</p>	<p>La NICSP 9 – <i>Ingresos Ordinarios por Transacciones con Contraprestación</i> aborda el tema de la contabilización de los ingresos que provienen de la venta de bienes, la prestación de servicios y el uso que otros le dan a los activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos o reparticiones similares.</p> <p>La NICSP 11 – <i>Contratos de Construcción</i> aborda el tema de la contabilización de los ingresos que provienen de los contratos de construcción.</p> <p>En febrero de 2020, se publicó un Borrador para Discusión Pública ED 70 – <i>Ingresos con Obligaciones de Cumplimiento</i>, el cual dará orientación revisada una vez que se convierta en una norma completa.</p>

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Contabilización de recursos entrantes</b>				
<b>Transferencias de efectivo: donaciones, subvenciones y demás aportes con requisitos sobre momento y objeto y demás criterios u obligaciones de cumplimiento</b>	<p>La elección del momento oportuno para el registro contable de la renta y la definición de los criterios y obligaciones de cumplimiento. ¿Cuál es el proceso de registro contable y medición cuando se reciben donaciones que se utilizan para cumplir los requisitos (tales como los requisitos sobre momento y objeto específicos) en periodos posteriores?</p> <p>¿Cuándo se debe hacer el registro contable de las donaciones para comprar un activo fijo? ¿Qué pasa si la donación es reembolsable en caso de que el activo, en una fecha futura, ya no se utilice para su propósito previsto?</p>	<p>La NIC 20 – <i>Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales</i> ofrece disposiciones obligatorias para la entrega de información financiera, el registro contable y la medición correspondiente a renta a partir de subvenciones del gobierno.</p>	<p>La Sección 24 – <i>Subvenciones del Gobierno</i> da orientación sobre la contabilización de la renta a partir de subvenciones del gobierno.</p>	<p>La NICSP 23 – <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i> da orientación sobre las obligaciones presentes que den lugar a un pasivo con respecto a cualquier ingreso ordinario por transacciones sin contraprestación.</p>
<b>Servicios en especie (incluye voluntarios)</b>	<p>¿Cuándo se debe hacer el registro contable de los servicios en especie y, en caso afirmativo, cómo se miden? ¿Qué información a revelar se debería suministrar?</p> <p>¿Registro contable y medición de las donaciones referentes al «derecho de us» (tales como el uso gratuito del espacio y del equipo)?</p>	<p>Las NIIF no dan ninguna orientación contable específica sobre el registro contable de los servicios en especie.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES no da ninguna orientación contable específica sobre el registro contable de los servicios en especie.</p>	<p>La NICSP 23 – <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i> da orientación sobre la contabilización de los servicios en especie.</p> <p>No exige el registro contable de los servicios en especie, pero invita a entregar información a revelar.</p>

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Contabilización de recursos entrantes</b>				
<b>Regalos en especie (inventario y activos no financieros)</b>	<p>¿Cuándo se debe hacer el registro contable de los regalos en especie y cómo se deben medir dichos regalos, entre los cuales se incluyen las partidas de bajo valor, tales como el inventario (de segunda mano para la venta y nuevos para la distribución como parte de las actividades benéficas)?</p> <p>¿Cómo se debería medir y hacer el registro contable de los activos financiados mediante subvenciones de capital (es decir, en cifras brutas o netas), y las implicaciones en el registro contable de la subvención en pérdidas y ganancias?</p> <p>¿Cómo se debería medir inicial y posteriormente los activos que solamente se pueden utilizar para un fin específico y que tal vez se tengan que devolver?</p>	<p>La NIC 20 – <i>Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales</i> da orientación si se reciben de parte de una entidad gubernamental.</p>	<p>La Sección 24 – <i>Subvenciones del Gobierno</i> da orientación si se reciben de parte de una entidad gubernamental.</p>	<p>La NICSP 23 – <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i> da orientación sobre la contabilización de regalos y donaciones, lo que incluye regalos en especie.</p>

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Contabilización de recursos entrantes</b>				
<b>Registro contable de ingresos y asignaciones económicas por legado y herencia</b>	<p>¿Cuándo debe hacerse el registro contable de las herencias? ¿Cuáles son las consideraciones relacionadas con los fideicomisos perpetuos o con una cartera de activos similares más pequeños?</p> <p>¿Cómo se hace el registro contable y la clasificación de las asignaciones económicas por herencia, incluido el tratamiento del aporte inicial, los cambios posteriores en el valor del aporte inicial y el tratamiento de los ingresos devengados?</p> <p>¿Cómo deben presentarse los ingresos procedentes de las herencias en el estado de pérdidas y ganancias y en el balance general? ¿Qué información a revelar se debería exigir para cualquier restricción a la entidad?</p>	<p>Las NIIF no dan ninguna orientación específica sobre la contabilización de los ingresos por legados y herencias.</p> <p>Las NIIF no dan ninguna orientación específica sobre la contabilización de asignaciones económicas por herencias.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES no da ninguna orientación específica sobre la contabilización de los ingresos por legados y herencias.</p> <p>La Norma NIIF para las PYMES no da ninguna orientación específica sobre la contabilización de asignaciones económicas por herencias.</p>	<p>La NICSP 23 – <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i> da orientación sobre la contabilización de las herencias, regalos y donaciones.</p> <p>Las NICSP no dan ninguna orientación específica sobre la contabilización de asignaciones económicas por herencias.</p>
<b>Contabilización de recursos salientes</b>				
<b>Gastos por subvenciones</b>	<p>¿Registro contable y medición de transferencias “sin contraprestación” de las OSFL a personas y otras entidades?</p> <p>¿Cuándo se hace el registro contable de un pasivo (ya sea una subvención o bien una promesa), especialmente en un</p>	<p>Las NIIF no dan ninguna orientación específica para la contabilización de los egresos por subvenciones de una entidad.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES no da ninguna orientación específica para la contabilización de los egresos por subvenciones.</p>	<p>Actualmente, no hay ninguna NICSP específica sobre gastos sin contraprestación relacionados con las subvenciones.</p> <p>En febrero de 2020, se publicó un Borrador para Discusión Pública ED 72 – <i>Gastos por Transferencias</i>, el cual dará orientación una vez</p>

	acuerdo de varios años?			que se convierta en una norma completa.

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Contabilización de activos financieros y no financieros</b>				
<b>Medición de activos tangibles e intangibles que se poseen por su potencial de servicio</b>	<p>¿Cómo se deberían medir tanto inicial como posteriormente los activos que se poseen por su potencial de servicio?</p> <p>¿Cómo se identifica el deterioro del valor cuando se poseen activos por su potencial de servicio (por ejemplo, los activos no producen ninguna renta o producen renta por debajo de la tasa de mercado)?</p> <p>Cuando se hace el registro contable del deterioro del valor, ¿qué información a revelar se debería suministrar?</p>	Las NIIF estipulan el registro contable inicial al costo, pero no dan orientación específica sobre la medición posterior de activos tangibles e intangibles que se poseen por su potencial de servicio.	La Norma NIIF para las PYMES exige que se posean tales activos conforme a un modelo de costo o a un modelo de revalorización con base en el valor razonable, sin guía específica sobre la medición posterior de los activos que se poseen por su potencial de servicio.	La NICSP 17 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> , la NICSP 31 – <i>Activos Intangibles</i> y la NICSP 21 – <i>Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo</i> contienen orientación sobre la medición inicial y posterior, lo cual incluye el deterioro del valor e información a revelar correspondiente a activos tangibles e intangibles.

<p><b>Obligaciones o bienes de patrimonio cultural</b></p>	<p>Registro contable y medición de los bienes de patrimonio cultural.</p> <p>¿Qué información a revelar se debería suministrar sobre la naturaleza y la magnitud de los bienes de patrimonio cultural y la adquisición, preservación, etc. de la colección?</p> <p>El registro contable y la medición de obligaciones significativas en materia de patrimonio cultural y todo impacto en la medición de los activos relacionados.</p>	<p>Las NIIF no dan ninguna orientación específica sobre bienes de patrimonio cultural.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES no da ninguna orientación específica sobre bienes de patrimonio cultural.</p>	<p>La NICSP 17 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> y la NICSP 31 – <i>Activos Intangibles</i> dan escasa orientación sobre la contabilización de bienes de patrimonio cultural. El registro contable de los bienes de patrimonio cultural se permite, pero no se exige.</p> <p>El IPSASB publicó un documento de consulta sobre la contabilización de activos en 2017 y actualmente se está elaborando un borrador para discusión pública. Sin embargo, no hay ninguna norma actualmente.</p>
--	---	--	---	---

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Contabilización de activos financieros y no financieros</b>				
<p><b>Préstamos con tasas de interés reducidas con fines sociales</b></p>	<p>¿Cuál es la definición de préstamo con tasa de interés reducida?</p> <p>¿Cuál es la medición inicial y posterior de las condiciones de crédito especiales?</p> <p>¿Cuál es el tratamiento dentro de un grupo si hay un préstamo interempresarial con una entidad con fines de lucro?</p> <p>¿Qué información a revelar se debería suministrar?</p>	<p>La NIIF 9 – <i>Instrumentos Financieros</i> exige que, cuando exista un préstamo en condiciones distintas a las condiciones del mercado, este se debe dividir en un elemento “por debajo de las condiciones normales de mercado” y un elemento de “préstamo”, teniendo en cuenta que el elemento por debajo de las condiciones normales de mercado se contabiliza conforme al Marco Conceptual si no existe una norma correspondiente.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES no da ninguna orientación específica sobre préstamos con tasas de interés reducidas.</p>	<p>La NICSP 23 – <i>Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)</i> da orientación sobre el registro contable de los ingresos sin contraprestación relacionados con préstamos con tasas de interés reducidas.</p> <p>La NICSP 41 – <i>Instrumentos Financieros</i> da orientación sobre el registro contable y la medición de los préstamos con tasas de interés reducidas y la NICSP 30 – <i>Instrumentos Financieros</i>:</p>

				Información a Revelar da orientación sobre información a revelar referente a préstamos con tasas de interés reducidas.
<b>Contratos de arrendamiento con canon reducido</b>	¿Como se deberían contabilizar tales acuerdos?	No hay una guía específica en las NIIF sobre la contabilización de contratos de arrendamiento con canon reducido.	No hay una guía específica en la Norma NIIF para las PYMES sobre la contabilización de contratos de arrendamiento con canon reducido.	No hay una guía específica en las NICSP sobre la contabilización de contratos de arrendamiento con canon reducido.
<b>Contabilización de inversiones y activos financieros</b>	Disposiciones obligatorias sobre clasificación, registro contable y medición.	La NIIF 9 – <i>Instrumentos Financieros</i> da orientación para la clasificación, el registro contable y la medición de las inversiones y demás activos financieros.	La Norma NIIF para las PYMES da orientación en la Sección 11 – <i>Instrumentos Financieros Básicos</i> y la Sección 12 <i>Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros</i> .	La NICSP 41 – <i>Instrumentos Financieros</i> da orientación para la clasificación, el registro contable y la medición de las inversiones y demás activos financieros.

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La orma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Contabilización de activos financieros y no financieros</b>				
<b>Concesiones de servicios que surgen en las OSFL como otorgante</b>	¿Cuándo surgen estas en el sector sin ánimo de lucro, por ejemplo, vivienda para personas de bajos ingresos? ¿Qué información a revelar se exige?	SIC 29 – <i>Acuerdos de Concesión de Servicios</i> da orientación sobre la información a revelar que han de entregar los otorgantes.	La Norma NIIF para las PYMES no da ninguna orientación específica sobre los requisitos contables correspondientes a los otorgantes en las concesiones de servicios.	La NICSP 32 – <i>Acuerdos de Concesión de Servicios; Otorgante</i> da orientación sobre los requisitos contables correspondientes a los otorgantes en un acuerdo de concesión de servicios.
<b>Concesiones de servicios que surgen en las OSFL como operador</b>	¿Cuándo surgen estas en el sector sin ánimo de lucro, por ejemplo, vivienda para personas de bajos ingresos? ¿Qué información a revelar se exige?	La Interpretación del CINIIF® 12 da orientación contable al operador en un acuerdo de concesión de servicios. SIC 29 da orientación sobre la información a revelar que ha de entregar un operador.	La Norma NIIF para las PYMES da orientación contable para el operador en un acuerdo de concesión de servicios en la Sección 34 – <i>Actividades Especializadas</i> .	Las NICSP no dan orientación contable para el operador en un acuerdo de concesión de servicios.
<b>Inventario que se posee para uso o distribución</b>	¿Debería hacerse el registro contable del inventario de bajo valor y alto volumen, como los artículos donados para la venta? ¿Cómo se deberían medir los inventarios donados, tales como los productos farmacéuticos, si están cerca de su fecha de vencimiento y potencialmente no se pueden utilizar? Si se deteriora el valor del	Las NIIF no dan orientación específica sobre inventarios donados que sean de bajo valor y alto volumen o que se posean para su posterior redistribución.	La Norma NIIF para las PYMES no da orientación específica sobre inventarios donados que sean de bajo valor y alto volumen o que se posean para su posterior redistribución.	La NICSP 12 exige que los inventarios donados se midan inicialmente a valor razonable (esto se aborda en el capítulo de Ingresos). El inventario que se posee para uso o distribución se mide posteriormente al menor valor entre el costo y el actual costo de reposición.  La NICSP 12 no es procedente para trabajos en curso correspondientes a servicios que se han de prestar a cambio de ninguna

	inventario, ¿cómo se calcula el valor de ese deterioro?			contraprestación o de una contraprestación de nombre solamente.

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Forma y contenido de los informes financieros</b>				
<b>Presentación de los estados financieros</b>	<p>¿Cómo se deberían presentar los estados financieros de manera que sean útiles para la noción que tiene el usuario de las actividades de una OSFL?</p> <p>¿Debería haber información a revelar sobre las categorías significativas de renta y gastos o transacciones?</p> <p>¿Cómo se deberían presentar los fondos sin restricciones y los fondos con restricciones que se pueden utilizar para fines específicos de las OSFL para los estados financieros principales y para las notas (incluyendo reservas)?</p> <p>¿Cómo concuerda esto con las disposiciones obligatorias sobre entrega de información a los donantes?</p>	<p>La NIC 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i> da orientación sobre las disposiciones obligatorias referentes a entrega de información y correspondientes a la presentación de estados financieros y a la información a revelar sobre elementos que revisten importancia.</p>	<p>En la Sección 3 – <i>Presentación de Estados Financieros</i> de la NIIF para las PYMES, se explica la correcta presentación de estados financieros, lo que el cumplimiento con tal norma exige y lo que es un conjunto completo de estados financieros. Hay secciones individuales que estipulan disposiciones obligatorias sobre:</p> <p><i>4 – Estado de Situación Financiera</i></p> <p><i>5 – Estado de Resultados Integrales del Período y Estado de Pérdidas y Ganancias</i></p> <p><i>6 – Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Pérdidas y Ganancias y Resultados Acumulados</i></p> <p><i>7 – Estado de Flujos de Efectivo</i></p>	<p>La NICSP 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i> da orientación sobre las disposiciones obligatorias referentes a entrega de información y correspondientes a la presentación de estados financieros y a la información a revelar sobre elementos que revisten importancia.</p>

<p><b>Clasificación de gastos: ¿función o naturaleza?</b></p>	<p>¿Debería el análisis principal de los gastos basarse en la función o en la naturaleza de los gastos? ¿Cuáles deberían ser las partidas principales?</p>	<p>En la NIC 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i>, se exige que una entidad presente, ya sea en el cuerpo del estado de rendimiento financiero o bien en las notas, un análisis de gastos en el que se use una clasificación con base en la naturaleza de los gastos o bien en la función de los gastos dentro de la entidad, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente.</p>	<p>La Sección 5 de la Norma NIIF para las PYMES exige que una entidad presente un análisis de los gastos utilizando una clasificación con base en la naturaleza de los gastos o bien en la función de los gastos dentro de la entidad, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente.</p>	<p>En la NICSP 1 – <i>Presentación de Estados Financieros</i>, se exige que una entidad presente, ya sea en el cuerpo del estado de rendimiento financiero o bien en las notas, un análisis de gastos en el que se use una clasificación con base en la naturaleza de los gastos o bien con base en la función de los gastos dentro de la entidad, cualquiera que suministre información que sea confiable y más pertinente.</p>
---	--	---	--	--

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Forma y contenido de los informes financieros</b>				
<p><b>Costos de recaudación de fondos</b></p>	<p>¿Cómo se deberían definir los costos de recaudación de fondos (por ejemplo, si se ha de incluir los gastos de desarrollo empresarial o los gastos generales)? ¿Cómo se debería presentar o hacer el registro contable de los costos de recaudación de fondos (es decir, en bruto o excluidos de los ingresos)?</p>	<p>Las NIIF no dan ninguna orientación específica sobre la definición de los costos de recaudación de fondos.</p>	<p>La Norma NIIF para las PYMES no da ninguna orientación específica sobre la definición de los costos de recaudación de fondos.</p>	<p>Las NICSP no dan ninguna orientación específica sobre la definición de los costos de recaudación de fondos.</p>

<b>Entrega de información descriptiva organizacional (lo cual incluye información sobre servicios)</b>	<p>¿Cuáles deberían ser las disposiciones obligatorias sobre entrega de información descriptiva organizacional y no financiera para las OSFL?</p> <p>¿Se deberían exigir ratios para información descriptiva organizacional? Si se incluyen, ¿cómo se debería clasificar los costos entre los costos de apoyo y los imputables a la ejecución operativa?</p>	<p>La Síntesis sobre Prácticas conforme a las NIIF 1 – <i>Comentarios de la Gerencia</i> establece algunos principios clave para los comentarios de la gerencia y la orientación en aspectos tales como la naturaleza del negocio, objetivos y estrategias, recursos, riesgos y relaciones, resultados y perspectivas y medidas e indicadores de rendimiento.</p>	<p>La Síntesis sobre Prácticas conforme a las NIIF 1 – <i>Comentarios de la Gerencia</i> es aplicable a los comentarios de la gerencia que hacen alusión a los estados financieros elaborados de conformidad con las NIIF. No hay ninguna referencia a la Norma NIIF para las PYMES.</p>	<p>La guía sobre información descriptiva organizacional está contenida en la Directriz de Práctica Recomendada 1 – <i>Información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad</i>, la Directriz de Práctica Recomendada 2 – <i>Debate y Análisis del Estado Financiero</i> y la Directriz de Práctica Recomendada 3 – <i>Presentación de Información sobre el Rendimiento de los Servicios</i>.</p>

Tema	Asuntos	Normas NIIF	La Norma NIIF para las PYMES	NICSP
<b>Forma y contenido de los informes financieros</b>				
<b>Transacciones de partes relacionadas</b>	<p>Definición, información a revelar requerida y presentación de transacciones de partes relacionadas.</p> <p>¿Implicaciones de las disposiciones jurídicas locales?</p>	<p>La NIC 24 – <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i> da orientación para garantizar que los estados financieros de una entidad contengan la información a revelar necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que a su situación financiera y a sus pérdidas o ganancias las haya afectado tanto la existencia de partes relacionadas como las transacciones y los saldos pendientes con tales partes.</p>	<p>La Sección 33 – <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i> de la Norma NIIF para las PYMES da orientación para garantizar que los estados financieros de una entidad contengan la información a revelar necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que a su situación financiera y a sus pérdidas o ganancias las haya afectado tanto la existencia de partes relacionadas como las transacciones y los saldos pendientes con tales partes.</p>	<p>La NICSP 20 – <i>Transacciones de Partes Relacionadas</i> da orientación tanto sobre la información a revelar referente a la existencia de vínculos de partes relacionadas en las que existe relación de control, como sobre la información a revelar acerca de las transacciones entre la entidad y sus partes relacionadas en ciertas circunstancias.</p>

<p><b>Información a revelar sobre remuneración o salarios</b></p>	<p>¿Qué información a revelar se debería suministrar y a quién se debería incluir?</p>	<p>La NIC 24 – <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i> da orientación sobre la información a revelar acerca de la remuneración del personal clave de la gerencia.</p>	<p>La Sección 33 – <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i> de la Norma NIIF para las PYMES da orientación sobre la información a revelar acerca de la remuneración del personal clave de la gerencia.</p>	<p>La NICSP 20 – <i>Transacciones de Partes Relacionadas</i> da orientación sobre la información a revelar acerca de la remuneración del personal clave de la gerencia.</p>

## Glosario de términos

El objetivo del glosario es dar un significado general para los términos empleados en la Parte 1 y la Parte 2 del Documento de Consulta, así como otras fuentes de información relacionadas con el proyecto de IFIOSFL. Esto tiene como fin permitirles a los lectores de todo el mundo tener una noción común de los términos empleados y ser capaces de interactuar con los asuntos y los interrogantes planteados. Los términos utilizados y explicados en este glosario no tienen como fin ser empleados como definiciones puesto que muchos tienen significados específicos en diferentes jurisdicciones y en marcos contables nacionales e internacionales y demás marcos profesionales.

Término	Descripción sencilla en español
<b>Rendición de cuentas</b>	La obligación de ser responsable de las políticas, decisiones y medidas ante partes interesadas externas.
<b>Mecanismos de rendición de cuentas</b>	Mecanismos que se ponen en marcha para permitirle a un individuo o a una entidad ser responsable de rendir cuentas.
<b>Principio contable</b>	El método utilizado para establecer cuándo se hace el registro contable de las transacciones en las cuentas. Se hace ya sea mediante la contabilidad de caja, la contabilidad de devengo o bien mediante la contabilidad de caja modificada.
<b>Normas contables</b>	Conjunto de principios y procedimientos comunes empleados para la contabilidad.
<b>Información con base en la contabilidad de devengo o causación</b>	Registro contable de una transacción efectuado en las cuentas con base en el momento en que se produce el hecho al cual se relaciona, en lugar del momento en que se recibe o se paga el efectivo, por ejemplo, se haría el registro contable del gasto en electricidad a medida que una organización usa la electricidad y no solamente cuando se paga la factura.
<b>Grupos de asesoría</b>	Grupos que se establecen conforme al proyecto de IFIOSFL con el fin de revisar y hacer comentarios sobre la elaboración de los materiales del proyecto. Los datos completos de los miembros se pueden encontrar en <a href="http://www.ifr4npo.org">www.ifr4npo.org</a> .
<b>Relación de agencia</b>	Cuando una entidad actúa en nombre de otra se trata de un agente y está

<b>Término</b>	<b>Descripción sencilla en español</b>
<b>y de mandante o principal</b>	actuando en nombre del mandante o principal. El agente no tiene facultades de toma de decisiones en relación con los bienes, los activos o los servicios que el mandante o principal presta a la entidad final.
<b>Activo</b>	Recurso del cual un individuo o una entidad es dueña o sobre el cual tiene relaciones de control como consecuencia de un acontecimiento pasado.
<b>Aseguramiento</b>	Evaluación y medición con respecto a criterios establecidos, que se ha diseñado para dar confianza sobre la partida que se está evaluando.
<b>Beneficios</b>	Resultados que son ventajosos para una organización o sus partes interesadas. Estos pueden ser de naturaleza económica, social o ambiental.
<b>Modelo de negocios</b>	La forma en que una organización transforma sus recursos e insumos en productos (o servicios) y resultados con el fin de lograr sus objetivos.
<b>Efectivo</b>	Es la moneda en físico que una entidad posee y los depósitos disponibles cuando se solicite.
<b>Información con base en la contabilidad de caja</b>	Muestra de información que refleja cuándo se paga o se recibe efectivo.
<b>Estado de flujos de efectivo</b>	Estado financiero que muestra cómo se ha recibido y utilizado el efectivo durante un periodo sobre el que se informa.
<b>Marco conceptual</b>	Describe los objetivos y conceptos utilizados en la elaboración de normas contables que permiten la entrega de información financiera con fines generales.
<b>Préstamos con tasas de interés reducidas</b>	Préstamos que se otorgan conforme a condiciones que están por debajo de las propias del mercado.
<b>Condición</b>	Evento o actividad que un proveedor de recursos especifica que debe ocurrir para que una entidad tenga derecho a utilizar un activo entregado a ella. Si esto no ocurre, se le tiene que devolver el activo al proveedor de recursos.
<b>Relación de control</b>	La relación de control existe cuando una entidad se beneficia de su participación en otra entidad o activo o de su poder sobre tal entidad o activo.
<b>Promotor nacional</b>	Personas designadas conforme al proyecto de IFIOSFL para que le presten asistencia al equipo de trabajo en el proyecto a la hora de interactuar con cada

Término	Descripción sencilla en español
	una de las jurisdicciones. Para obtener más información sobre los promotores nacionales, visite <a href="http://www.ifr4npo.org">www.ifr4npo.org</a> .
<b>Costos directos</b>	Costos que se gastan completa y explícitamente en un producto, servicio o actividad operativa.
<b>Información a revelar</b>	Información adicional suministrada en los estados financieros que da más detalles sobre los montos que aparecen en los estados financieros o que le suministra al usuario información útil.
<b>Donantes</b>	Proveedores de dinero en efectivo u otros recursos a organizaciones sin fines de lucro sin la expectativa de nada de igual valor a su beneficio directo a cambio.
<b>Donación</b>	Dinero en efectivo u otros recursos entregados a organizaciones sin fines de lucro sin la expectativa de nada de igual valor a su beneficio directo a cambio.
<b>Economía</b>	Minimizar el costo de los recursos e insumos al tiempo que se garantizan niveles de calidad.
<b>Eficacia</b>	Relación entre los resultados de una organización y los objetivos de rendimiento de los servicios.
<b>Eficiencia</b>	La forma en que una organización convierte los recursos e insumos en productos (o servicios) y resultados y que muestra la cantidad de recursos e insumos que se necesitan para entregar productos (o prestar servicios) y arrojar resultados.
<b>Instrumento de patrimonio</b>	Participación financiera contractual en los activos netos de otra entidad, por ejemplo, una participación accionaria en una empresa.
<b>Gastos por función</b>	Gastos clasificados por objeto o actividad, por ejemplo, educación, saneamiento básico, defensa de intereses.
<b>Gastos por naturaleza</b>	Gastos clasificados por tipo de gasto, por ejemplo, costos por empleados, alquiler, etc.
<b>Gasto</b>	Costos que una entidad contrae.
<b>Auditoría externa</b>	Revisión independiente de los estados financieros de una organización, que los profesionales en ejercicio acreditados llevan a cabo dar aseguramiento a las partes interesadas externas.

<b>Término</b>	<b>Descripción sencilla en español</b>
<b>Valor razonable</b>	Monto por el cual se podría vender un activo, bien o servicio a un tercero en una transacción independiente y en igualdad de condiciones.
<b>Activos financieros</b>	Se trata de instrumentos de patrimonio o instrumentos en efectivo o de un derecho contractual de recibir tales partidas. Entre los activos financieros, se incluyen partidas tales como deudores y acciones financieras que una entidad posee en otras entidades.
<b>Gestión financiera</b>	Sistema que una organización tiene para planear, dirigir y controlar los recursos financieros con el fin de lograr sus objetivos de manera eficiente y eficaz.
<b>Financiadore(a)</b>	Organización que proporciona la mayoría de los fondos para un proyecto, programa u OSFL con frecuencia de conformidad con un acuerdo.
<b>Costos de recaudación de fondos</b>	Suma de los gastos que se emplean en actividades de recaudación de fondos con el fin de producir ingresos, más que en suministrar bienes y prestar servicios para usuarios de servicios, o actividades de gerencia y gestión.
<b>Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)</b>	Recopilación de reglas y normas contables que se siguen comúnmente para la entrega de información financiera.
<b>Informes financieros con fines generales</b>	Conjunto de estados financieros con informes descriptivos organizacionales elaborados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados con el fin de suministrar información que sea útil para los usuarios a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.
<b>Estados financieros con fines generales</b>	Conjunto de estados financieros elaborados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. Comprenden el estado de situación financiera (balance general), el estado de rendimiento financiero (estado de pérdidas y ganancias), el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo. Muestran lo que posee una entidad, lo que debe, sus costos e ingresos y los flujos de efectivo relacionados.
<b>Regalos en especie</b>	Artículos físicos tales como los equipos y los inventarios entregados como donación a una entidad.
<b>Norma de buenas</b>	Una norma que la Academia Africana de Ciencias elaboró con el fin de normalizar,

Término	Descripción sencilla en español
<b>prácticas financieras para subvenciones</b>	simplificar y fortalecer la gobernanza financiera de la financiación mediante subvenciones.
<b>Gobernanza</b>	Comprende los mecanismos que se han puesto en marcha para garantizar que se defina y se logre los resultados previstos.
<b>Órgano rector</b>	Persona(s) o grupo encargado de supervisar las actividades generales de una organización, tales como la dirección estratégica, las operaciones y la rendición de cuentas.
<b>Gastos por subvenciones</b>	Efectivo o activos (recursos) que una entidad suministra como consecuencia de una solicitud formal de recursos a otra con un fin definido.
<b>Ingresos por subvenciones</b>	Efectivo o activos (recursos) que una entidad recibe como consecuencia de una solicitud formal de recursos con un fin definido. Es posible que el acceso a los recursos dependa de la realización de las actividades definidas. Los ingresos por subvenciones no dan lugar a ningún beneficio directo un personal para el proveedor de recursos.
<b>En cifras brutas</b>	Se presentan los gastos en su totalidad y no se restan de ningún ingreso relacionado.
<b>Bienes de patrimonio cultural</b>	Activos o colecciones que una entidad posee y que tienen como fin conservarse en custodia para futuras generaciones debido a sus connotaciones culturales, ambientales o históricas.
<b>Costo histórico</b>	La cantidad que un artículo costó cuando lo compraron o lo elaboraron.
<b>Deterioro del valor</b>	Reducción en lo que un activo vale o es capaz de producir como consecuencia de los cambios en las condiciones económicas o del mal uso.
<b>Estado de pérdidas y ganancias</b>	Nombre alternativo para el estado que muestra los ingresos y gastos de una entidad durante un periodo.
<b>Costos indirectos</b>	Costos que no se contraen en una actividad operativa, servicio o producto específico, pero que tienen que ver con varias actividades tales como las administrativas generales.
<b>Recurso(s) e insumo(s)</b>	Recursos utilizados para producir bienes y prestar servicios para lograr los resultados previstos.

Término	Descripción sencilla en español
<b>Activos intangibles</b>	Activos no financieros que no tienen forma física, por ejemplo, licencias de programas de computador.
<b>Informe integrado y entrega de información integrada</b>	Explican cómo una organización crea valores a medida que pasa el tiempo suministrando información sobre los recursos y las relaciones que una organización utiliza y afecta.
<b>Integridad</b>	Para mostrar integridad, los individuos no deben actuar ni tomar decisiones para obtener beneficios financieros o materiales para sí mismos, su familia o sus amigos.
<b>Medio de control interno</b>	Sistemas o procesos dentro de una organización, utilizados para gestionar, medir y mitigar riesgos e informar sobre ellos.
<b>Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)</b>	Conjunto de normas contables que el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés) establece para que las utilicen las organizaciones del sector privado con fines de lucro a nivel internacional.
<b>Norma NIIF para las PYMES</b>	Norma independiente que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) establece con base en los principios que aparecen en las normas NIIF completas, pero diseñada para entidades que no se transan en un mercado abierto al público en general (por ejemplo, una bolsa de valores).
<b>Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)</b>	Conjunto de normas contables que el IPSASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, por sus siglas en inglés) establece para que las utilicen las organizaciones gubernamentales y del sector público a nivel internacional.
<b>Jurisdicción</b>	Zona administrativa en la que existe un conjunto de disposiciones legales y reglamentarias bajo control de un gobierno.
<b>Pasivo</b>	Monto que una entidad debe hoy como resultado de algo que sucedió en el pasado.
<b>Comentarios de la gerencia</b>	Información adicional que se suministra para complementar la información de los estados financieros.
<b>Entidades de</b>	Entidades que cobran precios económicamente considerables por todos o casi

Término	Descripción sencilla en español
<b>mercado</b>	todos los bienes que suministran y servicios que prestan.
<b>Relativamente importante e importancia relativa</b>	Un asunto reviste importancia relativa si pudiera afectar considerablemente la capacidad que la organización tenga de mostrar o crear valor a corto, mediano o largo plazo.
<b>Medición</b>	Medio para asignarle un valor monetario a algo cuyo registro contable se hace en los estados financieros.
<b>Información con base en la contabilidad de caja modificada</b>	Muestra la información en la que la mayoría de las transacciones se incluye en las cuentas cuando se recibe o se paga efectivo, no cuando se produjo el movimiento. También se incluyen algunos activos o pasivos en la información financiera, a discreción de cada entidad.
<b>MWiC (Dinero donde cuenta, por sus siglas en inglés)</b>	Iniciativa encaminada a ofrecer un enfoque simplificado armonizado internacional para el cálculo de costos de proyectos y actividades que las organizaciones sin fines de lucro llevan a cabo.
<b>Información descriptiva organizacional</b>	Información suministrada sobre las actividades, estrategias y riesgos de una organización y sobre la forma en que ha utilizado los recursos para lograr resultados.
<b>En cifras netas</b>	Los gastos se restan de cualquier ingreso relacionado.
<b>Situación financiera neta</b>	Diferencia entre los activos y los pasivos de una entidad. Es posible que algunas veces también se le denomine activos netos.
<b>Transacciones sin contraprestación</b>	Cuando una organización recibe algo de valor de otros sin tener que darles directamente algo de igual valor a cambio, por ejemplo, una donación de efectivo de un individuo a una organización sin fines de lucro puede utilizarse para prestar servicios a otros.
<b>Activos no financieros</b>	Activos que una entidad controla, como edificios o programas de computador, que tienen potencial de servicio o que pueden dar otros beneficios económicos. Excluye activos financieros tales como efectivo y deudores.
<b>Presentación de información no financiera</b>	Información adicional que se suministra para complementar la información de los estados financieros.

Término	Descripción sencilla en español
<b>Entidades que no son de mercado</b>	Entidades que suministran sus productos gratuitamente o a precios económicamente insignificantes.
<b>Organización sin fines de lucro</b>	Entidad que demuestra las siguientes características: <ul style="list-style-type: none"> <li>• tiene el objetivo principal de suministrar bienes o prestar servicios para la sociedad en general, la comunidad o para beneficio social</li> <li>• utiliza cualquier superávit financiero para impulsar su objetivo principal</li> <li>• con frecuencia, tiene financiación considerable desde el punto de vista financiero mediante donaciones y subvenciones.</li> </ul>
<b>Resultado(s)</b>	Impacto de una organización sobre los usuarios de sus servicios o la sociedad civil como consecuencia de sus operaciones y sus productos o servicios.
<b>Producto(s) o servicio(s)</b>	Bienes que una organización suministra o servicios que una organización presta.
<b>Desempeño</b>	Logros de una organización en relación con sus propósitos, sus objetivos estratégicos y sus resultados.
<b>Indicadores de desempeño</b>	Medidas cualitativas utilizadas para establecer la forma en que una organización está empleando sus recursos, prestando servicios y logrando sus objetivos.
<b>Obligación de cumplimiento</b>	Promesa de cederle a un cliente un bien o servicio distinto una vez que se hayan cumplido las condiciones definidas en un contrato.
<b>Obligación presente</b>	Esta surge cuando una organización debe saldar los montos adeudados a personas o entidades en el futuro debido a eventos que ocurrieron en el pasado.
<b>Empresas privadas</b>	Entidades que no están bajo control de los gobiernos.
<b>Entidad de beneficio público</b>	Entidad cuyo objetivo principal es suministrar bienes o prestar servicios para la sociedad, en lugar de lucrarse.
<b>Empresas públicas</b>	Entidades de mercado que están bajo control de los gobiernos.
<b>Interés general</b>	En relación con cualquier medida, decisión o política que una organización adopte, la consideración del impacto en la sociedad.
<b>Registro contable</b>	Cuando se incluyen partidas en los estados financieros de una entidad a un valor monetario.

Término	Descripción sencilla en español
<b>Fecha de entrega de información</b>	Último día del periodo sobre el que se informa, al cual se refieren los estados financieros.
<b>Entidad que informa</b>	Organización, programa o área de actividad identificable que elabora informes financieros.
<b>Período sobre el que se informa</b>	Tiempo transcurrido entre la fecha de inicio y la fecha final del periodo al cual se refieren los estados financieros, por lo general, un año.
<b>Proceso de entrega de información</b>	Personas y actividades que participan en la elaboración, revisión, aprobación, auditoría, análisis y distribución de los informes de una organización.
<b>Reservas</b>	Los superávits acumulados de una entidad y con frecuencia utilizados para referirse a las reservas generales que se pueden emplear para cualquier fin. También pueden hacer alusión a los montos que se poseen para fines específicos que una organización define o que quedan restringidos con base en la fuente original ingreso que dio lugar al superávit.
<b>Proveedores de recursos</b>	Quienes suministran recursos financieros y de otro tipo a una organización.
<b>Restricción</b>	Limitación de un proveedor de recursos en cuanto a los fines para los cuales se puede utilizar un activo que ha suministrado.
<b>Ingreso ordinario</b>	Recursos entrantes que una entidad contabiliza.
<b>Riesgo</b>	Efecto de la incertidumbre en los resultados, el cual puede ser positivo o negativo.
<b>Gestión de riesgos</b>	Actividades coordinadas para dirigir y controlar una organización en cuanto al riesgo.
<b>Objetivos de prestación de servicios</b>	Objetivos relacionados con suministrar bienes o prestar servicios para la sociedad en general, la comunidad o para beneficio social y no para producir rendimientos financieros para los proveedores de recursos.
<b>Presentación de información sobre el rendimiento de los servicios</b>	Informe en el que se exponen los resultados que una entidad busca lograr, lo que realmente logró y los bienes suministrados y los servicios prestados durante el periodo sobre el que se informa.

Término	Descripción sencilla en español
<b>Potencial de servicio</b>	Capacidad que un activo tiene de prestar servicios que aporten al logro de los objetivos de la entidad.
<b>Usuarios de servicios</b>	Quienes dependen de los bienes que una organización suministra o los servicios que una organización presta.
<b>Servicios en especie</b>	Donaciones de tiempo o servicios de parte de individuos u organizaciones a una entidad.
<b>Partes interesadas</b>	Cualquier persona, grupo u organización que tenga algún interés en las actividades, recursos o productos (o servicios) de una organización, o que se vea afectada por tales productos (o servicios).
<b>Estado de cambios en los activos netos o en el patrimonio</b>	Estado financiero que muestra cambios en los activos netos de una entidad.
<b>Estado de resultados del periodo</b>	Estado financiero que muestra los ingresos y los gastos de una entidad durante un periodo en una sección y una adicional que expone otros cambios a partir de las tendencias en las reservas.
<b>Estado de rendimiento financiero</b>	Estado financiero que muestra los ingresos y gastos de una entidad durante un periodo.
<b>Estado de situación financiera</b>	Estado financiero que muestra los activos y los pasivos de una entidad en un momento determinado.
<b>Estipulación</b>	Limitación de un proveedor de recursos en cuanto al uso de un activo que ha suministrado como consecuencia de una disposición legal o reglamentaria o de un contrato vinculante.
<b>Estrategia</b>	Plan o política a largo plazo y centrada en el impacto.
<b>Trabajo de administración</b>	Responsable de planeación, gestión y rendición de cuentas sobre el uso y la custodia de los recursos de una organización.
<b>Sostenibilidad</b>	Capacidad que tiene una organización de lograr sus resultados, aunque se mantenga dentro de sus limitaciones de recursos, a corto, mediano y largo plazo.

<b>Término</b>	<b>Descripción sencilla en español</b>
<b>Activos tangibles</b>	Activos no financieros que tienen forma física, por ejemplo, propiedades y equipo.
<b>Transparencia</b>	Franqueza acerca de los resultados que una organización persigue, la forma en que se logran esos resultados, los recursos necesarios o empleados y el desempeño logrado.
<b>Información útil</b>	Información que es pertinente para los usuarios y que representa de manera fiel lo que dice representar. La utilidad de la información aumenta si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.
<b>Buena relación entre calidad y precio</b>	Con frecuencia, lograr una buena relación entre calidad y precio se describe en términos de economía, eficiencia y eficacia.
<b>Valor en uso</b>	Valor presente del potencial de servicio restante de un activo (lo cual es la capacidad que un activo tiene de prestar servicios que aporten al logro de los objetivos de la entidad) o flujos de efectivo futuros estimados que se obtienen de su uso y enajenación.
<b>Financiación voluntaria</b>	Recursos suministrados libremente a una OSFL sin ninguna expectativa de nada directamente a cambio, a diferencia de los impuestos que son una forma obligatoria de financiación pública.

*El IFR4NPO ha sido traducido por el Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP) con el permiso del Instituto Colegiado de Finanzas Públicas y Contabilidad (CIPFA, por sus siglas en inglés). La traducción en español del Borrador para discusión pública se ha preparado de manera independiente y no ha sido aprobada por un comité de revisión designado por CIPFA. La traducción en español está protegida por derechos de autor de CIPFA.*