

Tenga en cuenta que este documento ha sido traducido automáticamente del inglés original.
Lamentamos cualquier error.

Grupo Consultivo de Profesionales

Documento temático

PUNTO DEL ORDEN DEL DÍA: PAGED08- 03

14 de diciembre de 2022 - Virtual

Ingresos

Resumen	Este documento resume los factores que se están considerando sobre la estructura de las secciones de ingresos del INPAG en la ED2.
Propósito/Objetivo del documento	El GAT ha mantenido un debate inicial sobre el camino a seguir en relación con el contenido sobre ingresos que se incluirá en la ED2. El GAT acordó que había dos formas posibles de estructurar el contenido sobre ingresos. El objetivo de este documento es recabar la opinión del GAP sobre las opciones que se están desarrollando.
Otros elementos de apoyo	Ninguno
Preparado por	Paul Mason/Karen Sanderson
Acciones para esta reunión	<p>Aseorar sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ventajas e inconvenientes de un capítulo único sobre ingresos en lugar de dos capítulos separados. • Terminología

Grupo Consultivo de Profesionales

Ingresos

1. Fondo

- 1.1 El reconocimiento y la medición de los ingresos se han identificado como un problema específico de las organizaciones sin ánimo de lucro. El presente documento resume las respuestas al documento de consulta y el panorama actual de la elaboración de normas sobre ingresos. Esto proporciona un contexto importante para el desarrollo de las Orientaciones.
- 1.2 En el documento de consulta sólo se examinaron los ingresos no procedentes de operaciones de cambio, ya que no se identificaron cuestiones específicas del sector en relación con los ingresos procedentes de operaciones de cambio (ingresos procedentes de acuerdos de tipo comercial). A modo de recapitulación, el documento de consulta resumía los retos que plantea la información financiera a las OSAL del siguiente modo:

Edición	Transferencias de efectivo	Regalos en especie	Servicios en especie
Reconocimiento - control	Importancia media	Importancia alta	Importancia alta
Reconocimiento - medición fiable	Importancia baja	Importancia alta	Importancia alta
Reconocimiento - calendario	Importancia alta	Importancia media	Importancia media
Medición	Importancia baja	Importancia alta	Importancia alta
Divulgación	Importancia alta	Importancia alta	Importancia alta

Clave: **n** Importancia alta **m** Importancia media **b** Importancia baja

2. Respuestas al documento de consulta

- 2.1 En el Anexo A figura un análisis de las respuestas a la consulta, con un análisis más detallado en TAGED08-01 *Ingresos*. En resumen, de los encuestados que debatieron la cuestión, más del 80% se mostró de acuerdo con la descripción del tema de los ingresos no procedentes del intercambio y más del 70% consideró que la lista de alternativas era exhaustiva. Entre los comentarios formulados figuran los siguientes:
- Las subvenciones gubernamentales y no gubernamentales deben contabilizarse de la misma manera.
 - No distinga entre ingresos con contraprestación y sin contraprestación. En su lugar, distinga entre ingresos con obligación de resultado y otros ingresos.

- 2.2 Aunque no hubo consenso en cuanto a la alternativa preferida, una mayoría significativa de los encuestados se mostró favorable a las alternativas que utilizan un enfoque basado en el rendimiento (es decir, que reconocen los ingresos a medida que se satisfacen las condiciones de rendimiento) en lugar de diferir los ingresos para que coincidan con los gastos. Varias respuestas sugieren un enfoque basado en la contabilidad propuesta en los recientes DE del IPSASB sobre ingresos, que también proponen reconocer los ingresos a medida que se cumplen las condiciones de rendimiento.
- 2.3 Hubo un claro apoyo a la inclusión de excepciones para los regalos en especie y los servicios en especie, debido a las dificultades prácticas que experimentarían algunas OSAL, sobre todo si no se dispone de los sistemas de información pertinentes.
- 2.4 Hubo poco consenso sobre las circunstancias en las que deben reconocerse los regalos y servicios en especie, y sobre cómo deben medirse. Los distintos tipos de regalos en especie suscitaron opiniones divergentes.
- *Donaciones de inmovilizado.* Aceptación de que deben reconocerse por su importancia.
 - *Bienes donados para reventa.* En general, apoyo que los ingresos procedentes de bienes donados para su reventa se reconozcan cuando se vendan.
 - *Bienes donados para su uso o posterior distribución.* Hubo opiniones divergentes sobre si debían reconocerse los ingresos (y los gastos correspondientes) de tales artículos.
 - *Servicios donados.* Hubo una aceptación significativa (aunque no universal) de que medir el valor de los servicios en especie podría ser difícil, y que esto podría justificar que las OSAL no reconocieran los ingresos (y los gastos correspondientes). Sin embargo, el reconocimiento de los servicios en especie garantizaría la comparabilidad entre OSAL.
- 2.5 Las respuestas subrayan la necesidad de orientaciones sobre la distinción entre condiciones y restricciones, y la necesidad de abordar las condiciones no relacionadas con el rendimiento (como el tiempo), así como las condiciones de rendimiento.
- 2.6 La información revelada se consideró esencial para comprender los estados financieros, por ejemplo en relación con el uso de excepciones y la distinción entre ingresos y subvenciones con fines de capital u operativos.
- 2.7 Los encuestados identificaron una serie de cuestiones prácticas. Entre ellas, la medición de los regalos en especie, la medición de los servicios en especie, las transacciones con elementos de intercambio y sin intercambio, las condiciones de incumplimiento y el desarrollo de capacidades.

3. Evolución de las normas internacionales de información financiera

IASB

- 3.1 El 8 de septiembre de 2022, el CNIC publicó su proyecto de exposición para la tercera edición de la norma contable *NIIF para las PYME*, con fines de consulta. La sección 23, Ingresos procedentes de contratos con clientes, se basa ahora en los principios de la NIIF 15. Esta sección revisada, de 129 párrafos, parece significativamente más detallada que la mayoría de las demás secciones de la Norma de Contabilidad NIIF para PYMES. La sección 24, Subvenciones oficiales, aborda la contabilización de las transacciones sin contraprestación, pero sólo para las subvenciones oficiales. Esta sección (que contiene 7 párrafos) establece los principios de alto nivel que deben seguirse.
- 3.2 Dado que la base de los ingresos de intercambio de la Sección 23 se fundamenta ahora en la NIIF 15, es probable que tenga relevancia en el desarrollo de orientaciones para las transacciones sin contraprestación, ya que considera las obligaciones de ejecución. La terminología utilizada en la Sección 23 difiere de la de la Sección 24 (por ejemplo, la Sección 24 se refiere a condiciones de ejecución, mientras que la Sección 23 se refiere a promesas en un contrato), pero los principios subyacentes son los mismos. A continuación se resumen los requisitos de la Sección 23, que adopta el mismo modelo de cinco etapas que la NIIF 15.
- Paso 1: Identificar el contrato o contratos con un cliente
Paso 2: Identificar las promesas del contrato
Paso 3: Determinar el precio de la transacción
Paso 4: Asignar el precio de la transacción a las promesas del contrato
Paso 5: Reconocer los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface una promesa

IPSASB

- 3.3 El IPSASB publicó dos borradores de exposición (ED) en febrero de 2020: ED 70, *Ingresos con obligaciones de resultados* y ED 71, *Ingresos sin obligaciones de resultados*. Desde entonces, las ideas del IPSASB han evolucionado y se está desarrollando una única NICSP que cubra todos los ingresos. Las propuestas actuales distinguen entre los ingresos procedentes de transacciones con un acuerdo vinculante y los que no lo son.
- 3.4 La nueva NICSP que se está elaborando propone que los ingresos procedentes de transacciones sin acuerdo vinculante se reconozcan inmediatamente (es decir, en el momento de la recepción) en superávit o déficit. Para los ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes, la propuesta del IPSASB adapta el modelo de cinco etapas de la NIIF 15 para aplicarlo a una gama más amplia de obligaciones, denominadas obligaciones de cumplimiento.

- 3.5 Estas propuestas definen una obligación de cumplimiento como *"la promesa de una entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos internamente para bienes o servicios distintos o transferir bienes o servicios distintos a un comprador o tercero beneficiario"*. *"Las obligaciones de cumplimiento en las propuestas del IPSASB pueden estar más cerca de las condiciones de rendimiento de la Sección 24 de la Norma de Contabilidad NIIF para PYMES que de las promesas de la Sección 23, ya que las promesas de la Sección 23 requieren una transferencia de bienes o servicios distintos.*
- 3.6 El proyecto de nuevas NICSP incluye orientaciones adicionales o modificadas en comparación con la NIIF 15, algunas de las cuales pueden ser útiles para el desarrollo de las INPAG. Las principales áreas de orientación adicional o modificada incluyen:
- Identificación de las obligaciones de cumplimiento: abarca la identificación de los distintos bienes o servicios adquiridos o desarrollados por el beneficiario.
 - Reconocimiento de un pasivo - requisito de que cuando una entidad reciba fondos antes de satisfacer sus obligaciones de cumplimiento, ello dará lugar a un pasivo.
 - Satisfacción de una obligación de cumplimiento: orientación sobre el uso de recursos a nivel interno que se satisfacen a lo largo del tiempo o en un momento dado.
 - Asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de cumplimiento: requisito de que la contraprestación de la transacción se asigne a las obligaciones de cumplimiento en proporción a su valor independiente. Las directrices señalan específicamente que el valor autónomo de un bien o servicio distinto para uso interno será el precio que la entidad pagaría para adquirir dicho bien o servicio.
- 3.7 Si bien las orientaciones adicionales del proyecto de nuevas NICSP pueden ser útiles para desarrollar las INPAG, debe tenerse en cuenta que el nivel de complejidad es comparable al de la NIIF 15. En consecuencia, si bien el enfoque adoptado en el nuevo proyecto de NICSP puede ser útil, el INPAG tendría que simplificarse y adaptarse si se utiliza para desarrollar la Guía. Es probable que se publique un nuevo proyecto de exposición en la primavera de 2023.

4. Desarrollo de INPAG

- 4.1 Como resultado de las modificaciones propuestas tanto en la Norma de Contabilidad NIIF para PYME como en las NICSP, es probable que los principios subyacentes en los tres marcos internacionales para los ingresos sean similares y se basen en el cumplimiento de las condiciones de rendimiento.
- 4.2 En la reunión del GAT de septiembre de 2022, el GAT consideró el camino a seguir a la luz de las respuestas al documento de consulta y el panorama actual de la

elaboración de normas. Se solicitó la opinión del GAT sobre el desarrollo de una única Sección de ingresos, en la que las transacciones sin contraprestación se integren con otras transacciones de ingresos, o sobre la continuación de la diferenciación establecida en la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES* entre Ingresos (transacciones con contraprestación) y Subvenciones oficiales (transacciones sin contraprestación).

- 4.3 Se describió un enfoque de dos secciones en el que los requisitos para la contabilidad de los ingresos se establecerían en una sección sobre ingresos generados por la propia empresa (ingresos de cambio) y una sección separada sobre subvenciones y donaciones (ingresos no de cambio). Los ingresos de intercambio podrían basarse en la Sección 23 de la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*, mientras que los requisitos para los ingresos no procedentes de intercambios podrían adoptar los principios de la Sección 24 con orientaciones adicionales cuando fuera necesario. Podrían hacerse referencias cruzadas a la Sección 23 para evitar la duplicación y podrían incluirse orientaciones adicionales basadas en el proyecto de nuevas NICSP cuando fuera útil. Sin embargo, las referencias cruzadas podrían ser difíciles de seguir, especialmente cuando existan orientaciones adicionales específicas para las OSAL en la Sección 24. Asimismo, los requisitos de la Sección 23 pueden ser difíciles de cumplir. Asimismo, los requisitos de la sección 23 pueden resultar excesivamente complejos en el caso de los ingresos sin contraprestación.
- 4.4 En lugar de establecer referencias cruzadas entre la Sección 23 y la Sección 24, la Sección 24 podría sustituirse por completo con orientaciones tomadas de la Sección 23 en los casos en que fueran pertinentes y complementadas con orientaciones adicionales del proyecto de nuevas NICSP. Esto significaría que toda la orientación para las transacciones sin contraprestación estaría en un solo lugar, pero probablemente significaría una gran duplicación.
- 4.5 Como alternativa, se describió otro enfoque, similar a las propuestas de las IPSAS, en el que el INPAG podría incluir un único conjunto de requisitos que cubrieran tanto los ingresos con y sin contraprestación. Esto sustituiría el texto de las Secciones 23 y 24 de la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES* en una única Sección nueva.
- 4.6 El GAT no llegó a una decisión en la reunión de septiembre y solicitó más información sobre las ventajas e inconvenientes de los distintos planteamientos. Se está preparando un análisis adicional para su examen por el GAT en enero. En él se reflejarán también las respuestas al documento de consulta. En el cuadro que figura a continuación se resumen los principales aspectos analizados hasta la fecha.

	Enfoque de sección única	Enfoque en dos secciones
--	---------------------------------	---------------------------------



Ventajas	<ul style="list-style-type: none">• Orientación en un solo lugar• Las OSAL no tienen que decidir si los ingresos son o no de cambio• Es probable que las orientaciones sean más breves	<ul style="list-style-type: none">• Más sencillo para las ONL que sólo cuentan con subvenciones y donaciones• No hay enmiendas a la Sección 23
Desventajas	<ul style="list-style-type: none">• Puede parecer más complejo, sobre todo para las OSAL que sólo cuentan con subvenciones o donaciones.• Trabajo adicional como Sección 23 y Sección 24 impactada	<ul style="list-style-type: none">• Es probable que se produzcan duplicaciones, lo que alargaría el documento y podría dar lugar a referencias cruzadas entre secciones.• Más complejo para los ingresos que tienen un elemento de intercambio y otro de no intercambio, ya que los OSAL tendrán que acceder a ambas Secciones.• Necesidad de decidir qué Sección utilizar en función del tipo y no de la naturaleza de los ingresos

Pregunta 1: ¿Qué opina el GAP sobre un planteamiento de sección única o de dos secciones en cuanto a la facilidad de uso por parte de las OSAL y la comprensibilidad de cómo contabilizar los ingresos?

- 4.7 Independientemente de que se adopte un enfoque de una o dos secciones, se propone desarrollar las orientaciones adicionales basándose en la terminología utilizada en las propuestas de las NICSP. Como ya se ha señalado, estas propuestas ya no distinguen entre ingresos con y sin contraprestación, sino que se centran en los ingresos con o sin acuerdo vinculante. Si se sigue un enfoque de dos secciones, las secciones de ingresos se denominarían "Ingresos autogenerados" y "Subvenciones y donaciones". Si se sigue un enfoque de sección única, la sección de ingresos se llamaría "Ingresos". El GAP ha expresado anteriormente su preocupación por la comprensibilidad del término "ingresos sin contraprestación", que no se utilizaría, aunque el término "transacción sin contraprestación" puede utilizarse en otras partes del INPAG para describir aquellas transacciones en las que

una de las partes no recibe directamente algo de aproximadamente igual valor a cambio.

Pregunta 2: ¿Qué opina el GAP sobre la propuesta de no utilizar los ingresos no procedentes de operaciones de cambio, sino de mantener las operaciones no procedentes de operaciones de cambio, dentro de la bibliografía del INPAG?

- 4.8 Si se adopta el enfoque de las IPSAS, dos de los términos clave serán "acuerdo vinculante" y "obligación de cumplimiento". También se propone utilizar estos términos en la sección relativa a los gastos de subvención. Las definiciones son las siguientes:

Acuerdo vinculante: *"acuerdo que confiere tanto derechos como obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes, a las partes del acuerdo vinculante".*

Obligación de cumplimiento: *"la promesa de una entidad en un acuerdo vinculante de utilizar recursos internamente para servicios, bienes u otros activos distintos o de transferir servicios, bienes, efectivo u otros activos distintos a un comprador o tercero beneficiario."*

Pregunta 4: ¿Qué opina el GAP sobre la comprensibilidad de los términos propuestos para el desarrollo de los ingresos en el INPAG?

- (i) Encuadernación
- (ii) Obligación de cumplimiento

Diciembre de 2022

Anexo A: Respuestas detalladas a las cuestiones específicas objeto de comentario

Pregunta	Respuesta	Número	%	% de respuestas
SMC 3(a) ¿Está de acuerdo con la descripción del tema 3 - Ingresos no procedentes de intercambios? - en el Documento de consulta? En caso negativo, ¿por qué?	De acuerdo	22	32%	81%
	En desacuerdo	4	6%	15%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1%	4%
	<i>Sin respuesta</i>	42	61%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(b) ¿Está de acuerdo en que la lista de tratamientos alternativos que deberían considerarse para la cuestión 3 es exhaustiva? En caso negativo, describa las alternativas prácticas adicionales que propone y explique por qué deberían tenerse en cuenta.	De acuerdo	20	29%	71%
	En desacuerdo	8	12%	29%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%	0%
	<i>Sin respuesta</i>	41	59%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(c) ¿Está de acuerdo con las ventajas e inconvenientes expuestos para cada tratamiento contable alternativo de la cuestión 3? Si no está de acuerdo, exponga los cambios que propone y por qué deberían introducirse.	De acuerdo	20	29%	77%
	En desacuerdo	6	9%	23%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%	0%
	<i>Sin respuesta</i>	43	62%	
TOTAL		69	100%	100%



Pregunta	Respuesta	Número	%	% de respuestas
SMC 3(d) Por favor, identifique el tratamiento alternativo que prefiere para la cuestión 3, y las razones de su opinión.	Alternativa 1	7	10%	27%
	Alternativa 2	3	4%	12%
	Alternativa 3	0	0%	0%
	Alternativa 4	9	13%	35%
	Múltiples alternativas	3	4%	12%
	Ninguno	4	6%	15%
	<i>Sin respuesta</i>	43	62%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(e) Si está a favor de una alternativa distinta de la alternativa 4 para la cuestión 3, ¿considera que las excepciones al reconocimiento y valoración de regalos en especie y servicios en especie deberían estar disponibles en su opción preferida?	De acuerdo	15	22%	88%
	En desacuerdo	2	3%	12%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%	0%
	<i>Sin respuesta</i>	52	75%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(f) ¿Existen consideraciones prácticas, por ejemplo, repercusiones en los umbrales fiscales o de auditoría, o cuestiones que surjan al aplicar su opción preferida para la cuestión 3?	De acuerdo	17	25%	77%
	En desacuerdo	5	7%	23%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%	0%
	<i>Sin respuesta</i>	47	68%	
TOTAL		69	100%	100%