



Tenga en cuenta que el idioma original de este documento es el inglés, y que las traducciones que no son al inglés se han generado mediante un software de traducción automática. Esperamos que esto ayude a la participación y comprensión, pero reconocemos que puede haber imprecisiones en el proceso de traducción.

Grupo de Asesoramiento Técnico

Documento temático

PUNTO DEL ORDEN DEL DÍA: TAGED08- 01

29 y 30 de septiembre de 2022 - Híbrido

Ingresos

Resumen	El presente documento resume los comentarios de los encuestados sobre el tema de los ingresos sin contraprestación del Documento de Consulta. Resume la evolución actual de la contabilidad de los ingresos en el marco de la norma contable <i>NIIF para las PYME</i> y de las NICSP, y formula propuestas para desarrollar la sección de ingresos no procedentes de la bolsa del INPAG.
Propósito/Objetivo del documento	Permitir que los miembros del GAT consideren las respuestas a la Cuestión 3 de la Parte 2 del Documento de Consulta, y comenten sobre la idoneidad de las propuestas para desarrollar la sección de ingresos sin contraprestación del INPAG a la luz de dichas respuestas. Permitir que los miembros del GAT consideren los probables cambios en la contabilidad de los ingresos en virtud de la Norma de Contabilidad de las <i>NIIF para las PYMES</i> y de las NICSP, y proporcionar orientación sobre el enfoque que debe adoptarse en el desarrollo del INPAG.
Otros elementos de apoyo	Ninguno
Preparado por	Paul Mason
Acciones para esta reunión	<u>Asesorar</u> sobre: <ul style="list-style-type: none">• El enfoque para incorporar las propuestas de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para PYMES</i> y las NICSP en el desarrollo de los requisitos de ingresos no procedentes de la bolsa del INPAG.• Contabilización de donaciones y subvenciones• Excepciones a los requisitos de reconocimiento y medición



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS



Grupo de Asesoramiento Técnico

Ingresos

1. Propuesta de documento de consulta

- 1.1 El reconocimiento y la medición de los ingresos (en particular de los ingresos sin contraprestación) se ha identificado como una cuestión específica para las organizaciones sin ánimo de lucro.
- 1.2 El documento resume las reacciones al documento de consulta, incluyendo:
- ¿Cuáles son los principios generales para el reconocimiento y la medición de los recursos entrantes procedentes de transacciones "sin contraprestación"?
 - ¿Cuál es el proceso de reconocimiento y medición cuando se reciben donaciones que se utilizan para cumplir con los requisitos en períodos posteriores?
 - ¿Cuándo deben reconocerse las donaciones para adquirir un activo fijo?
 - ¿Cuándo deben reconocerse los servicios en especie y cómo se miden?
 - ¿Cuándo deben reconocerse los regalos en especie y cómo deben medirse?
- 1.3 También expone el panorama técnico actual en materia de ingresos, en concreto las actualizaciones propuestas en la tercera edición de la norma contable NIIF para PYMES y la elaboración de normas revisadas sobre ingresos por parte del Consejo de Normas Internacionales del Sector Público.
- 1.4 El documento de consulta resumía los retos de la información financiera para las OSAL de la siguiente manera:

Edición	Transferencias de efectivo	Regalos en especie	Servicios en especie
Reconocimiento - control	Yellow	Red	Red
Reconocimiento: medición fiable	Green	Red	Red
Reconocimiento - tiempo	Red	Yellow	Yellow
Medición	Green	Red	Red



Divulgación			
-------------	--	--	--

Clave: ■ ○ □ ◆ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ alta
■ ○ □ ◆ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ ✎ media ■ Importancia baja

- 1.5 El documento de consulta sólo consideraba los ingresos no procedentes del intercambio, ya que no se identificaron cuestiones específicas del sector relativas a los ingresos procedentes del intercambio (ingresos procedentes de acuerdos de tipo comercial).
- 1.6 El documento de consulta proponía que la contabilización de los legados y las dotaciones no se incluyera en el INPAG inicial, sino que se considerara en una fase posterior.

Tratamientos alternativos de información financiera

- 1.7 El documento de consulta proponía cuatro tratamientos alternativos de la información financiera para desarrollar orientaciones sobre la contabilización de los ingresos sin contraprestación. Éstas eran:
- 1.8 **La alternativa 1** exige que todos los ingresos sin contraprestación se reconozcan de acuerdo con la Norma Contable *NIIF para PYMES*. Se proporcionarían orientaciones adicionales específicas para las OSFL.
- 1.9 **La alternativa 2** requiere que los ingresos sin contraprestación se reconozcan utilizando los principios de la NIC 20 para ampliar el tratamiento de las subvenciones públicas a otros ingresos sin contraprestación (es decir, reconocer los ingresos de forma sistemática a lo largo de los períodos en que la entidad reconoce como gastos los costes correspondientes).
- 1.10 **La alternativa 3** requiere que los ingresos sin contraprestación se contabilicen utilizando los principios de la IPSAS 23 (es decir, los ingresos se reconocen normalmente cuando un OSAL controla los activos, pero se aplazan cuando existen condiciones).
- 1.11 **La alternativa 4** exige que los ingresos sin contraprestación se contabilicen utilizando los principios de las NICSP. Además, se estudiaría la posibilidad de incluir excepciones extraídas de diversas normas nacionales como parte de las orientaciones específicas para las OSAL.
- 1.12 Una cuestión específica que se planteaba era la de saber si las excepciones propuestas en la alternativa 4 deberían estar disponibles en las demás alternativas.

2. Respuestas al documento de consulta

Enfoque general

2.1 De las respuestas que analizaron la cuestión, más del 80% se mostraron de acuerdo con la descripción de la cuestión sobre los ingresos no procedentes del intercambio. Las respuestas plantearon algunos puntos que deberán tenerse en cuenta a la hora de elaborar las orientaciones:

- **Control.** Una respuesta expresó su preocupación por el término "control" en relación con el reconocimiento de los ingresos. Propuso "derecho", ya que representaría el control sobre los derechos al recurso económico. La respuesta consideraba que esto era más fácil de interpretar para los preparadores y de aplicar en sus estados financieros.
- **Subvenciones de capital.** Algunas respuestas sugieren que no se ha dado suficiente importancia a las subvenciones de capital en el documento de consulta.
- **Las donaciones y los legados** se excluyeron específicamente del ámbito de aplicación del documento de consulta; sin embargo, algunas respuestas consideraron que estas fuentes de financiación deberían haberse incluido.
- **Ingresos con y sin contraprestación.** Algunas respuestas sugieren que el documento de consulta no ofrece suficientes detalles sobre la distinción entre ingresos de cambio y no de cambio, o sobre cómo contabilizar las transacciones con componentes de cambio y no de cambio.
- **Recepción con retraso.** En una respuesta se sugirió que era necesario hacer más hincapié en las transacciones en las que se recibían fondos con retraso.
- **Precios subvencionados.** En una respuesta se sugirió que era necesario detallar más los casos en los que los bienes o servicios son suministrados por una ONL a precios subvencionados.
- **Contabilidad de caja.** Una de las respuestas consideraba que sólo debían reconocerse las transacciones en efectivo.

2.2 De las respuestas que debatieron la cuestión, más del 70% consideraron que la lista de alternativas era exhaustiva. Entre las alternativas adicionales y otros comentarios realizados se encuentran los siguientes:

- Uno de los encuestados no es partidario de utilizar las normas para fines lucrativos como base para el INPAG (y parece incluir las NICSP en esta

categoría) y preferiría que se desarrollara un marco totalmente nuevo para abordar las cuestiones específicas de las OSFL. El encuestado consideró que la "Companion guide for not-for-profits to the IFRS for SMEs", publicada por ACCA¹ aborda cuestiones específicas de las OSFL y, por tanto, es un paso intermedio útil.

- Las subvenciones gubernamentales y no gubernamentales deberían contabilizarse de la misma manera. Esto produciría una variación de la alternativa 1.
- No se distingue entre ingresos con y sin contraprestación (el enfoque adoptado en Australia y en los recientes borradores de exposición (DE) del IPSASB sobre ingresos). En su lugar, se distingue entre ingresos con obligaciones de rendimiento y otros ingresos. Algunas respuestas proponen desarrollar una alternativa basada en los recientes DE del IPSASB (DE 70, Ingresos con *acuerdos vinculantes* y DE 71, Ingresos *sin acuerdos vinculantes*).

2.3 De las respuestas que analizaron la cuestión, más de tres cuartas partes estuvieron de acuerdo con las ventajas y desventajas de cada alternativa expuesta en el documento de consulta. En las respuestas se señalaron los siguientes puntos que deberán tenerse en cuenta al elaborar las orientaciones.

- Una de las respuestas consideraba que el análisis coste-beneficio de las alternativas se basaba en juicios de valor y no en pruebas más sustanciales.
- El reconocimiento de los servicios en especie como ingresos/gastos en los estados financieros puede confundir a algunos usuarios menos sofisticados y puede no ser entendido como un concepto por algunas OSAL (Alternativas 1 y 2).
- El reconocimiento de los servicios en especie como ingresos puede dar lugar a requisitos de información más onerosos para las OSAL que operan en jurisdicciones en las que los requisitos de información externa aumentan en función del incremento de los ingresos (por ejemplo, cuando los requisitos se determinan por referencia a los ingresos anuales) (Alternativas 1 y 2).
- Los servicios en especie pueden reconocerse como ingresos y como un activo, en lugar de como ingresos y gastos, si los hechos y las circunstancias satisfacen los criterios de reconocimiento de un activo.

¹ <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2015/october/companion-guide-nfp-ifrs-sme.html>

- La contabilización de las subvenciones públicas de forma diferente a las demás subvenciones en la alternativa 1 se consideró una ventaja en una respuesta y una desventaja en otra.
- Las alternativas que utilizan condiciones pueden causar dificultades cuando los acuerdos de financiación están mal redactados.
- El documento de consulta no establece qué significa que la OSAL pueda medir las donaciones en especie de forma fiable en las cuatro alternativas.
- En una de las respuestas se afirma que la alternativa 2 no es adecuada para utilizarla con fondos de libre disposición, que la entidad puede gastar de la forma que desee en cualquier momento. Deberían reconocerse como ingresos en el momento de su recepción.

2.4 El análisis de las respuestas a esta cuestión se encuentra en el Anexo A.

Tratamientos alternativos de información financiera

- 2.5 Aunque no hubo consenso en cuanto a la alternativa preferida, las preferencias en las respuestas, junto con los comentarios realizados, proporcionan una indicación del enfoque general preferido por los encuestados.
- 2.6 Una mayoría significativa de los encuestados está a favor de las alternativas que utilizan un enfoque de rendimiento (es decir, que reconocen los ingresos a medida que se satisfacen las condiciones de rendimiento) en lugar de diferir los ingresos para que se ajusten a los gastos. De las respuestas que expresan una preferencia, el 35% apoya la alternativa 4 (basada en las IPSAS, que reconoce los ingresos no procedentes de intercambios a medida que se satisfacen las condiciones (que deben incluir una condición de uso o devolución)); el 27% apoya la alternativa 1 (basada en la norma contable *NIIF para PYME*, que reconoce las subvenciones públicas a medida que se satisfacen las condiciones de rendimiento); y sólo el 12% apoya la alternativa 2 (basada en las NIIF, que difiere los ingresos para que se correspondan con los gastos). Varias respuestas que no apoyaron ninguna opción sugirieron un enfoque basado en la contabilidad propuesta en los recientes DE del IPSASB sobre ingresos, que también reconocen los ingresos a medida que se cumplen las condiciones de rendimiento.
- 2.7 Cabe señalar que la mayoría de las respuestas no distinguieron entre las condiciones de la NICSP 23 (en las que debe darse la condición de "uso o devolución") y las condiciones de la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES* y las

DE del IPSASB (en las que no se exige la condición de "uso o devolución")². Una de las respuestas que apoyaban la alternativa 2 sugería que los ingresos procedentes de donaciones en especie y servicios en especie también se aplazaran cuando ello reflejara el beneficio de los bienes o servicios para la OSAL.

- 2.8 Los encuestados apoyaron claramente la inclusión de excepciones para las donaciones en especie y los servicios en especie, debido a las dificultades prácticas que experimentarían algunas OSAL, en particular si no disponen de los sistemas de información pertinentes. En los casos en que las respuestas apoyaban un enfoque basado en las NICSP, se inclinaban por la alternativa 4, que incluía dichas excepciones. Se apoyó claramente el uso de estas excepciones en otras alternativas, y varias respuestas que apoyaban la alternativa 1 sugirieron específicamente que se adoptaran estas excepciones. Algunas respuestas consideraron que el uso de las excepciones ayudaría al análisis de costes y beneficios.
- 2.9 Se han identificado una serie de cuestiones que habrá que tener en cuenta a la hora de elaborar las orientaciones. En los apartados 2.10 a 2.17 se exponen las cuestiones clave.
- 2.10 **Reconocimiento y medición de los regalos en especie y los servicios en especie.** Hubo poco consenso sobre las circunstancias en las que deben reconocerse los regalos y servicios en especie, y sobre cómo deben medirse. En algunas respuestas subyace el concepto de materialidad, aunque no siempre se menciona directamente. Los distintos tipos de regalos en especie generaron opiniones diferentes.
- *Donaciones de activos fijos.* En general, las respuestas consideraron que estas partidas, y los ingresos correspondientes, debían reconocerse debido a su importancia.
 - *Bienes donados para la reventa.* En general, se ha apoyado la idea de permitir que los ingresos procedentes de bienes donados para su reventa se reconozcan cuando se vendan los artículos.
 - *Bienes donados para su uso o distribución.* Se han expresado diferentes opiniones sobre la conveniencia de reconocer los ingresos (y los gastos correspondientes) procedentes de estos artículos, siendo uno de los

² Una respuesta señaló que en el Reino Unido una condición que permite la recuperación, en determinadas circunstancias, de un recurso por parte del donante no impide necesariamente el reconocimiento de los ingresos si el reembolso no es probable, y que este enfoque se considera generalmente que funciona bien en la práctica.

factores la importancia relativa. Una de las respuestas sugiere que se considere la posibilidad de reconocer los bienes donados para su posterior distribución a su valor razonable en el momento de la recepción, cuando se conozca el coste para el donante, siendo el coste para el donante un sustituto del valor razonable.

- *Servicios donados.* Hubo una aceptación significativa (pero no universal) de que medir el valor de los servicios en especie podría ser difícil, y que esto justificaría que las OSAL no reconocieran los ingresos (ni los gastos correspondientes). Algunas sugerencias fueron que los ingresos y los gastos sólo se reconozcan cuando los servicios donados se compren de otro modo; que las donaciones de tiempo se diferencien entre las donadas por empresas o profesionales y las proporcionadas por voluntarios en general; y que los servicios donados se reconozcan cuando sean importantes para la OSAL.

- 2.11 **La comparabilidad** se planteó en dos contextos diferentes. Las subvenciones gubernamentales y no gubernamentales deberían contabilizarse de la misma manera para garantizar la comparabilidad; y algunas respuestas sugirieron que el reconocimiento de los servicios en especie es necesario para garantizar la comparabilidad entre OSAL.
- 2.12 Se consideró que la **información** era esencial para comprender los estados financieros, por ejemplo en relación con el uso de excepciones y la distinción entre subvenciones de capital e ingresos.
- 2.13 **Condiciones no relacionadas con el rendimiento.** En las respuestas se destaca la necesidad de que las orientaciones aborden las condiciones no relacionadas con el rendimiento (como el tiempo), así como las condiciones de rendimiento.
- 2.14 **Condiciones y restricciones.** En las respuestas se destaca la necesidad de orientación sobre la distinción entre condiciones y restricciones.
- 2.15 **Coherencia entre el otorgante y el receptor.** Una respuesta sugirió que es importante que haya coherencia entre el proveedor de los fondos y el receptor de los mismos. En otras palabras, si la guía da lugar a que el otorgante reconozca un gasto, no debería permitir que el receptor difiera el reconocimiento. Si la transacción da lugar a un activo para una de las organizaciones que participan en la transacción, no debería permitir que la otra

organización reconozca un activo. Si el otorgante no tiene un activo, el receptor no puede tener un pasivo.³

- 2.16 **Promesas.** En una de las respuestas se comenta que hay que tener cuidado para garantizar que los criterios de reconocimiento de los ingresos y, en concreto, de los ingresos sin contraprestación, excluyan los ingresos prometidos pero en los que la OSAL no tiene medios para exigir el pago al donante potencial.
- 2.17 En las respuestas se considera que la **sencillez y la practicidad** de la aplicación son importantes para las OSAL. Esta cuestión se citó en apoyo de las alternativas 1, 2 y 4.

Consideraciones prácticas

- 2.18 Más de tres cuartas partes de las respuestas a esta pregunta señalan problemas prácticos. Las cuestiones más significativas se encuentran en los apartados 2.19 a 2.26.
- 2.19 **Los umbrales de auditoría**, cuando se basan en los ingresos. Las opciones que aplazan los ingresos hasta que se realizan las actividades pueden dar lugar a un reconocimiento más uniforme de los ingresos y, por tanto, pueden evitar que una OSAL esté por encima del umbral de auditoría en algunos años y por debajo en otros. Una respuesta sugirió un estado separado que complementara la cuenta de resultados para las transacciones sin contraprestación, basándose en que esto podría evitar dificultades con los umbrales de auditoría.
- 2.20 La Secretaría opina que los umbrales de auditoría son una cuestión que compete a los reguladores de las OSAL y no debería ser considerada por el proyecto IFR4NPO. La cuestión más importante es normalizar la información financiera para que estos reguladores puedan tomar sus decisiones basándose en una información de mayor calidad y más coherente.
- 2.21 **Fiscalidad.** De manera similar a los umbrales de auditoría, los umbrales o importes de los impuestos pueden verse afectados por opciones que aumenten

³ Este enfoque sería incoherente con el uso de excepciones; un donante puede reconocer un gasto por los servicios prestados, pero la OSAL receptora puede no reconocer los ingresos. Las diferencias contables también pueden derivarse de que el receptor y el donante dispongan de información diferente sobre el cumplimiento de las condiciones de rendimiento.

o disminuyan los ingresos, dependiendo de la base para gravar a las OSFL en una jurisdicción concreta.

- 2.22 **Medición de los regalos en especie.** En algunas respuestas se señalan dificultades prácticas para medir las donaciones en especie, además de las que se analizan en el documento de consulta. En algunas jurisdicciones, es posible que no exista un mercado desarrollado en el que puedan medirse los bienes; los artículos donados pueden estar totalmente depreciados o requerir recursos adicionales para ponerlos en condiciones de funcionamiento; y los artículos pueden ser impuestos a las OSAL y raramente puestos en uso.
- 2.23 **Medición de los servicios en especie.** Las OSAL pueden necesitar un método sistemático para registrar las horas de trabajo voluntario y asignar precios razonables a los servicios prestados para reconocer los servicios en especie. Una respuesta parece estar en desacuerdo con "la afirmación de que las transacciones sin contraprestación no pueden consignarse en los estados financieros a menos que puedan medirse con fiabilidad⁴", señalando que las cuentas del sector privado se basan en gran medida en la estimación para apoyar el reconocimiento. Otras respuestas consideran que es poco probable que una OSAL adquiera servicios e instalaciones equivalentes a los que han sido donados por razones de asequibilidad, por lo que establecer un valor fiable es muy problemático.
- 2.24 **Elementos de intercambio y no intercambio.** Se debe considerar la forma en que las OSAL deben informar sobre las transacciones que tienen elementos de intercambio y no intercambio.
- 2.25 **Condiciones no basadas en el rendimiento.** Algunas subvenciones incluyen condiciones que no se basan en el rendimiento de la OSAL. Se necesitarán orientaciones específicas sobre esta cuestión.
- 2.26 **Creación de capacidades.** En algunas respuestas se señala la necesidad de desarrollar la capacidad y la buena comunicación para que las OSAL puedan aplicar con éxito las orientaciones propuestas. En parte, esto refleja los niveles significativos de juicio que se requieren en la contabilidad de los ingresos no monetarios.

Pregunta 1: ¿Tienen los miembros del CTC algún comentario sobre la respuesta al documento de consulta?

⁴ Las Normas Contables NIIF, la Norma Contable NIIF para PYMES y las NICSP sólo permiten reconocer una partida si puede medirse de forma fiable.

3. Evolución de la norma contable *NIIF para PYMES*

- 3.1 El 8 de septiembre de 2022, el IASB emitió una versión preliminar de la tercera edición de la Norma Contable *NIIF para PYMES*, para su consulta. El análisis de este documento se basa en una versión preliminar de este DE, por lo que está sujeto a cambios.
- 3.2 La Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES* tiene dos secciones que cubren los ingresos. La sección 24, Subvenciones públicas, aborda la contabilización de las transacciones sin contraprestación. Esta sección (que contiene siete párrafos) establece los principios de alto nivel que deben seguirse, sin proporcionar más detalles.
- 3.3 En cambio, la sección 23, Ingresos procedentes de contratos con clientes, se basa ahora en los principios de la NIIF 15. Esta sección revisada, con 129 párrafos, parece mucho más detallada que la mayoría de las demás secciones de la Norma Contable *NIIF para las PYMES*.
- 3.4 Algunas de las orientaciones más detalladas de la sección 23 pueden ser ahora pertinentes para elaborar orientaciones sobre las transacciones sin contraprestación. En el contexto de las subvenciones públicas, la sección 24 establece los siguientes principios:
- Las subvenciones que no imponen al beneficiario condiciones específicas de rendimiento futuro se reconocen como ingresos cuando el producto de la subvención es exigible.
 - Una subvención que impone al beneficiario condiciones de rendimiento futuras especificadas se reconoce en los ingresos sólo cuando se cumplen las condiciones de rendimiento.
 - Las subvenciones recibidas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos se reconocen como un pasivo.
- 3.5 Los requisitos del artículo 23 se resumen a continuación. La terminología utilizada difiere de la del artículo 24 (por ejemplo, el artículo 24 se refiere a las condiciones de ejecución, mientras que el artículo 23 se refiere a las promesas de un contrato), pero los principios subyacentes son los mismos.
- 3.6 La sección 23 adopta el mismo modelo de cinco pasos que se encuentra en la NIIF 15.
- Paso 1: Identificar el/los contrato/s 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

En el anexo B se exponen las etapas y las cuestiones clave asociadas a cada una de ellas.

4. Evolución de las IPSAS

- 4.1 El IPSASB emitió dos borradores de exposición (ED) en febrero de 2020 que pretendían reemplazar las IPSAS de ingresos existentes. ED 70, *Ingresos con obligaciones de desempeño* y ED 71, *Ingresos sin obligaciones de desempeño*. Desde entonces, el pensamiento del IPSASB ha evolucionado, y se está desarrollando una NICSP que cubre todos los ingresos.
- 4.2 El análisis de este documento se basa en el proyecto de texto presentado al IPSASB en su reunión de junio de 2022 y está sujeto a cambios. Se espera un nuevo borrador de exposición a principios de 2023, y se espera que las NICSP definitivas se completen hacia finales de 2023.
- 4.3 El proyecto de nuevas NICSP señala que los ingresos pueden provenir de transacciones sin acuerdos vinculantes (contratos y acuerdos equivalentes) o de transacciones con acuerdos vinculantes. Esta es la principal distinción en el proyecto de nuevas NICSP.
- 4.4 Los ingresos procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes se reconocen en el superávit o el déficit en el momento de su recepción, ya que no existen obligaciones impuestas al receptor. Esto es coherente con el enfoque adoptado en la sección 24 de la norma contable *NIIF para las PYME*.
- 4.5 Para los ingresos procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes, el proyecto de nuevas NICSP adapta el modelo de cinco pasos de la NIIF 15 para aplicarlo a una gama más amplia de obligaciones, denominadas obligaciones de cumplimiento.
- 4.6 El proyecto de nuevas NICSP define 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*". "Por lo tanto, las obligaciones de cumplimiento pueden estar más cerca de las condiciones de rendimiento de la Sección 24 de la Norma Contable *NIIF para las PYMES* que de las promesas de la Sección 23.

- 4.7 La inclusión de una gama más amplia de obligaciones cubiertas por las obligaciones de cumplimiento significa que el proyecto de nuevas NICSP incluye orientaciones adicionales o modificadas en comparación con la NIIF 15. Algunas de estas orientaciones pueden ser útiles para el desarrollo de las INPAG; las áreas clave de las orientaciones adicionales o modificadas incluyen:

Identificación de las obligaciones de cumplimiento	La orientación abarca las obligaciones de utilizar recursos internamente; esta orientación requiere la identificación de bienes o servicios distintos adquiridos o desarrollados por el receptor.
Reconocimiento de un pasivo	Especificación de que cuando una entidad recibe fondos antes de satisfacer sus obligaciones de cumplimiento, esto dará lugar a un pasivo. Este enfoque puede ser más fácil de entender para las OSAL que el de la Sección 23 de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i> .
Satisfacción de una obligación de cumplimiento	Orientación para determinar si una obligación de cumplimiento de utilizar recursos internamente se satisface 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 ese bien o servicio.

- 4.8 Si bien las orientaciones adicionales del proyecto de nuevas NICSP pueden ser útiles para desarrollar la sección de ingresos sin contraprestación de las INPAG, cabe señalar que el nivel de complejidad es comparable al de la NIIF 15. Por consiguiente, aunque el enfoque adoptado en el nuevo proyecto de NICSP puede ser útil, el texto deberá simplificarse y adaptarse al desarrollar las INPAG.

5. Enfoque que debe adoptarse en el INPAG

- 5.1 Como resultado de las modificaciones propuestas tanto en la Norma Contable *NIIF para PYMES* como en las NICSP, es probable que los principios subyacentes en la contabilización de los ingresos en los tres marcos internacionales sean similares y se basen en el cumplimiento de las condiciones de rendimiento. La

secretaría del INPAG opina que, por lo tanto, el INPAG debería adoptar estos principios en la contabilización de los ingresos.

- 5.2 El enfoque que se está desarrollando para el proyecto de nuevas NICSP probablemente sea útil para cubrir algunos tipos de ingresos no procedentes de intercambios que tendrán las OSAL, pero que no se abordan plenamente en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYME*. Sin embargo, el calendario de estos desarrollos puede significar que el texto final no esté disponible cuando se desarrolle el INPAG.
- 5.3 La nueva norma IPSAS se está desarrollando como una norma única, en la que se integran las transacciones sin contraprestación. La norma de contabilidad de las *NIIF para las PYME* distingue entre ingresos y subvenciones públicas. Disponer de una sección sobre ingresos propios (ingresos de cambio) y otra sobre subvenciones y donaciones (ingresos no de cambio), podría resultar más intuitivo para las OSAL.
- 5.4 En consecuencia, hay tres opciones para desarrollar el INPAG.

Opción 1 - Incorporar las orientaciones para las operaciones de intercambio mediante referencias cruzadas.

Los requisitos para los ingresos de cambio se basarían en la Sección 23 de la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*. Los requisitos para los ingresos no procedentes de intercambios tomarían los principios de la sección 24 *Subvenciones públicas* y añadirían orientaciones adicionales cuando fuera necesario. Cuando estas orientaciones existan en la sección 23, podrían incorporarse mediante referencias cruzadas para evitar la duplicación. También se incluirían orientaciones adicionales, basadas en el proyecto de las nuevas NICSP, cuando fueran útiles.

La secretaría del INPAG no recomienda este enfoque, ya que es probable que la incorporación de las orientaciones de la sección 23 mediante referencias cruzadas sea difícil de seguir, especialmente cuando las orientaciones adicionales se encuentran en la sección 24. Además, los requisitos de la sección 23 pueden ser demasiado complejos para los ingresos no procedentes de la bolsa.

Opción 2 - Desarrollar un único conjunto de requisitos para todos los ingresos

El INPAG incluiría un único conjunto de requisitos que abarcaría los ingresos con y sin contraprestación, reproduciendo de hecho el enfoque adoptado en el

proyecto de nuevas NICSP. Esto reemplazaría el texto de las Secciones 23 y 24 de la Norma Contable *NIIF para PYMES*.

La secretaría del INPAG no recomienda este enfoque. Requeriría importantes recursos adicionales para desarrollar el enfoque, ya que los ingresos de cambio no están incluidos en esta fase del INPAG. Además, no está claro que disponer de un único conjunto de orientaciones sobre los ingresos sea lo más útil para los usuarios del INPAG. Existe el riesgo de que el desarrollo del proyecto de las nuevas NICSP no se complete a tiempo para constituir la base del texto de las INPAG. Estos factores supondrían un alto riesgo para el desarrollo de las orientaciones sobre ingresos para la ED2.

Opción 3 - Desarrollar los requisitos para los ingresos no procedentes del intercambio, mantener los requisitos para los ingresos procedentes del intercambio

La sección 23 de la Norma Contable *NIIF para PYMES* se mantendría sin cambios para los ingresos de cambio. La sección 24 sería sustituida por nuevos requisitos para los ingresos sin contraprestación. Las orientaciones pueden tomarse de la sección 23 cuando sean pertinentes, y complementarse con las orientaciones adicionales del proyecto de nuevas NICSP (especialmente en lo que respecta a las restricciones del financiador que no implican una transferencia de bienes o servicios a otras partes). Deberá determinarse la ubicación de estas orientaciones (texto básico o orientaciones de aplicación).

La secretaría de INPAG recomienda este enfoque como la solución más práctica para desarrollar INPAG en el tiempo disponible. Propone que la nueva sección de ingresos no procedentes del intercambio se denomine Subvenciones y donaciones.

Pregunta 2: ¿Está de acuerdo el GAT con el enfoque propuesto para los desarrollos en las secciones pertinentes del INPAG?

6. Próximos pasos

Enfoque general

- 6.1 No hay mucho desacuerdo en que, cuando una OSAL recibe donaciones y subvenciones sin ningún tipo de restricción en su uso, los ingresos deben

reconocerse cuando se reciben las donaciones (o cuando se reciben, si es antes).

- 6.2 Hay menos consenso sobre el momento en que una OSAL debe reconocer los ingresos cuando una subvención o donación tiene restricciones impuestas por el financiador, aunque la mayoría de los encuestados que indicaron una alternativa preferida apoyaron el reconocimiento de los ingresos a medida que se cumplen las condiciones de rendimiento⁵.
- 6.3 El reconocimiento de los ingresos de forma sistemática a lo largo de los periodos en los que se reconoce el gasto correspondiente (el enfoque de la NIC 20) sólo recibió un apoyo limitado por parte de los encuestados. Este enfoque requeriría que los importes diferidos se reconocieran como pasivos y es problemático, ya que estos importes no se ajustan a la definición de pasivo de la sección 2. Por lo tanto, este enfoque no es conceptualmente sólido.
- 6.4 Reconocer los ingresos sólo cuando se recibe el efectivo u otro activo (como propone uno de los encuestados) es contrario a los conceptos y principios de la sección 2, que se basan en el devengo.

Pregunta 3: ¿Está de acuerdo el CTC en que las donaciones y subvenciones recibidas sin ningún tipo de restricción en cuanto a su uso, deben reconocerse cuando se reciban las donaciones (o se reciban, si es antes)?

Pregunta 4: ¿Está de acuerdo el CTC en que, cuando la donación o la subvención están limitadas en su uso, el reconocimiento de los ingresos debe producirse a medida que se cumplen las condiciones de rendimiento?

- 6.5 En las normas internacionales actuales existen dos variantes principales del enfoque de la condición de rendimiento. Con arreglo a la NICSP 23, para que exista una condición de rendimiento debe haber una condición de "uso o devolución" en el acuerdo de financiación. Este no es el caso en el enfoque de las subvenciones públicas de la Norma Contable *NIIF para las PYME*.
- 6.6 La Secretaría del INPAG opina que pueden existir condiciones de ejecución sin que exista una condición de "uso o devolución" en el acuerdo de financiación.

⁵ En este documento se utiliza el término "condiciones de rendimiento", ya que es el que se emplea en la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*. El término equivalente utilizado en el proyecto de nuevas NICSP es "obligaciones de cumplimiento", mientras que los términos "restricciones" y "condiciones" se utilizan en la NICSP 23. La cuestión de qué término debe utilizarse se discute más adelante en este documento.

Una OSAL puede tener una responsabilidad si el financiador puede exigir el cumplimiento, independientemente de que el acuerdo incluya una condición de "uso o devolución". Además de ser coherente con el enfoque de las subvenciones públicas en la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*, este enfoque es coherente con los conceptos y principios de la Sección 2 y con las últimas reflexiones del IPSASB expuestas en los borradores de exposición (ED) 70 y 71 y en posteriores documentos del orden del día.

Pregunta 5: ¿Está de acuerdo el CTC en que pueden existir condiciones de rendimiento sin que exista una condición de "uso o devolución" en el acuerdo de financiación?

Condiciones de rendimiento

- 6.7 La Norma Contable *NIIF para PYMES* hace referencia a las condiciones de rendimiento sin definir el término (las condiciones de rendimiento incluidas en el glosario se encuentran en la sección de pagos basados en acciones). Se necesitarán orientaciones adicionales sobre lo que constituye una condición de rendimiento y la Secretaría del INPAG también estudiará qué término debe utilizarse.
- 6.8 Una cuestión clave a la hora de determinar si existe una condición de rendimiento es que ésta debe ser específica, de modo que pueda evaluarse su cumplimiento. Si la condición de rendimiento no es específica, no será posible determinar si la condición de rendimiento se ha cumplido o cuándo. La Secretaría del INPAG ha identificado los siguientes escenarios que deberán ser considerados en el desarrollo de la guía:
- 6.9 **Una OSAL está obligada por un otorgante/donante a entregar bienes o servicios a beneficiarios específicos** - esto es análogo a la satisfacción de las promesas en la sección de ingresos procedentes de contratos con clientes de la Norma Contable *NIIF para las PYMES*, y debería plantear pocas dificultades ya que los bienes, servicios y beneficiarios deberían estar claramente identificados en el acuerdo de financiación.
- 6.10 **Si un donante exige a una OSAL que compre o desarrolle un activo no corriente**, se necesitarán orientaciones para determinar si los ingresos deben reconocerse a medida que se desarrolla el activo o cuando se completa. También se requerirán orientaciones sobre la separación de las condiciones de rendimiento para la compra o el desarrollo del activo y las condiciones de rendimiento para

la posterior explotación del activo. Esto está en consonancia con las orientaciones que está elaborando el IPSASB.

- 6.11 **Si el donante exige a una OSAL que utilice la donación o subvención internamente, se** necesitarán orientaciones para determinar cuándo la condición de rendimiento es específica. Si la condición de rendimiento no es específica, el financiador no podrá exigir el rendimiento y los ingresos deberán reconocerse inmediatamente. Ejemplos de este tipo de condición serían la realización de cursos de formación internos y el uso de la donación o subvención para prestar servicios en general.

Pregunta 6: ¿Está de acuerdo el GAT con las propuestas de orientación sobre las condiciones de rendimiento? ¿Hay otras situaciones que deban abordarse?

- 6.12 Algunas donaciones y subvenciones pueden estar sujetas a la restricción de que se utilicen en un periodo de tiempo determinado, pero sin más limitaciones. Se necesitarán orientaciones para determinar si dichas limitaciones son condiciones de rendimiento (es decir, si las limitaciones son específicas y pueden ser aplicadas por los financiadores). Esta cuestión se plantea porque una OSAL podría incurrir en gastos y determinar en una fecha posterior si los financia con su financiación general, con las donaciones o subvenciones concedidas, o con una mezcla de ambas. Si la restricción no es una condición de rendimiento, los ingresos deben reconocerse inmediatamente. La donación o subvención se presentaría en los estados financieros como ingresos con restricciones, pero el reconocimiento de los ingresos no se diferiría. Las orientaciones tendrían que remitirse a las secciones 3-10 sobre los estados financieros.

Pregunta 7: ¿Considera el GAT que las limitaciones temporales son condiciones de rendimiento? En caso negativo, ¿está de acuerdo el GAT con el tratamiento contable propuesto para las limitaciones que no son condiciones de rendimiento?

- 6.13 Algunas donaciones y subvenciones pueden estar sujetas a la condición de que se utilicen para un fin determinado (de carácter general, por ejemplo, para la atención sanitaria), pero sin más limitaciones. Al igual que en el caso de las limitaciones de tiempo, será necesario dar orientaciones para determinar si dichas limitaciones son condiciones de rendimiento.

Pregunta 8: ¿Considera el GAT que las restricciones de propósito general son condiciones de rendimiento? En caso negativo, ¿está de acuerdo el GAT con el tratamiento contable propuesto para las restricciones que no son

- 6.14 Uno de los encuestados considera que las subvenciones oficiales y las no oficiales deben tratarse de forma diferente. La secretaría del INPAG considera que la naturaleza de las subvenciones oficiales y no oficiales es la misma, es decir, ingresos sin contraprestación, y que no debería haber ninguna diferencia en el reconocimiento y la medición de estas subvenciones. La relación de una OSAL con un gobierno puede ser diferente a sus relaciones con otros financiadores, y esto puede justificar la divulgación por separado de las subvenciones gubernamentales, dependiendo de las circunstancias de la OSAL.

Pregunta 9: ¿Está el CTC de acuerdo con la opinión de la secretaría del INPAG sobre las subvenciones?

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

- 6.15 La alternativa 4 del documento de consulta proponía una serie de excepciones a los principios de reconocimiento y medición por razones de coste-beneficio. Una de las excepciones (no exigir el reconocimiento de los servicios en especie) se tomó de la NICSP 23, y otras (relativas a diversos tipos de regalos en especie) se tomaron de las normas nacionales. En general, los encuestados apoyaron que se permitiera el uso de estas excepciones, independientemente de la alternativa que se adoptara. La secretaría del INPAG también está a favor de permitir el uso de estas excepciones, aunque reconoce que el uso de estas excepciones puede dar lugar a una contabilidad diferente entre la OSAL y el financiador.
- 6.16 La NICSP 23 permite, pero no exige, que las entidades reconozcan los servicios en especie. Este enfoque se adopta debido a las dificultades para identificar y medir los servicios en especie, especialmente cuando los servicios prestados no se habrían comprado de otro modo.
- 6.17 Algunas normas nacionales exigen que los servicios en especie se reconozcan como ingresos en circunstancias específicas
- Cuando los servicios se comprarían de otro modo (se reconocen ingresos y un gasto).

- Cuando los servicios implican mano de obra cualificada o profesional que de otro modo se compraría (se reconocen ingresos y un gasto).
 - Cuando los servicios implican la creación de un activo no corriente (se reconocen los ingresos y un elemento del coste del activo).
- 6.18 Otras normas nacionales exigen o permiten el reconocimiento de los servicios en especie en todos los casos en que puedan medirse con fiabilidad. La valoración suele hacerse por su valor razonable. En los casos en que los servicios se habrían comprado de otro modo, éste será a menudo el valor para la OSAL (el importe que habría tenido que pagar de otro modo).
- 6.19 Cuando no se reconocen los servicios en especie, las normas nacionales suelen exigir que se informe sobre los servicios significativos recibidos. Si se exige el reconocimiento de los servicios en especie en algunas circunstancias, las orientaciones tendrán que ser claras sobre cuándo se exige el reconocimiento.
- 6.20 La secretaría del INPAG propone adoptar el enfoque de la NICSP 23, según el cual se permite, pero no se exige, que las OSAL reconozcan los servicios en especie como ingresos. Sin embargo, puede ser conveniente exigir el reconocimiento de los servicios en especie en las circunstancias específicas identificadas en las normas nacionales, y está solicitando la opinión de los miembros del GAT sobre si debe exigirse el reconocimiento en algunos o todos estos casos.

Pregunta 10: ¿Está de acuerdo el CTC con el principio de que el reconocimiento de los ingresos por servicios en especie debe permitirse pero no exigirse?

- 6.21 La NICSP 23 exige que todos los regalos en especie se reconozcan y valoren de acuerdo con dicha norma. Sin embargo, algunas normas nacionales prevén excepciones para determinados tipos de regalos en especie, y quienes respondieron al documento de consulta apoyaron la inclusión de estas excepciones en la INPAG.
- 6.22 La secretaría del INPAG apoya la inclusión de las excepciones y propone los siguientes tratamientos:
- **Una OSAL recibe un activo no corriente (por ejemplo, un vehículo o un edificio):** la OSAL debe reconocer el activo y medirlo a su valor razonable, sin que se permita ninguna excepción cuando el activo recibido sea importante.

- **Una OSAL recibe artículos para su reventa:** cuando los artículos recibidos son de gran volumen y bajo valor, la OSAL debería estar autorizada a no reconocer los ingresos (y, por lo tanto, a no reconocer los artículos como existencias) en el momento de la recepción, sino a reconocer los ingresos siempre y cuando los artículos se vendan posteriormente. Este tratamiento permitido deberá ser contemplado en la sección de Inventario del INPAG. Si la OSAL recibe artículos de gran valor para su reventa, éstos deberán reconocerse como ingresos en el momento de su recepción, del mismo modo que se reconocerían como ingresos las donaciones de activos no corrientes.
- **Una OSAL recibe artículos para distribuirlos a los beneficiarios o para su propio uso (ya sea para prestar servicios o con fines administrativos):** la OSAL debería estar autorizada a no reconocer los ingresos (y, por tanto, a no reconocer los artículos como existencias) en el momento de la recepción, sino a reconocer los ingresos y los gastos siempre y cuando los artículos se distribuyan o utilicen posteriormente (siempre y cuando los ingresos y los gastos puedan medirse con fiabilidad). Este tratamiento permitido deberá incluirse en la sección de existencias de las INPAG.

Pregunta 11: ¿Está de acuerdo el CTC con el tratamiento propuesto para las donaciones en especie?

- 6.23 Dado que la razón para permitir las excepciones es evitar que los costes para los OSAL superen los beneficios para los usuarios de los estados financieros de los OSAL, las directrices tendrán que especificar cuándo se permite el uso de las excepciones. Esto podría ser una opción de política contable disponible para todas las OSFL. Alternativamente, el uso de las excepciones podría permitirse como una "exención por coste o esfuerzo indebido", tal como se establece en la sección 2 del INPAG. Ello exigiría a las OSAL reconocer los servicios y regalos en especie a menos que el coste o el esfuerzo que suponga el suministro de la información supere sustancialmente los beneficios para los usuarios de los estados financieros.
- 6.24 Pueden ser apropiados diferentes enfoques para las diversas excepciones que se están considerando; por ejemplo, permitir una elección de política contable para los servicios en especie, pero sólo permitir una "exención por coste o esfuerzo indebido" para los regalos en especie.



Pregunta 12: ¿Deben permitirse las excepciones a los requisitos de reconocimiento y medición como una opción de política contable o como una exención de costes o esfuerzos indebidos?

Pregunta 13: ¿Debe adoptarse el mismo enfoque para todas las excepciones, o debe haber requisitos diferentes para las distintas excepciones?

Septiembre de 2022

Anexo A: Respuestas detalladas a las cuestiones específicas que deben comentarse

Pregunta	Respuesta	Número	%	% de respuesta
SMC 3(a) ¿Está de acuerdo con la descripción de la cuestión 3 - Ingresos no procedentes del intercambio? - en el documento de consulta? En caso negativo, ¿por qué no?	De acuerdo	22	32%	81%
	No estoy de acuerdo	4	6%	15%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1%	4%
	<i>No 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? Si no es así, describa las alternativas prácticas adicionales que propone y explique por qué deberían considerarse.	De acuerdo	20	29%	71%
	No estoy de acuerdo	8	12%	29%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%	0%



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Pregunta	Respuesta	Número	%	% de respuesta
	<i>No respuesta</i>	41	59%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(c) ¿Está usted de acuerdo con las ventajas y desventajas expuestas para cada tratamiento contable alternativo de la cuestión 3? Si no está de acuerdo, exponga los cambios que propone y por qué deberían hacerse.	De acuerdo	20	29%	77%
	No estoy de acuerdo	6	9%	23%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%	0%
	<i>No respuesta</i>	43	62%	
TOTAL		69	100%	100%



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Pregunta	Respuesta	Número	%	% de respuesta
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>No respuesta</i>	43	62%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(e) Si está a favor de una alternativa distinta de la 4 para la cuestión 3, ¿considera que las excepciones al reconocimiento y medición de los regalos en especie y los servicios en especie deberían estar disponibles en su opción preferida?	De acuerdo	15	22%	88%
	No estoy de acuerdo	2	3%	12%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%	0%
	<i>No respuesta</i>	52	75%	



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Pregunta	Respuesta	Número	%	% de respuesta
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(f) ¿Existen consideraciones prácticas, por ejemplo, impactos 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%
	No estoy de acuerdo	5	7%	23%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%	0%
	No respuesta	47	68%	
TOTAL		69	100%	100%

Anexo B

El modelo de cinco etapas de la NIIF 15 y las cuestiones clave asociadas a cada etapa se exponen en el cuadro siguiente:

Paso	Cuestiones clave
Paso 1: Identificar el/los contrato/s con un cliente	<p>Un contrato debe tener las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> • las partes del contrato han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones; • la entidad puede identificar los derechos de cada parte en relación con los bienes o servicios que se van a transferir; • la entidad puede identificar las condiciones de pago de los bienes o servicios a transferir; • el contrato tiene contenido comercial; y • es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se van a transferir al cliente. <p>Este paso también incluye orientaciones sobre cuándo deben combinarse los contratos y cómo contabilizar las modificaciones de los mismos.</p> <p>Esta orientación puede aplicarse en general a los acuerdos de financiación.</p>
Paso 2: Identificar las promesas del contrato	<p>La entidad debe identificar cada promesa de transferencia de un bien o servicio distinto (o un conjunto de bienes o servicios distinto). <i>(Este requisito de que una promesa se refiera a la transferencia de un bien o servicio distinto puede ser más estricto que la condición de ejecución equivalente de la sección 24).</i></p> <p>Un bien o servicio es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que están a su disposición (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y • la promesa de la entidad es transferir el bien o el servicio de forma separada de otras promesas del contrato.



	<p>Algunos acuerdos de financiación exigen que la OSAL entregue bienes o servicios distintos (normalmente a terceros y no al financiador), por lo que esta orientación puede ser pertinente. Sin embargo, otros acuerdos de financiación pueden incluir diferentes condiciones de rendimiento (promesas), que la orientación de la sección 23 no aborda.</p> <p>Este paso también incluye orientaciones adicionales que cubren, por ejemplo, las tarifas iniciales y las opciones del cliente para los bienes o servicios adicionales.</p>
<p>Paso 3: Determinar el precio de la transacción</p>	<p>El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente, excluyendo los importes cobrados por cuenta de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).</p> <p>La guía aborda una serie de cuestiones que pueden surgir a la hora de determinar el precio de la transacción, entre ellas:</p> <ul style="list-style-type: none">• Contraprestación variable (por ejemplo, cuando el importe puede verse afectado por descuentos, bonificaciones o penalizaciones);• Venta con derecho a devolución (por ejemplo, cuando el cliente compra artículos en régimen de venta o devolución);• El valor temporal del dinero (es decir, la necesidad de descontar los importes que no se recibirán hasta dentro de un año); y• Contraprestación no monetaria. <p>Algunas de estas orientaciones pueden ser relevantes para los ingresos sin contraprestación.</p>
<p>Paso 4: Asignar el precio de la transacción a las promesas del contrato</p>	<p>La entidad debe asignar el precio de la transacción a cada promesa en proporción al precio de venta independiente de cada artículo, sin perjuicio de las variaciones debidas a descuentos o contraprestaciones variables.</p>



	<p>El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería el bien o servicio (que se promete en un contrato) por separado a un cliente.</p> <p>Este paso incluye orientaciones sobre la asignación de descuentos y contraprestaciones variables, y sobre cómo contabilizar los cambios en el precio de la transacción.</p> <p>Esta orientación puede no ser relevante para los acuerdos de financiación a menos que la OSAL venda los bienes o servicios cubiertos por el acuerdo.</p>
<p>Paso 5: Reconocer los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface una promesa</p>	<p>Una entidad reconoce los ingresos cuando (o a medida que) satisface la promesa de transferir un bien o servicio a un cliente. Un bien o servicio se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese bien o servicio.</p> <p>La entidad debe determinar si la promesa se cumple a lo largo del tiempo o en un momento dado, y este paso incluye orientaciones sobre los criterios que deben cumplirse para que una promesa se cumpla a lo largo del tiempo.</p> <p>Cuando una promesa se satisface a lo largo del tiempo, este paso incluye orientaciones para medir el progreso hacia la completa satisfacción de la promesa.</p> <p>Las promesas que no se satisfacen a lo largo del tiempo se satisfacen en un momento determinado, y este paso incluye una guía para determinar ese momento.</p>