



Grupo Consultivo de Profesionales (GAP)

Documento temático

PUNTO DEL ORDEN DEL DÍA: PAGED07- 01

12 de septiembre de 2022 - En línea

Ingresos no procedentes de la bolsa

Resumen	En este documento se exponen algunas de las cuestiones clave para el desarrollo de INPAG en relación con los ingresos no procedentes del intercambio (subvenciones y donaciones).
Propósito/Objetivo del documento	Permitir que los miembros del GAP consideren las cuestiones prácticas asociadas a estos temas que deberán tenerse en cuenta a la hora de desarrollar la sección de ingresos no bursátiles del INPAG.
Acrónimos	<ul style="list-style-type: none">• INPAG: International Non-Profit Accounting Guidance, la guía que está desarrollando el proyecto IFR4NPO.• NPO: Organización sin ánimo de lucro• IPSAS: Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público• NIC: Norma Internacional de Contabilidad• ED: Borrador de exposición• TAG: Grupo Asesor Técnico
Preparado por	Paul Mason
Acciones para esta reunión	Asesorar sobre: <ul style="list-style-type: none">• El funcionamiento de las condiciones de rendimiento• Limitaciones de tiempo• Excepciones para los servicios en especie



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

- Excepciones para las subvenciones en especie
- Uso de las excepciones

Grupo Consultivo de Profesionales

Ingresos no procedentes de la bolsa

1. Propuestas del documento de consulta

- 1.1 Este documento abarca los ingresos sin contraprestación, que el documento de consulta explica que "surgen cuando una entidad recibe valor de otra entidad sin dar directamente un valor aproximadamente igual a cambio. "
- 1.2 Los ingresos sin contraprestación son un término que se utiliza en las normas de contabilidad del sector público para abarcar aquellos ingresos que no son por la venta de un bien o servicio. Por ejemplo, los ingresos fiscales que se pagan a los gobiernos son ingresos sin contraprestación, ya que los ciudadanos no obtienen necesariamente algo directamente de igual valor a cambio de los impuestos que pagan. Lo mismo ocurre con las donaciones y las subvenciones, ya que el proveedor de esos ingresos no recibe necesariamente algo directamente de igual valor a cambio, sino que los proporciona en beneficio de otros.
- 1.3 Aunque el término parece aplicable, no es un término que actualmente sea bien comprendido por las organizaciones sin ánimo de lucro. Resulta útil disponer de un término colectivo para estos tipos de ingresos, de modo que la aplicación de los principios pueda comprenderse mejor.

Pregunta 1: ¿Se ajusta el término "ingresos sin contraprestación" a este tipo de transacciones de las OSAL? ¿Existe un término equivalente que pueda entenderse mejor?

- 1.4 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:
- 1.5 **La alternativa 1** exige que todos los ingresos sin contraprestación se reconozcan de acuerdo con la Norma Contable *NIIF para PYMES*. Esto significaría que, para los ingresos sin contraprestación distintos de las subvenciones oficiales, se utilizarían los Conceptos y Principios Generales para aplicarlos a otras transacciones sin contraprestación (es decir, se exigiría a las OSAL que reconocieran los ingresos procedentes de los servicios en especie y de los

regalos en especie cuando pudieran medirse con fiabilidad). Alternativamente, los requisitos de las subvenciones públicas podrían aplicarse a otros ingresos sin contraprestación, ya que es probable que esto dé lugar a una contabilidad similar.

- 1.6 **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 periodos en que la entidad reconoce como gastos los costes correspondientes). Al igual que en la alternativa 1, al aplicar estos principios, las OSAL deberán reconocer los ingresos procedentes de los servicios en especie y de las donaciones en especie que puedan medirse con fiabilidad.
- 1.7 **La alternativa 3** exige que los ingresos sin contraprestación se contabilicen siguiendo los principios de la IPSAS 23 (es decir, los ingresos se reconocen normalmente cuando una OSAL controla los activos, pero se aplazan cuando existen condiciones). El reconocimiento de los ingresos procedentes de los servicios en especie se fomentaría, pero no sería obligatorio. Las donaciones en especie deberán reconocerse cuando puedan medirse de forma fiable.
- 1.8 **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. Las excepciones podrían:
- Permitir que las OSAL reconozcan los ingresos de los regalos en especie donados para su reventa en el punto de venta y no en el momento de la recepción.
 - Permitir que las OSAL no reconozcan el inventario o los ingresos al recibir los regalos en especie donados para su distribución.
 - Permitir que las OSAL reconozcan un ingreso y un gasto cuando los artículos se distribuyen o se utilizan para prestar servicios.
 - Exigir la divulgación de información adicional cuando una OSAL se acoja a una excepción permitida.
- 1.9 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

2.1 Aunque no hubo consenso en cuanto a la alternativa preferida, las preferencias en las respuestas al documento de consulta, junto con los comentarios realizados, proporcionan una indicación del enfoque general preferido por los encuestados:

- De las respuestas que abordan específicamente esta cuestión, una mayoría significativa está a favor de las alternativas que utilizan un enfoque basado en el rendimiento (es decir, que reconocen los ingresos a medida que se satisfacen las condiciones de rendimiento¹) en lugar de diferir los ingresos para que coincidan con 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 de retorno)); el 27% apoya la alternativa 1 (basada en la norma contable *NiIF para las 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 procedentes de subvenciones públicas para que coincidan con los gastos).
- Además, la mayoría de las respuestas que expresaron su preferencia por varias alternativas sugirieron una combinación de las alternativas 1 y 4; y varias respuestas que no apoyaron ninguna opción sugirieron un enfoque basado en la contabilidad propuesta en las recientes DE del IPSASB sobre ingresos, que también reconocen los ingresos a medida que se cumplen las condiciones de rendimiento. Cabe señalar que la mayoría de las respuestas no distinguieron entre las condiciones de la NICSP 23 (en las que debe darse una 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 requiere una condición de "uso o devolución")².

¹ 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 será estudiada por el GAT.

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 ingresos si el reembolso no es probable, y que este enfoque se considera generalmente que funciona bien en la práctica.

- Los encuestados apoyaron claramente la inclusión de excepciones para los regalos en especie y los servicios en especie, sea cual sea la alternativa adoptada. Ello se debe a las dificultades prácticas que experimentarían algunas OSAL, especialmente si no se dispone de los sistemas de información pertinentes. Algunas respuestas también consideraron que el uso de las excepciones ayudaría al análisis de la relación coste-beneficio.
- 2.2 En la reunión de septiembre del GAT se presentarán más detalles sobre las respuestas a esta sección del documento de consulta.

3. El camino a seguir

- 3.1 Como se ha señalado anteriormente, el GAT aún no ha estudiado el análisis de las respuestas ni el posible camino a seguir. La secretaría del INPAG opina actualmente que, cuando las donaciones y las subvenciones tienen condiciones impuestas por el financiador, la sección de ingresos no procedentes del intercambio del INPAG debería desarrollarse utilizando el enfoque de rendimiento. Se solicita la opinión de los miembros del GAP sobre una serie de cuestiones que deberán abordarse en la elaboración de las orientaciones.
- 3.2 No hay mucho desacuerdo en que, cuando una OSAL recibe donaciones y subvenciones sin ninguna restricción en cuanto a su uso, los ingresos deben reconocerse cuando se reciben las donaciones (o se convierten en exigibles, si esto es anterior). Por lo tanto, este documento busca la opinión de los miembros del GAP sobre los casos en los que los acuerdos de financiación imponen algún tipo de restricción sobre el uso de sus subvenciones y donaciones.

Condiciones de rendimiento

- 3.3 La secretaría del INPAG, en consonancia con las opiniones de los encuestados, no apoya 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) porque este enfoque requeriría que los importes diferidos se reconocieran como pasivos. Dado que estos importes no se ajustan a la definición de pasivo que figura en la sección 2, la Secretaría del INPAG no cree que este sea el camino adecuado.

- 3.4 En las normas internacionales actuales existen dos variantes principales del enfoque de la condición de rendimiento. Con arreglo a la NICSP 23, debe haber una condición de "uso o devolución" en el acuerdo de financiación para que exista una condición de rendimiento (es decir, el acuerdo de financiación debe exigir que el receptor devuelva los fondos al donante si no cumple las condiciones de rendimiento del acuerdo). Este no es el caso del enfoque de las subvenciones públicas en la Norma Contable *NIIF para las PYMES*.
- 3.5 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. Una OSAL puede tener un pasivo si el financiador puede exigir el cumplimiento, independientemente de que el acuerdo incluya una condición de "uso o devolución". Este enfoque es coherente con las últimas reflexiones del IPSASB, tal y como se recoge en los borradores de exposición (ED) 70 y 71 y en posteriores documentos del programa. Algunos usuarios de la NICSP 23 han comentado que exigir una condición de "uso o devolución" puede llevar a reconocer los ingresos inmediatamente en circunstancias en las que el aplazamiento es más apropiado.

Pregunta 2: ¿Qué opinión tienen los miembros del GAP sobre la definición de una condición de rendimiento? ¿Están de acuerdo los miembros del GAP en que el uso de las condiciones de rendimiento en el INPAG no debería referirse a las condiciones de "uso o devolución"?

Limitaciones de tiempo

- 3.6 Algunas donaciones y subvenciones pueden estar provistas de una restricción de uso en un periodo de tiempo concreto, pero sin más limitaciones. Se plantea la cuestión de si estas limitaciones son condiciones de rendimiento. Esta cuestión se plantea porque una OSAL puede incurrir en gastos y determinar posteriormente si los financia con su financiación general, con las donaciones o subvenciones, o con una mezcla de ambas.
- 3.7 Si la restricción temporal no es una condición de rendimiento, los ingresos se reconocerían inmediatamente, si sólo se trata de ingresos con condiciones de rendimiento que pueden reconocerse en un periodo posterior. La donación o subvención se presentaría en los estados financieros como ingresos con restricciones, pero el reconocimiento de los ingresos no se diferiría.

Pregunta 3: ¿Qué cuestiones prácticas consideran los miembros del GAP que deben tenerse en cuenta a la hora de contabilizar las limitaciones de tiempo?

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

Servicios en especie

- 3.8 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.
- 3.9 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).
- 3.10 La secretaría del INPAG está dispuesta a apoyar la adopción del enfoque de la NICSP 23, según el cual se permite, pero no se exige, que las OSAL reconozcan los servicios en especie como ingresos.
- 3.11 La secretaría del INPAG reconoce que puede ser conveniente exigir el reconocimiento de los servicios en especie en algunas o todas las circunstancias específicas identificadas en las normas nacionales (véase el párrafo 3.9), y está recabando la opinión de los miembros del GAP sobre las ventajas y los retos que supondría exigir el reconocimiento en algunos o todos estos casos.

Pregunta 4: ¿Consideran los miembros del GAP que el INPAG debería permitir pero no exigir el reconocimiento de los ingresos por servicios en especie en todas las circunstancias? ¿Existen circunstancias en las que el reconocimiento de los servicios en especie sería beneficioso? En caso afirmativo, ¿cuándo? ¿Cuáles son los problemas prácticos?

Regalos en especie

- 3.12 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 donaciones en especie, y quienes respondieron al documento de consulta apoyaron la inclusión de estas excepciones en la INPAG.
- 3.13 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 debido a la importancia del activo recibido.
 - **Una OSAL recibe artículos para su reventa:** si los artículos recibidos son de gran volumen y escaso 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 su recepción, sino a reconocer los ingresos siempre y cuando los artículos se vendan posteriormente. 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.
 - **Si una OSAL recibe artículos para distribuirlos entre los beneficiarios o para su propio uso (ya sea para prestar servicios o con fines administrativos),** debería permitirse que la OSAL no reconozca los ingresos (y, por tanto, no reconozca los artículos como existencias) en el momento de la recepción, sino que reconozca los ingresos y un gasto siempre y cuando los artículos se distribuyan o utilicen posteriormente.

Pregunta 5: ¿Consideran los miembros del GAP que el tratamiento propuesto para las donaciones en especie es adecuado para las OSAL?

Uso de las excepciones

- 3.14 Reconocer y medir todos los servicios y regalos en especie como ingresos de acuerdo con el enfoque general (es decir, sin permitir ninguna excepción) proporcionaría la mayor información para los usuarios. Es importante considerar la utilidad de esta información para los usuarios de los informes financieros con fines generales de las OSAL.

- 3.15 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. Este equilibrio podría lograrse permitiendo a todos los OSAL la elección de la política contable de reconocer o no estas donaciones. Alternativamente, podría permitirse el uso de las excepciones sólo cuando se cumplan los criterios de una "exención por coste o esfuerzo indebido". Por lo tanto, las OSAL tendrían que reconocer los servicios y donaciones 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.
- 3.16 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 6: ¿Existen circunstancias en las que los OSAL deberían poder acogerse a excepciones a los requisitos de reconocimiento y medición en lugar de ser una cuestión de elección de política contable?

Septiembre de 2022