



NIC-ESFL

**La Norma Internacional de
Contabilidad de Entidades
sin Fines de Lucro**

La Guía de Implementación

2025: Primera edición

Derechos de autor y descargos de responsabilidad

La Guía de Implementación de la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro es publicada por la Fundación para la Información Financiera Internacional de Entidades sin Fines de Lucro (INPRF, por sus siglas en inglés).

Derechos de autor: Salvo para uso profesional (véanse los [condiciones de uso](#)), los usuarios no tendrán derecho, sin el permiso previo por escrito de la INPRF, a conceder licencias, sublicencias, transmitir, transferir, traducir, vender, alquilar o distribuir de cualquier otra forma a terceros ninguna parte de la Guía de Implementación de la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico o de cualquier otro tipo, conocido en la actualidad o por inventar.

Los usuarios no están autorizados a modificar, alterar, añadir o enmendar la Guía de Implementación de la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro, ni a crear obras derivadas de ésta, salvo que se permita expresamente en este documento.

La Guía de Implementación de la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro contiene material protegido por derechos de autor perteneciente a CIPFA y a la Fundación IFRS® que ha sido reproducido con el amable permiso de CIPFA y la Fundación IFRS, respectivamente, y sobre el que se reservan todos los derechos.

Las consultas deben enviarse a info@inprf.org.

Declinación de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, INPRF renuncia expresamente a toda responsabilidad derivada de esta publicación o de cualquier traducción de ésta, ya sea por contrato, agravio o de otro modo, ante cualquier persona en relación con cualquier reclamación o pérdida de cualquier naturaleza, incluidas las pérdidas directas, indirectas, incidentales o consecuentes, los daños punitivos, las sanciones o los costos. La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe sustituir los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.



ISBN: 978 1 84508 6 251

© 2025 INPRF

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para más información, póngase en contacto con la INPRF en info@inprf.org.

Avisos

La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro contiene material protegido por derechos de autor de la CIPFA®, cuyos derechos están todos reservados. Reproducido y distribuido por la International Non-Profit Reporting Foundation (INPRF) con el permiso de CIPFA. No se conceden derechos a terceros más allá de lo permitido por las [Condiciones de Uso](#) sin el permiso previo por escrito de CIPFA.



El Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) tiene marcas registradas en el Reino Unido, incluida CIPFA®.

Para obtener más información sobre la concesión de licencias de la propiedad intelectual de CIPFA, póngase en contacto con governance@cipfa.org.

La Guía de Implementación de la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro contiene material protegido por derechos de autor de la Fundación IFRS® (Fundación), cuyos derechos están todos reservados. Reproducido y distribuido por la Fundación Internacional para la Información Financiera de las Entidades sin Fines de Lucro (INPRF, por sus siglas en inglés) con el permiso de la Fundación. No se conceden derechos a terceros que no sean los permitidos por las [Condiciones de uso](#) sin el permiso previo por escrito de INPRF, CIPFA y la Fundación. La Guía de Implementación de la Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro ha sido publicada por la INPRF y no ha sido elaborada ni respaldada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', 'el logo IFRS for SMEs®', el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.



La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro contiene material protegido por derechos de autor de la IFAC®, cuyos derechos están todos reservados. Reproducido y distribuido por la International Non-Profit Reporting Foundation (INPRF) con el permiso de IFAC. No se conceden derechos a terceros que no sean los permitidos por las [Condiciones de Uso](#) sin el permiso previo por escrito de INPRF, CIPFA y la IFAC. La Norma Internacional de Contabilidad de Entidades sin Fines de Lucro ha sido publicada por la INPRF y no ha sido elaborada ni respaldada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

El “Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”, las “Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”, las “ Guías de Prácticas Recomendadas”, la “Federación Internacional de Contadores”, el “IPSASB”, las “IPSAS”, las “GPR”, la “IFAC”, el logotipo del IPSASB y el logotipo de la IFAC son marcas comerciales de la IFAC, o marcas comerciales registradas y marcas de servicio de la IFAC en los Estados Unidos y otros países.

Para obtener más información sobre la concesión de licencias de la propiedad intelectual de IFAC, póngase en contacto con permissions@ifac.org.

Índice

Grupo A – Principios.....	6
IA1 – Entidades sin Fines de Lucro	7
IA2 – Conceptos y principios generales	19
IA3 – Información narrativa.....	33
IA4 – Medición del valor razonable.....	42
IA5 – Conversión de moneda extranjera	46
Grupo B – Estados financieros	61
IB1 – Presentación y cumplimiento	62
IB2 – Estado de Situación Financiera.....	67
IB3 – Estado de Ingresos y Gastos	69
IB8 – Contabilidad por fondos	71
Grupo C – Ingresos de actividades ordinarias	91
IC1 – Ingresos de actividades ordinarias	92
Grupo D – Gastos y pasivos	115
ID1 – Clasificación de los gastos	116
ID2 – Gastos en subvenciones y donaciones	122
ID3 – Costos de recaudación de fondos	140
ID5 – Provisiones y contingencias.....	142
ID6 – Arrendamientos	147
Grupo E – Activos no financieros.....	148
IE1 – Inventarios.....	149
Group F – Activos y pasivos financieros	152
IF1 – Instrumentos financieros.....	153
Grupo G – Límites de consolidación e información	156
IG1 – Estados financieros consolidados y separados	157
Grupo H – Reexpresiones e información adicional	161
IH1 – Información de partes relacionadas.....	162
IH4 – Información complementaria.....	165
Anexo A - Estados financieros ilustrativos	168
Anexo A - Estados financieros ilustrativos.....	169

Grupo A

Principios

IA1 – Entidades sin Fines de Lucro	7
IA2 – Conceptos y principios generales	19
IA3 – Información narrativa	33
IA4 – Medición del valor razonable.....	42
IA5 – Conversión de moneda extranjera	46

IA1 – Entidades sin Fines de Lucro

- IA1.1 Los párrafos siguientes proporcionan Guía de Implementación en relación con la descripción de las ESFL. Abordan diversas cuestiones que una organización o jurisdicción puede querer considerar al determinar si una entidad se ajusta a la descripción de una ESFL tal y como se describe en A1 *ESFL*.
- IA1.2 Esta Guía de Implementación incluye ejemplos ilustrativos para destacar posibles cuestiones a la hora de determinar si una entidad es una ESFL y proporciona guía sobre los procesos de toma de decisiones.

¿Cómo debe una organización individual o una jurisdicción utilizar las características generales para determinar si una entidad es una ESFL?

- IA1.3 El enfoque de características generales para describir una ESFL se desarrolló con el fin de identificar a qué entidades se espera que se aplique la NIC-ESFL. Para determinar si una entidad es una ESFL, tal y como se describe en la NIC-ESFL A1, una organización individual o jurisdicción debe realizar la evaluación de la entidad en función de dos características generales esenciales:
- (a) su objetivo principal es proporcionar un beneficio al público; y
 - (b) sus excedentes se destinan al beneficio del público.

Si se cumplen ambas características, la entidad puede describirse como una ESFL, y los usuarios de sus informes financieros con propósito general se beneficiarán del uso de la NIC-ESFL.

¿Qué se entiende por “en beneficio del público”?

- IA1.4 En muchos casos, está claro cuándo una entidad cumple el requerimiento de operar “en beneficio del público”. Las jurisdicciones pueden tener leyes o regulaciones específicas para estos fines. Por ejemplo, a las organizaciones se les puede otorgar la condición de benéficas después de demostrar que sirven al interés público. Sin embargo, hay situaciones en las que la determinación de esto puede ser más compleja. Esto podría ocurrir cuando una entidad tiene múltiples objetivos, algunos de los cuales pueden no beneficiar directamente al público, o cuando el grupo de personas que se benefician del propósito de la entidad está definido de manera restrictiva. En tales casos, se necesitará aplicar el juicio profesional para evaluar si el objetivo principal de la entidad proporciona un beneficio a una parte suficiente del público, al tiempo que se garantiza que cualquier beneficio privado que surja no sea más que incidental.
- IA1.5 Es importante destacar que la suficiencia del beneficio público debe evaluarse en relación con el propósito específico de la ESFL. Dependiendo de sus objetivos, esto podría significar beneficiar a un sector pequeño y centrado de la sociedad en lugar de a grupos más amplios o al público en general. La clave es garantizar que el beneficio esté alineado con los objetivos generales de la ESFL y que el impacto público sea significativo, incluso si se dirige a un grupo más reducido.

¿Puede una entidad distribuir excedentes para beneficio de una actividad privada y seguir siendo considerada una ESFL?

- IA1.6 A la hora de evaluar si los excedentes se distribuyen para beneficio privado, es esencial considerar tanto los importes como la naturaleza de estas distribuciones. Por ejemplo, una cooperativa puede distribuir excedentes a sus miembros mediante reembolsos basados en el volumen de transacciones, en lugar de dividendos. En algunos casos, esto puede

estar alineado con el objetivo de la entidad de beneficiar al público, como, por ejemplo, proporcionar servicios y bienes al menor costo posible a las comunidades desfavorecidas. Sin embargo, si la distribución sirve principalmente como recompensa a los miembros en lugar de promover el beneficio público, esto puede indicar un enfoque en el beneficio privado. En casos tan complejos, es necesario emitir un juicio para determinar si los excedentes se utilizan realmente para promover el objetivo de beneficio público de la entidad o si se destinan a obtener ganancias por una actividad privada.

¿Cómo pueden ayudar los indicadores a evaluar si una entidad cumple las características generales de una ESFL?

- IA1.7 Los indicadores del párrafo A1.14 tienen por objeto respaldar a la evaluación si una entidad cumple las características generales de una ESFL, especialmente en los casos en que esto no resulte evidente a primera vista. Están diseñados para ayudar a la evaluación si las operaciones, la gobernanza y la asignación de recursos de una entidad están alineadas con dichas características.
- IA1.8 Al utilizar los indicadores, se anima a las entidades a evaluar cada uno de ellos individualmente, ya que algunos pueden sugerir que la entidad está alineada con las características de una ESFL, mientras que otros pueden no hacerlo (véanse los ejemplos ilustrativos). La evaluación debe ser basada en el conjunto de los resultados de la evaluación de todos los indicadores, y no en un único resultado. Las entidades también deberían considerar cualquier factor adicional relevante para su tipo de organización, así como las leyes o regulaciones aplicables en su jurisdicción.

Ausencia de personas (o entidades) con derechos a obtener beneficios económicos de los excedentes

- IA1.9 Este indicador respalda el principio de que los excedentes se destinan al beneficio público. Por lo general, una ESFL no cuenta con personas (o entidades) que tengan un derecho a obtener rendimientos financieros de los excedentes. Estos derechos suelen derivarse de la propiedad de capital social, lo cual es poco común en las ESFL. Cuando existen estos derechos, esto puede sugerir que los excedentes no se destinan exclusivamente al beneficio público y que pueden existir beneficios privados más allá de lo ocasional.
- IA1.10 Al evaluar una entidad usando este indicador, es posible que las personas (o entidades) tengan un derecho sobre los rendimientos financieros de los excedentes. En tales casos, las entidades deberían consultar la guía de IA1.6, que aborda las circunstancias en las que existe algún beneficio privado.
- IA1.11 La naturaleza y el alcance de los derechos a obtener rendimientos financieros pueden, en algunos casos, ser suficientes por sí solos para determinar si una entidad cumple las características generales de una ESFL. En otros casos, es posible que la información obtenida a través de esta evaluación podría necesitar considerarse junto con los resultados de los demás indicadores para formar un juicio completo.

Requerimiento de que la ESFL transfiera los activos netos residuales tras su disolución a una entidad con un propósito similar

- IA1.12 Este indicador respalda el principio de que, tras la disolución, los recursos restantes de una entidad sigan sirviendo a fines de interés público. Esto se consigue normalmente mediante la transferencia de los activos netos residuales a otra ESFL con una misión similar.

- IA1.13 Al evaluar una entidad utilizando este indicador, es importante distinguir entre la transferencia de los activos netos residuales y la liquidación de obligaciones preexistentes. Algunas entidades pueden tener miembros o fundadores que aportaron la financiación inicial y tienen un derecho contractual o legal a la devolución de esos fondos. La NIC-ESFL considera que esos acuerdos representan pasivos, que se espera que se liquiden en el curso normal de la disolución. Esas liquidaciones no representan una distribución de los activos residuales y, por sí solas, no impiden que una entidad sea considerada una ESFL.
- IA1.14 Si en el momento de la disolución es necesario distribuir los activos residuales entre particulares u organizaciones, la naturaleza de esos derechos puede, en algunos casos, ser suficiente para determinar que la entidad no cumple las características generales de una ESFL. En otros casos, esta información debe considerarse conjuntamente con los resultados de los demás indicadores para formarse un juicio equilibrado.

Recepción o provisión de financiación voluntaria

- IA1.15 La recepción o suministro de financiación voluntaria suele ser fundamental para el modelo de operación de una ESFL. Es común que una ESFL reciba recursos voluntarios en forma de subvenciones, donaciones de dinero, bienes, servicios o tiempo de voluntarios. Una ESFL también puede proporcionar financiación voluntaria, como subvenciones o donaciones a particulares u otras organizaciones, para apoyar sus objetivos de interés público.
- IA1.16 Una consideración clave en la evaluación de este indicador es que la recepción de financiación voluntaria no debería dar lugar a un derecho por parte del suministrador a obtener beneficios financieros o económicos. Si la financiación voluntaria da lugar a beneficios financieros o económicos para el suministrador, esto puede indicar que el acuerdo tiene por objeto proporcionar un beneficio privado en lugar de servir a un propósito de interés público.
- IA1.17 Al evaluar una entidad utilizando este indicador, es posible que algunos acuerdos de financiación voluntaria impliquen un beneficio mutuo tanto para el suministrador como para la entidad receptora. Por ejemplo, se puede realizar una donación para financiar la construcción de una nueva instalación comunitaria que también el suministrador también usará. En tales casos, es importante evaluar si cualquier beneficio recibido por el suministrador es secundario o accesorio si sugiere un rendimiento financiero o económico más directo.
- IA1.18 Cuando los acuerdos de financiación voluntaria dan lugar a que el suministrador obtenga un rendimiento financiero o económico, la naturaleza y el alcance de esos derechos pueden ser suficientes por sí mismos para determinar que la entidad no cumple las características generales de una ESFL. En otros casos, esta información debe considerarse junto con los resultados de los demás indicadores para formar un juicio equilibrado.

Mantenimiento y uso de activos en beneficio del público

- IA1.19 Una ESFL suele poseer y usar activos para prestar bienes y servicios o bienes o servicios en beneficio del público, en lugar de generar rendimientos financieros para particulares, miembros u otros suministradores de recursos. Estos activos pueden incluir propiedades, equipos u otros recursos operativos esenciales para alcanzar el objetivo de la entidad. En muchos casos, una ESFL también posee y gestiona activos como obras artísticas, elementos patrimoniales o recursos naturales, con la responsabilidad de preservarlos y protegerlos para el bien público. También pueden poseer activos financieros, como dotaciones, para apoyar actividades de beneficio público continuadas a lo largo del tiempo.

IA1.20 Solo la tenencia y el uso de activos de manera que apoyen la misión de la entidad y sirvan al interés público general, sin otorgar derechos privados para obtener beneficio de dichos activos, indicaría que la entidad reúne las características generales de una ESFL. Cuando los activos se mantengan con múltiples fines, la información obtenida de esta evaluación necesitará considerarse junto con los resultados de los demás indicadores para formar un juicio equilibrado.

¿Puede una ESFL seguir considerándose como tal si recibe una financiación pública sustancial o está controlada por un organismo del sector público?

IA1.21 Las ESFL suelen recibir fondos sustanciales del gobierno para apoyar sus políticas y actividades. Esta financiación también puede incluir estipulaciones que implican que el gobierno está expuesto a, o tiene un derecho sobre, rendimientos variables derivados de su participación en la ESFL y puede influir en dichos rendimientos a través de su poder sobre las actividades de la ESFL. Otras ESFL pueden ser creadas por organismos del sector público con fines específicos, como una ESFL que se dedica a recaudar fondos para hospitales del sector público. Estos organismos del sector público pueden, por ejemplo, dirigir las políticas del órgano de gobierno de la ESFL y controlar sus actividades mediante el nombramiento de la mayoría de los ocupantes de los cargos del órgano de gobierno de la ESFL.

IA1.22 Un factor clave para determinar si una entidad es una ESFL o una entidad del sector público es el nivel de control que ejerce el sector público, y no el alcance de la financiación pública. Sin embargo, a pesar del control gubernamental o del sector público, la entidad puede seguir cumpliendo tanto las características generales de una ESFL como los indicadores pertinentes. En estas situaciones, puede seguir siendo apropiado aplicar la NIC-ESFL. Sin embargo, la decisión de utilizar la NIC-ESFL o un marco de información del sector público probablemente la determinará la jurisdicción gubernamental pertinente.

¿Es apropiado que las organizaciones gubernamentales y del sector público utilicen la NIC-ESFL?

IA1.23 Los usuarios de los informes financieros con propósito general de las organizaciones gubernamentales y del sector público tienen necesidades de rendir cuentas y toma de decisiones que difieren de las entidades descritas como ESFL en A1. Si bien hay aspectos de la NIC-ESFL que pueden ser útiles para las entidades gubernamentales y del sector público, hay transacciones y eventos económicos que solo son relevantes en el contexto del sector público, tales como los impuestos, que no entran en el ámbito de aplicación de la NIC-ESFL (véase el párrafo A1.15).

Ejemplos A1 – ESFL

Determinación de si una entidad puede describirse como una entidad sin fines de lucro

Los siguientes ejemplos ilustran cómo se puede aplicar el enfoque de características generales para la identificación de entidades sin fines de lucro. Las circunstancias de cada entidad variarán significativamente. Estos ejemplos tienen por objeto ilustrar cómo se puede aplicar el criterio profesional. Demuestran cómo las características generales descritas en A1, junto con los indicadores, pueden utilizarse para emitir juicios fundamentados a la hora de evaluar si una entidad es una entidad sin fines de lucro.

Ejemplo 1 - Organización privada que presta servicios educativos

La Entidad A es una organización privada dedicada a proporcionar educación a niños que han perdido a sus padres a causa del VIH/SIDA. Se constituyó como un fideicomiso con una dotación inicial de 10 millones de u.m. procedentes de un patrimonio privado. La Entidad A está obligada, con arreglo a la normativa de la jurisdicción en la que opera, a garantizar que, como mínimo, el gobierno competente prescriba el plan de estudios que se imparte a los alumnos.

Con el fin de complementar sus ingresos, la Entidad A acepta un número limitado de alumnos que pagan cuotas. Las cuotas para estos alumnos se determinan de acuerdo con los precios de mercado. La Entidad A aplica el excedente de los alumnos que pagan matrícula a su objetivo de proporcionar educación a los niños que han perdido a sus padres a causa del VIH/SIDA. También acepta algunas donaciones del público en general y una serie de pequeñas subvenciones del gobierno.

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de las matrículas de los alumnos, las donaciones y las subvenciones del gobierno han permitido a la Entidad A ampliar la gama de servicios educativos que ofrece y aumentar el número de niños que han perdido a sus padres a causa del VIH/SIDA a ser matriculados en su escuela. Los fideicomisarios de la Entidad A gestionan sus recursos con el fin de maximizar el número de niños que pueden aceptar y mantener un servicio educativo de alta calidad. Cualquier ganancia o excedente que se genere a partir de la dotación u otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias debe destinarse a los objetivos principales de la Entidad A.

Características generales

Objetivo principal de proporcionar un beneficio al público

El objetivo principal de la Entidad A es proporcionar educación a los niños que han perdido a sus padres a causa del VIH/SIDA y no maximizar sus excedentes procedentes de los alumnos que pagan cuota. Aunque los servicios educativos gratuitos se limitan a los niños que han perdido a sus padres a causa del VIH/SIDA, la admisión de un número limitado de alumnos que pagan matrícula es aceptable dado su propósito.

Dirigir los excedentes en beneficio del público

La Entidad A destina todos sus excedentes a su objetivo principal de proporcionar un beneficio al público mediante la educación de los niños que han perdido a sus padres a causa del VIH/SIDA. No se distribuyen al suministrador de la dotación inicial, a los tenedores de derechos sobre el patrimonio ni a otros suministradores de recursos financieros.

Relación con el sector público

La Entidad A es una organización privada que recibe algunos ingresos procedentes de subvenciones del gobierno y está obligada a garantizar que, como mínimo, ofrezca un plan de estudios prescrito por el gobierno correspondiente. Aunque la subvención gubernamental tiene condiciones que requieren que se gaste en actividades educativas, la Entidad A no está obligada a aceptar la financiación. Además, aunque la Entidad A debe cumplir los requerimientos mínimos del curriculum establecidos por el gobierno, conserva plena autonomía sobre cómo imparte este curriculum y es libre de ofrecer actividades educativas adicionales más allá de las prescritas por el gobierno. Basándose en estos factores, la Entidad A opera como una entidad privada y no como una entidad gubernamental o del sector público.

Indicadores

La Entidad A presenta las características generales necesarias para ser considerada una ESFL. Esto significa que puede que no sea necesario examinar los indicadores. Sin embargo, si se consideraran

los indicadores, estos proporcionarían un apoyo adicional para la clasificación de la Entidad A como de entidad sin fines de lucro, tal y como se detalla a continuación.

Indicador	Factores
Derechos a rendimientos financieros	La Entidad A no tiene tenedores de derechos sobre el patrimonio con derecho a rendimientos financieros.
Requerimiento de transferencia de los activos netos residuales en caso de disolución	En caso de que la Entidad A se disuelva, el documento fundacional de la Entidad A requiere que sus activos netos residuales se transfieran a una entidad con un propósito similar.
Financiación voluntaria	Aunque la Entidad A recibe algunos ingresos por concepto de cuotas, depende principalmente de la financiación voluntaria, incluidos los ingresos procedentes de su dotación fundacional, donaciones y subvenciones gubernamentales.
Finalidad y uso de los activos	La Entidad A controla activos tales como edificios, equipos e instalaciones deportivas. Aunque estos se financian en parte con los ingresos por concepto de cuotas, se mantienen con el fin de impartir educación y no para generar rendimientos financieros para los suministradores de recursos.

Evaluación

La Entidad A es una entidad sin fines de lucro, ya que cumple las características generales del apartado A1.2. La consideración de los factores adicionales respalda esta evaluación.

Ejemplo 2 - Empresa social dedicada a la venta de bicicletas

La Entidad B es una compañía que restaura bicicletas de segunda mano donadas y compradas y las vende con fines comerciales. Por cada bicicleta que vende, regala una bicicleta a una persona de la comunidad local que no puede permitirse comprarla. El objetivo de la compañía es promover el uso de bicicletas y reducir los residuos innecesarios evitando que las bicicletas que pueden renovarse acaben en el vertedero.

La compañía fue fundada por dos inversores en empresas sociales que proporcionaron el capital inicial y tienen participaciones iguales. La inversión inicial de capital se destinó a la adquisición de herramientas y a la creación de un taller. Hasta la fecha, las ganancias obtenidas por la compañía se han reinvertido en la propia compañía para promover su crecimiento y el logro de sus objetivos sociales más amplios. Los tenedores de derechos sobre el patrimonio tienen derecho a dividendos si existen suficientes ganancias disponibles para distribuir. Si la compañía se liquida, los inventarios restantes de bicicletas, las herramientas y el taller se donarán a una organización con objetivos similares, y los tenedores de derechos sobre el patrimonio tendrán derecho a los activos financieros netos residuales remanentes.

Características generales

Objetivo principal de proporcionar un beneficio al público

No está claro si la Entidad B tiene como objetivo principal proporcionar un beneficio al público. Aunque regala bicicletas a quienes no pueden permitírselas y reduce los residuos innecesarios que se envían al vertedero, también pretende obtener ganancias con la venta comercial de bicicletas reacondicionadas.

En este caso, será necesario examinar los documentos fundacionales de la empresa social para determinar si su objetivo principal es regalar bicicletas a quienes no pueden permitírselas o si busca maximizar las ganancias por la venta de bicicletas y proporcionar rendimientos financieros a los tenedores de derechos sobre el patrimonio, aunque también logra su objetivo social.

Dirigir los excedentes en beneficio del público

Hasta la fecha, la Entidad B ha destinado sus ganancias a promover su crecimiento y objetivos sociales más amplios. Sin embargo, nada le impide proporcionar rendimientos financieros a sus tenedores de derechos sobre el patrimonio, ya sea ahora o en el futuro.

Si bien se puede argumentar que, hasta ahora, parte de las ganancias se han destinado al beneficio del público, también se han utilizado para expandir el negocio y aumentar las ganancias. Una vez más, será necesario determinar si la venta de bicicletas es el objetivo principal, o si es simplemente una forma de financiar el suministro gratuito de bicicletas a quienes no pueden permitírselas.

Indicadores

La Entidad B podría describirse como una entidad sin fines de lucro, aunque esto dependería de si su objetivo principal es regalar bicicletas a quienes no pueden permitírselas o si busca maximizar las ganancias por la venta de bicicletas, aunque también logra su objetivo social. También se plantea una cuestión importante relacionada con el derecho de los tenedores de derechos sobre el patrimonio a obtener rendimientos financieros, aunque hasta la fecha no los hayan recibido.

Dado que las características generales no permiten determinar con claridad si la Entidad B es una entidad sin fines de lucro, resultará útil realizar una evaluación utilizando los indicadores.

Indicador	Factores
Derechos a rendimientos financieros	La Entidad B tiene tenedores de derechos sobre el patrimonio con derecho a rendimientos financieros.
Requerimiento de transferencia de los activos netos residuales en caso de disolución	Si se disuelve, el documento fundacional de la Entidad B requiere que los inventarios restantes de bicicletas, las herramientas y el taller se donen a una organización con fines similares, pero los tenedores de derechos sobre el patrimonio tienen derecho a los activos financieros netos residuales.
Financiación voluntaria	Aunque la Entidad B recibe algunos fondos voluntarios a través de la donación de bicicletas, depende principalmente de las ventas para su financiación.
Finalidad y uso de los activos	La Entidad B controla algunos activos, que incluyen herramientas y equipos. Estos se han financiado mediante el capital fundacional y, posteriormente, con las ventas. Estos activos se utilizan en parte para reacondicionar bicicletas que se regalarán y para restaurar bicicletas que se venderán con fines lucrativos. A su vez, esos beneficios pueden destinarse a los tenedores de derechos sobre el patrimonio con derecho a obtener rendimientos financieros.

Evaluación

Considerando las características generales y los indicadores adicionales, en este caso podría ser más adecuado que la Entidad B utilizara las normas de información financiera aplicables a las entidades con fines lucrativos.

Ejemplo 3 - Club deportivo

La Entidad C es un club deportivo situado en un área urbana que organiza competiciones y proporciona entrenamiento y formación a un amplio rango de grupos de edad dentro de su comunidad local. Se creó con el fin de promover la actividad física y el bienestar entre una comunidad con recursos económicos limitados y escaso acceso a otras instalaciones deportivas.

La Entidad C es una organización de miembros. Para participar en las actividades del club deportivo, las personas deben ser residentes en el área local y pagar una cuota anual. Sin embargo, la cuota de membresía se ha fijado en una tasa simbólica para garantizar que sea asequible. La Entidad C obtiene la mayor parte de su ingreso de subvenciones de diversas organizaciones, incluyendo un equipo de fútbol profesional local y un importante empleador de la comunidad. La Entidad C también tiene una pequeña sede social abierta al público en general, donde se venden alimentos y bebidas. Los alimentos y bebidas están disponibles para los miembros a precios subvencionados. Las ganancias o excedentes de la sede social y otras actividades de la Entidad C se utilizan para mantener las instalaciones deportivas y pagar el costo asociado con el entrenamiento y las competiciones. Si la Entidad C se disolviera, los activos netos residuales se distribuirían a otra entidad con objetivos similares en la comunidad.

Características generales

Objetivo principal de proporcionar un beneficio al público

El objetivo principal de la Entidad C es promover la actividad física y el bienestar dentro de una comunidad con recursos financieros limitados y poco acceso a recursos similares. Aunque se limita a una afiliación local definida y de pago, la Entidad C parece tener como objetivo principal proporcionar un beneficio al público. El valor asociado a las instalaciones y servicios recibidos a cambio de la cuota de afiliación supera la cuota pagada. La Entidad C no busca maximizar los rendimientos financieros para los suministradores de recursos financieros y los beneficios privados que los miembros reciben de los alimentos y bebidas subvencionados son secundarios

Dirigir los excedentes en beneficio del público

La Entidad C obtiene ingresos procedentes de las cuotas de los socios, subvenciones y ventas en su club social. Los excedentes se destinan a su objetivo principal, que es proporcionando un beneficio al público. Las cuotas de afiliación son simbólicas y los miembros no pagan por el entrenamiento ni por el uso de las instalaciones deportivas. Como se señaló, los miembros reciben comida y bebida subvencionadas en la sede social, lo que podría considerarse un beneficio privado para los suministradores de recursos de la entidad. Sin embargo, se trata de una actividad relativamente menor y de un beneficio secundario.

Indicadores

Si bien la Entidad C podría describirse como una entidad sin fines de lucro a partir de la revisión de sus características generales, su afiliación restringida significa que podría ser útil apoyar esta evaluación con un examen de los indicadores.

Indicador	Factores
Derechos a rendimientos financieros	La Entidad C no tiene tenedores de derechos sobre el patrimonio, pero sí tiene miembros. Estos miembros no tienen derecho a obtener rendimientos financieros continuos. Actualmente disfrutan del beneficio secundario de alimentos y bebidas subvencionados, pero esto no es un derecho.
Requerimiento de transferencia de los activos netos residuales en caso de disolución	Si se disuelve la Entidad C, se requiere que los activos netos residuales se transfieran a otra entidad de la comunidad con un propósito similar.
Financiación voluntaria	Aunque genera algunos ingresos procedentes de las cuotas de afiliación y de la venta de comida y bebida en su club social, la mayor parte del ingreso de la Entidad C procede de financiación voluntaria (principalmente subvenciones).
Finalidad y uso de los activos	La Entidad C controla activos tales como instalaciones y equipamiento deportivo y su club social. Estos se utilizan para promover la actividad física y el bienestar de sus miembros en beneficio de la comunidad.

Evaluación

El examen de las características generales y los indicadores pone de relieve que, aunque los beneficios se limitan a los miembros, es razonable describir a la Entidad C como una ESFL. La afiliación se centra en una comunidad con recursos financieros limitados y poco acceso a recursos similares, y las cuotas de afiliación son simbólicas. La ESFL proporciona un beneficio social que se traduce en una mejora de la salud y el bienestar. Cualquier beneficio económico privado que obtengan los miembros de los alimentos y bebidas subvencionados es secundario. En el evento de disolución, se requiere que los activos netos residuales se transfieran a otra entidad de la comunidad con un objetivo similar y no a los miembros ni a otros suministradores de recursos financieros.

Ejemplo 4 - Refugios para animales patrocinados por el gobierno

La Entidad D es una red de refugios para animales, donde se cuida a las mascotas abandonadas hasta que pueden ser reubicadas. No cobra tarifas por reubicar a los animales. Aunque recibe algunos fondos procedentes de donaciones privadas y dotaciones, la mayor parte de sus ingresos proviene de una subvención gubernamental que, según los términos de su constitución, está obligada a aceptar. Cualquier excedente se reinvierte en la entidad para cumplir sus objetivos de bienestar animal. Como parte de las condiciones de la subvención gubernamental, el gobierno tiene derecho a tener un director en el consejo de gobierno de la Entidad D. Este director tiene derecho de veto sobre determinados asuntos, incluidos los cambios en las normas que rigen la entidad y el presupuesto de gastos anual. Si la entidad se disolviera, estaría obligada a transferir sus activos netos a otra entidad con fines similares.

Características generales

Objetivo principal de proporcionar un beneficio al público

El objetivo principal de la Entidad D es garantizar el bienestar de los animales abandonados cuidándolos hasta que sean reubicados. No recibe tarifas por reubicar animales. Esto indicaría que la entidad tiene un objetivo principal de proporcionar un beneficio al público.

Dirigir los excedentes en beneficio del público

La Entidad D destina todos sus excedentes a la aplicación de su objetivo principal de proporcionar un beneficio al público. No se distribuyen al suministrador de la dotación inicial, a los tenedores de derechos sobre el patrimonio ni a otros suministradores de recursos financieros.

Relación con el sector público

La Entidad D recibe la mayor parte de su financiación de una subvención gubernamental que está obligada a aceptar. El gobierno, a través de su director, que forma parte del consejo de gobierno de la Entidad D, tiene derecho de veto sobre las decisiones clave. Esto significa, en la práctica, que el gobierno puede dictar cómo debe alcanzar la Entidad D sus objetivos mediante el control de sus políticas financieras y operativas clave. Teniendo en cuenta estos factores, la Entidad D puede funcionar como una entidad gubernamental o del sector público, en lugar de como una entidad del sector privado. Independientemente de si se trata de una ESFL, parece estar controlada por el gobierno.

Indicadores

Aunque la Entidad D cumple ambas características generales, la capacidad de dirigir las actividades pertinentes significa que está sujeta al control del gobierno y podría describirse como una entidad gubernamental o del sector público, en lugar de como una entidad sin fines de lucro. Esto se ve respaldado por el examen de los indicadores.

Indicadores	Factores
Derechos a rendimientos financieros	La Entidad D no tiene tenedores de derechos sobre el patrimonio.
Requerimiento de transferencia de los activos netos residuales en caso de disolución	Si se disuelve la Entidad D, se requiere que los activos netos residuales se transfieran a otra entidad con un propósito similar.
Financiación voluntaria	Aunque genera algunos ingresos procedentes de fondos voluntarios, la mayor parte de sus ingresos proviene de una subvención gubernamental que, según los términos de su constitución, se le requiere aceptar.
Finalidad y uso de los activos	El control de la Entidad D sobre los activos relacionados con el refugio de animales podría verse afectado por las decisiones clave del director nombrado por el gobierno.

Evaluación

En estas circunstancias, el que la Entidad D pueda describirse como una ESFL a efectos de la aplicación de la NIC-ESFL dependerá de los requerimientos de información financiera requeridos a las entidades controladas por el gobierno en la jurisdicción. Si la jurisdicción requiere que todas las entidades controladas por el gobierno apliquen las normas de información financiera del sector público pertinentes, entonces la Entidad D debería utilizarlas para satisfacer las necesidades de los usuarios. Si no es así, entonces el uso de la NIC-ESFL podría ser apropiado.

Ejemplo 5 - Una cooperativa de pequeños productores agro-extractivistas

La Entidad E es una cooperativa agrícola creada por 136 pequeños agricultores de una comunidad rural. La cooperativa surgió de la necesidad de la comunidad de necesitar apoyar el desarrollo económico en las áreas de baja actividad económica y familias de bajos ingresos. Sus principales actividades incluyen la compra de productos agrícolas a sus miembros, como cocos, arroz, frijoles y maíz. Aunque el arroz, los frijoles y el maíz se comercializan en los mercados locales, la principal actividad económica de la cooperativa es la extracción de aceite de coco, que luego se vende a nivel nacional e internacional.

La cooperativa es propietaria de tierras agrícolas donde sus miembros cultivan colectivamente utilizando métodos agro-ecológicos. La Entidad E gestiona una "tienda comunitaria", donde tanto los miembros como los no miembros pueden vender sus cocos y comprar productos a precios reducidos. Los miembros disfrutan de condiciones más favorables, que incluyen un descuento del 20% en los productos y rebajas a final del año.

La estrategia de comercialización de la Entidad E hace hincapié en la naturaleza orgánica del aceite de coco y en el impacto social positivo de la cooperativa en las comunidades locales. Esto permite a la cooperativa vender sus productos a un precio superior, lo que genera mayores ingresos de actividades ordinarias que se distribuyen entre sus miembros.

La Entidad E recibió financiación voluntaria para mejorar y ampliar su producción de aceite de coco.

Si se disuelve la Entidad E, los activos netos residuales serían transferidos a otra entidad de la comunidad con un propósito similar.

Características generales

Objetivo principal de proporcionar un beneficio al público

La Entidad E se fundó con el objetivo de mejorar la situación económica de los pequeños agricultores y abordar cuestiones sociales dentro de la comunidad, como la pobreza y los conflictos de género. Estos objetivos están alineados con la primera característica general, que requiere que el objetivo principal de la entidad se centre en proporcionar un beneficio público en lugar de generar beneficios para particulares. Aunque los miembros de la cooperativa reciben descuentos y rebajas, estos no desvían recursos de su misión general. Cualquier beneficio para los miembros es secundario al objetivo principal de la cooperativa, que es abordar los retos sociales.

Dirigir los excedentes en beneficio del público

La cooperativa distribuye los excedentes derivados del aumento de los ingresos de actividades ordinarias entre sus miembros, que anteriormente recibían precios mucho más bajos de los grandes propietarios. Esto ayuda a aliviar la pobreza en la comunidad, mejorando el bienestar económico de las familias con bajos ingresos y fomentando el crecimiento económico y la sostenibilidad global. Esta práctica está alineada con la característica de las ESFL de destinar los excedentes a fines de interés público en lugar de a la ganancia financiera privada.

Indicadores

La Entidad E cumple con la mayoría de los aspectos de las características generales asociadas con una ESFL. Su objetivo principal es beneficiar a la comunidad local y, aunque sus miembros reciben ciertas ventajas, las actividades de la cooperativa parecen estar orientadas al beneficio público. Dado que este juicio puede ser muy delicado, será útil examinar los indicadores.

Indicador	Factores
Derechos a rendimientos financieros	Aunque los miembros reciben descuentos y productos rebajados, no tienen un derecho a obtener rendimientos financieros de los excedentes, como ocurre con los accionistas de una organización con ánimo de lucro. Los beneficios que se ofrecen están alineados con el propósito de la entidad.
Requerimiento de transferencia de los activos netos residuales en caso de disolución	Tras la disolución, los activos de la Entidad E se transferirían a una entidad de la comunidad con propósito similar, lo que indicaría que los recursos de la cooperativa seguirían estando al servicio del interés público.
Financiación voluntaria	La Entidad E recibió financiación voluntaria para mejorar y ampliar su capacidad de producción de aceite. Esta ampliación supuso un aumento de los ingresos de actividades ordinarias, que se distribuyen entre los miembros de la cooperativa. El aumento de las ganancias mejora el acceso de los miembros a servicios esenciales como la atención sanitaria y la educación, lo que mejora su calidad de vida y aporta a un mayor desarrollo de la comunidad.
Finalidad y uso de los activos	La cooperativa posee y utiliza activos, como tierras agrícolas e instalaciones de producción de aceite, para proporcionar soluciones agrícolas sostenibles y apoyo económico a sus miembros y a la comunidad en general.

Evaluación

Según la evaluación de las características generales y los indicadores, la Entidad E podría ser una entidad sin fines de lucro. Su enfoque principal en el beneficio de la comunidad, la ausencia de derechos de rendimiento financiero para los miembros similares a los de los accionistas, el requerimiento de transferir los activos a una entidad similar en caso de disolución y su uso de fondos y activos voluntarios, todo ello respalda su clasificación como ESFL. Sin embargo, la determinación final de si la Entidad E se describe como una ESFL según NIC-ESFL dependerá de los requerimientos de información financiera determinados por la jurisdicción individual para las cooperativas.

IA2 – Conceptos y principios generales

Objetivo de la información financiera con propósito general de las entidades sin fines de lucro

Usuarios de los informes financieros con propósito general

¿Son los donantes y otros financiadores los usuarios principales de los estados financieros?

- IA2.1 El párrafo A2.8 confirma que los donantes (y otros financiadores) actúan como usuarios principales cuando no tienen derecho a demandar información adaptada para cumplir sus necesidades específicas. Sin embargo, las necesidades de los donantes (y otros financiadores) son complejas, ya que en algunos casos solo pueden acceder a información disponible y en otros pueden requerir información adaptada a sus necesidades particulares (informes financieros con fines especiales). Cuando los donantes (y otros financiadores) no solicitan informes financieros con propósitos especiales, son usuarios principales.
- IA2.2 Los informes financieros con propósitos especiales quedan fuera del ámbito de aplicación de la NIC-ESFL. Sin embargo, la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL: *La información armonizada sobre subvenciones* ofrece un formato estándar para una declaración complementaria opcional que puede satisfacer las necesidades de rendir cuentas financieras de los otorgantes.

¿Qué información podrían necesitar los suministradores de recursos y el público que se beneficia de los servicios y bienes proporcionados por una ESFL, o sobre las actividades que esta lleva a cabo?

- IA2.3 Los suministradores de recursos y el público que se beneficia de los servicios y bienes proporcionados por la ESFL, o sobre las actividades que esta lleva a cabo, necesitan la información financiera y no financiera que figura en el informe financiero con propósito general de una ESFL. Esto tiene por objeto apoyar la rendición de cuentas y la toma de decisiones en las siguientes áreas:
- La actividad financiera de la ESFL durante el periodo. Esto incluirá información sobre cómo la ESFL cumple sus objetivos misionales (incluidos los objetivos financieros y de servicio). Incluirá información para evaluar si la ESFL ha utilizado los recursos de manera que se maximice la economía, la eficiencia y la eficacia en la realización de sus actividades. Por ejemplo, la información contenida en el Estado de Ingresos y Gastos y el Estado de Cambios en los Activos Netos servirá para informar sobre la evaluación de cómo una ESFL ha cumplido sus objetivos financieros y si ha adquirido sus recursos de forma económica. El informe narrativo también proporcionará información sobre el rendimiento financiero.
 - La sostenibilidad de las actividades de la ESFL a largo plazo y la demostración del logro de sus objetivos. Una ESFL necesitará proporcionar a los usuarios información sobre sus niveles de fondos y reservas. Necesitará poder demostrar que podrá acceder a fuentes de financiación a largo plazo y que estos recursos pueden cubrir los costos actuales y futuros relacionados con la actividad futura.
 - La liquidez (es decir, recursos disponibles para cumplir con las obligaciones actuales) y solvencia (es decir, recursos disponibles para cumplir con las obligaciones futuras). El Estado de Flujos de Efectivo y las notas asociadas contendrán la información relevante.

- (d) La capacidad de la ESFL para cumplir con las especificaciones establecidas por los organismos regulatorios del gobierno u otros organismos similares que la ESFL debe satisfacer al proporcionar servicios y recaudar recursos. El informe narrativo podrá proporcionar información que respalde esto.

Características cualitativas de la información en los informes financieros con propósito general

Características cualitativas fundamentales

¿Cómo puede una ESFL tomar decisiones sobre la materialidad o importancia relativa en los informes financieros con propósito general?

- IA2.4 Una ESFL necesita evaluar las necesidades de sus usuarios principales. Esta evaluación orienta la forma en que la ESFL informa sobre la información financiera y qué información es importante. Por lo tanto, es fundamental a la hora de considerar la importancia relativa.
- IA2.5 Al realizar juicios de materialidad o importancia relativa, una ESFL necesita considerar el impacto que la información podría tener razonablemente en los usuarios principales actuales y potenciales de su informe financiero con propósito general. Esos usuarios principales son:
- (a) los suministradores de recursos;
 - (b) el público que se beneficia de los servicios y bienes proporcionados por la ESFL; y
 - (c) aquellos que actúan como representantes de los intereses de los suministradores de recursos y del público que se beneficia de los servicios y bienes proporcionados por la ESFL.

Se trata de usuarios que no pueden requerir a una ESFL que les proporcione información directamente y que deben basarse en los estados financieros con propósito general para obtener gran parte de la información financiera que necesitan. Además de esos usuarios principales, otras partes, como la gerencia de la ESFL, los reguladores y otros miembros del público (es decir, aquellos que no se benefician de los servicios y bienes o servicios proporcionados por la ESFL) pueden estar interesados en la información financiera sobre la ESFL y pueden encontrar útiles los estados financieros. Sin embargo, los estados financieros no están dirigidos principalmente a estas otras partes.

- IA2.6 Al evaluar si la información es relevante para los estados financieros y el informe narrativo, una ESFL aplica su criterio para decidir si es razonable esperar que la información influya en las decisiones que los usuarios toman basándose en dichos estados financieros. Al aplicar dicho criterio, la ESFL considera tanto sus circunstancias específicas como la aportación de la información proporcionada en los estados financieros a las necesidades de toma de decisiones de los usuarios.
- IA2.7 La aplicación de la materialidad o importancia relativa es fundamental para respaldar la rendición de cuentas y la toma de decisiones. La definición de materialidad o importancia relativa del párrafo A2.23 se centra en que la información es importante si su omisión, tergiversación o ensombrecimiento pudiera influir razonablemente en las decisiones que los usuarios principales de la información financiera con propósito general toman basándose en dichos informes.
- IA2.8 Los requerimientos de la NIC-ESFL solo necesitan cumplirse si su efecto es material o con importancia relativa para el conjunto completo de estados financieros (incluida la información de periodos anteriores) y el informe narrativo. Los juicios sobre la materialidad o importancia

relativa son omnipresentes en los informes financieros con propósito general. Esto significa que todas las decisiones (juicios) sobre la información que se incluirá en los informes financieros con propósito general de las ESFL, incluidos el reconocimiento, la medición, la presentación y la información a revelar, estarán sujetas a consideraciones de materialidad o importancia relativa. Esto incluye qué información se puede agregar o mostrar por separado.

- IA2.9 Las necesidades de información de los usuarios principales se analizan en el párrafo IA2.3 anterior. Al realizar juicios de materialidad o importancia relativa, una ESFL debe asegurarse de que se satisfagan las necesidades tanto de los usuarios existentes como de los potenciales. Por ejemplo, cuando una ESFL presta servicios médicos utilizando activos donados y no donados (que incluyen hospitales y centros de asistencia para poder atender a las diversas comunidades locales), necesita considerar las necesidades de información comunes de sus usuarios principales. En este escenario, la ESFL considera que los usuarios actuales de los estados financieros son los financiadores que proporcionan los activos donados. Sin embargo, para decidir qué información puede ser información material o tener importancia relativa y para emitir el juicio de materialidad o importancia relativa, la ESFL debe considerar no solo a los usuarios actuales de los estados financieros, sino también a los usuarios potenciales. Estos usuarios potenciales incluyen:
- (a) donantes o financiadores que podrían aportar recursos en el futuro;
 - (b) usuarios de los servicios u otros miembros de la comunidad que dependen de los servicios médicos prestados por la ESFL; y
 - (c) miembros individuales de un organismo gubernamental local que actúan en nombre de los beneficiarios de los servicios médicos.
- IA2.10 Una ESFL solo está obligada a aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC-ESFL cuando el efecto de su aplicación sea material o tenga importancia relativa. Una ESFL podría concluir que un elemento de información es material o tiene importancia relativa por varias razones. Entre esas razones se incluyen la naturaleza de la partida (cualitativa), su tamaño (cuantitativa) o una combinación de ambas, evaluadas en relación con sus circunstancias. Por lo tanto, la evaluación de la ESFL es tanto cuantitativa como cualitativa.
- IA2.11 Por ejemplo, la E2 *Propiedades, planta y equipo* requiere que una ESFL reconozca un elemento de propiedades, planta y equipo cuando cumpla los criterios del párrafo E2.4. Una ESFL ha evaluado que su política contable de no capitalizar algunos gastos de bajo valor en propiedades, planta y equipo no tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros actuales ni en los futuros. Esto se debe a que no cabe esperar razonablemente que la información que refleja los importes capitalizados y su depreciación por debajo de este umbral de bajo valor influya en las decisiones tomadas por los usuarios principales de los estados financieros de la ESFL. Por lo tanto, la ESFL decide establecer una política contable de capitalizar únicamente los elementos de propiedades, planta y equipo superiores a un determinado umbral.
- IA2.12 La materialidad o importancia relativa también puede afectar a la forma en que se presenta y se revela la información. Por ejemplo, una ESFL podría contabilizar sus propiedades, planta y equipo al costo histórico en el Estado de Situación Financiera. Sin embargo, podría tener una única propiedad de inversión que no pueda valorar de forma fiable a su valor razonable y que, por lo tanto, se valore al costo histórico menos la depreciación acumulada y el deterioro de valor. El párrafo B2.2 requiere que las propiedades de inversión mantenidas al costo histórico menos la depreciación acumulada se presente como una partida separada en el Estado de Situación Financiera.

- IA2.13 Sin embargo, si la ESFL determina que el valor en libros de la propiedad de inversión individual no es material o sin importancia relativa, podría decidir presentarla en la partida de propiedades, planta y equipo. La ESFL también puede tomar la decisión de presentar la partida como una columna separada en la nota de conciliación de las propiedades, planta y equipo, mostrando por separado las agregaciones de las partidas de propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión.
- IA2.14 Los ejemplos de aplicación de la materialidad o importancia relativa en IA2.11 a IA2.13 anteriores se basan en una evaluación de la materialidad o importancia relativa cuantitativa y suponen que no hay factores cualitativos relevantes.

¿Qué factores debe tener en cuenta una ESFL para evaluar la materialidad o importancia relativa?

- IA2.15 El párrafo B1.19 requiere que una ESFL evalúe si la información, ya sea individualmente o en combinación con otra información, es material o tiene importancia relativa en el contexto de sus estados financieros cuando estos se consideran en su conjunto. Esto significa que, aunque la información no se considere material o tiene importancia relativa por sí sola, podría serlo si se considera en combinación con otra información del conjunto completo de estados financieros.
- IA2.16 Normalmente, una ESFL evaluará si la información financiera es cuantitativamente material o tiene importancia relativa, considerando la magnitud del impacto de la transacción, otro evento o condición. Esto se considerará en relación con las medidas de su situación financiera (por ejemplo, los activos netos), su rendimiento financiero (por ejemplo, los ingresos, los gastos o el excedente o déficit) y los flujos de efectivo.
- IA2.17 La evaluación incluye no solo la magnitud del impacto de una transacción que se reconoce en sus estados financieros principales, sino que también tiene en cuenta cualquier partida no reconocida que, en última instancia, pudiera afectar a la percepción general que tienen los usuarios principales de la situación financiera, los resultados financieros y el flujo de efectivo de la ESFL (por ejemplo, pasivos contingentes o activos contingentes). La ESFL necesita determinar si el impacto es de tal magnitud que podría esperarse razonablemente que la información sobre la transacción, otro evento o condición influya en las decisiones de sus usuarios principales sobre la ESFL, incluyendo el suministro de recursos a ésta. Así, por ejemplo, podría tratarse de decisiones sobre cuándo reconocer una partida de ingresos o gasto en los estados financieros (momento) o si una partida es tan material o con importancia relativa que debe presentarse en el Estados de Ingresos y Gastos o incluirse de otro modo en la información a revelar pertinente.
- IA2.18 La identificación de qué medidas utilizar para la evaluación cuantitativa es una cuestión de juicio. Las medidas pueden ser un importe específico (importe del umbral), una tasa (porcentaje) relativa a las cantidades que figuran en los estados financieros principales o algún otro nivel, y a menudo se utilizan como herramienta para emitir juicio de materialidad o importancia relativa. La medida seleccionada necesitará ser adecuada para la transacción, el evento o la condición.
- IA2.19 La evaluación de la materialidad o importancia relativa se suele realizar tomando como referencia el nivel global de ingresos. Sin embargo, dado que los ingresos pueden fluctuar de un año a otro, puede ser más adecuado utilizar los gastos como punto de referencia. Los juicios sobre la materialidad o importancia relativa dependen de qué medidas sean de mayor interés para los usuarios principales de los estados financieros de la ESFL. Otros ejemplos de medidas podrían ser:

- (a) ingresos totales por subvenciones y donaciones;
 - (b) gastos totales;
 - (c) excedente o déficit financiero de la ESFL;
 - (d) fondos totales en activos netos;
 - (e) activos no corrientes totales;
 - (f) ratios de situación financiera o un rendimiento financiero; y
 - (g) medidas de flujo de efectivo.
- IA2.20 Las evaluaciones de materialidad o importancia relativa también requieren el análisis de factores cualitativos específicos de la ESFL y externos. Los factores cualitativos relacionados con las transacciones, otros eventos o condiciones de una ESFL incluyen, pero no están limitados a:
- (a) interés local y nacional, que incluye el interés político o comunitario, en una transacción, evento o condición;
 - (b) recepción de una donación de una persona u organización con objetivos en conflicto con los de la ESFL;
 - (c) participación de partes relacionadas en una ESFL;
 - (d) características poco comunes o no estándar en las operaciones de una ESFL;
 - (e) variaciones o cambios inesperados en las tendencias.
- IA2.21 Una ESFL podría realizar la identificación de un elemento de información como material o con importancia relativa basándose en uno o varios factores de materialidad o importancia relativa. Por lo general, cuantos más factores se apliquen a un elemento de información, o cuanto más significativos sean esos factores, más probable es que el elemento de información sea material o tenga importancia relativa. Es posible que estos factores deban considerarse de forma individual o como una combinación de factores.
- IA2.22 Los factores cualitativos externos se refieren al contexto en el que opera una ESFL. Esto podría estar relacionado con transacciones, eventos o condiciones que, si están presentes, son más propensos a influir en las decisiones del usuario principal. Podrían incluir, pero no limitarse a, el entorno económico o regulatorio, la localización de una ESFL, el sector en el que opera, cuestiones regulatorias o la preocupación particular que muchas ESFL y sus usuarios principales tienen por las cuestiones medioambientales.
- IA2.23 La presencia de factores cualitativos suele reducir los umbrales de la evaluación cuantitativa. Cuánto más significativos son los factores cualitativos, menores serán los umbrales cuantitativos.

¿Cómo pueden afectar los juicios de materialidad o importancia relativa a la presentación de la información en los informes financieros con propósito general?

- IA2.24 Una ESFL necesitará utilizar juicios de materialidad o importancia relativa para presentar la información en los estados financieros de forma clara y comprensible; esto podría consistir en:
- (a) agregar o desagregar información;
 - (b) destacar asuntos o elementos de información material o con importancia relativa;
 - (c) describir las transacciones de la forma más sencilla posible, sin omitir información material o con importancia relativa ni aumentar la extensión del informe financiero con propósito general;
 - (d) proporcionar información de manera que se maximice, en la medida de lo posible, la comparabilidad entre las ESFL y entre los distintos periodos sobre los que se informa;

- (e) destacar las relaciones entre los distintos datos del informe financiero con propósito general;
 - (f) presentar la información de forma adecuada para los usuarios principales, por ejemplo, en formato narrativo o tabular; o
 - (g) evitar o minimizar la duplicación en diferentes partes del informe de información financiera con propósito general.
- IA2.25 Una ESFL necesitará considerar la perspectiva general de su situación financiera, su rendimiento financiero y sus flujos de efectivo, junto con su información no financiera. También necesita considerar las relaciones entre los diferentes elementos de información y las agregaciones de información que podrían dar lugar a que un elemento sea objeto de la evaluación como material o con importancia relativa. Una ESFL también debe considerar si su situación financiera, su rendimiento financiero y su flujo de efectivo, junto con su información no financiera, se presentan de forma justa y comprensible para evitar ensombrecer información material o con importancia relativa.

¿Cómo interactuará la materialidad o importancia relativa con los requerimientos regulatorios?

- IA2.26 Para que una ESFL confirme el cumplimiento de la NIC-ESFL, debe cumplir los requerimientos de sus secciones, que incluyen los relacionados con la materialidad o importancia relativa. Una ESFL no puede proporcionar menos información de la requerida por la NIC-ESFL y confirmar el cumplimiento, incluso si las leyes y regulaciones locales permiten otra cosa. Por el contrario, las leyes y regulaciones locales o los acuerdos legales específicos (por ejemplo, los acuerdos de subvención) pueden requerir que se proporcione información, incluso si esta no cumple con las medidas cuantitativas o cualitativas de materialidad o importancia relativa de una ESFL. Esto podría incluir, por ejemplo, la información que debe comunicarse sobre la remuneración. En tales casos, la NIC-ESFL permite proporcionar información de acuerdo con los requerimientos regulatorios, aunque la ESFL debe evitar ensombrecer información relevante en los estados financieros.

Costo y esfuerzo desproporcionado

¿Cómo determina una ESFL cuándo puede o debería utilizar la exención por costo o esfuerzo desproporcionado?

- IA2.27 La ESFL que informa puede acogerse a una exención por costo o esfuerzo desproporcionado para determinados requerimientos de la NIC-ESFL. Como se explica en A2.39 y A2.40, esto dependerá de:
- (a) las circunstancias específicas de la ESFL;
 - (b) el juicio de la gerencia sobre los costos y beneficios de la aplicación de ese requerimiento;
 - y
 - (c) la información disponible en el momento de la evaluación.
- IA2.28 Es importante que una ESFL no trate las exenciones por el costo o esfuerzo desproporcionado como opciones de política contable. No lo son. Una opción de política contable es apropiada cuando la NIC-ESFL incluye explícitamente opciones para el tratamiento contable de un elemento o transacción, como la base de medición del costo para la valoración de determinados activos. Una exención por costo o esfuerzo desproporcionado sería relevante específicamente para aquellas situaciones en las que la gerencia ha seleccionado la base de medición del valor razonable para la valoración de una clase de activos, pero no puede determinar un valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado para determinadas partidas y, por lo tanto, recurre a la exención y utiliza el costo como base de medición.

¿Qué factores podrían generar un costo o esfuerzo desproporcionado?

- IA2.29 Las circunstancias específicas de cada ESFL variarán, lo que influirá en el costo y el nivel de esfuerzo que se requiere. No es posible reflejar todas las situaciones, pero entre los factores pueden figurar los siguientes:
- (a) el costo relativo de la producción de la información en relación con el beneficio para los usuarios - se esperaría que el costo de la producción de la información fuera material o con importancia relativa (para que se considerara excesivo) en relación con los ingresos y gastos de la ESFL;
 - (b) los aspectos prácticos de la obtención de la información necesaria;
 - (c) la expectativa de que, si la información se refiere a la primera vez que se produce ese tipo de transacción, el costo inicial de su reconocimiento y medición, aunque inicialmente significativo, sea menor de forma continuada;
 - (d) consideración de la importancia del activo o pasivo en relación con las operaciones de la ESFL al aplicar las disposiciones sobre el costo o esfuerzo desproporcionado; y
 - (e) consideración de la importancia del activo o pasivo en relación con los activos de una ESFL cuando se midan de acuerdo con la exención.
- IA2.30 Al determinar las circunstancias específicas de la ESFL, esta debería considerar estos factores, junto con otros contextos relevantes, de forma individual y colectiva. Por ejemplo, puede que no haya tasadores debidamente calificados en la jurisdicción en la que una ESFL opera un activo que requiere medición. Un tasador tendría que inspeccionar físicamente el activo para proporcionar una valoración, por lo que se necesitaría un tasador de otra jurisdicción. Esto podría suponer un “costo o esfuerzo desproporcionado” debido a la barrera del idioma o al costo del viaje o la manutención. Una ESFL también podría tener que considerar las circunstancias específicas de la ausencia de un profesional de la valoración en el contexto de los demás factores. Esto puede ser suficiente o no para apoyar una exención.

¿Cómo debería una ESFL medir el impacto de los beneficios para los usuarios en el contexto de un costo o esfuerzo desproporcionado?

- IA2.31 El juicio de la gerencia sobre el impacto en los beneficios que obtendrían los usuarios al aplicar ese requerimiento implica considerar:
- (a) cómo la asignación de recursos económicos y otras decisiones de aquellos que se espera que utilicen los informes financieros podrían verse afectadas por no disponer de esa información; y
 - (b) si existe un costo o esfuerzo desproporcionado en el costo incremental o el esfuerzo adicional que excedería sustancialmente los beneficios para los usuarios de los informes financieros.
- IA2.32 Estos juicios se refieren a los usuarios de la información financiera. Una ESFL necesita considerar los beneficios que los usuarios de la información financiera con propósito general podrían haber obtenido si la información hubiera estado disponible y, por lo tanto, el impacto de que no esté disponible. La gerencia necesitará considerar y ser capaz de explicar factores tales como:
- (a) la confianza que los usuarios puedan haber tenido en la información afectada;
 - (b) la medida en que esta información es habitualmente proporcionada por otras ESFL de la localidad o del ámbito de actividad de la ESFL;
 - (c) la importancia de la información para los objetivos financieros de la ESFL; y
 - (d) el impacto de la pérdida de la información en la comprensión de la resiliencia financiera de la ESFL.

¿Qué obligaciones tiene la gerencia al ejercer su juicio para la exención por el costo o esfuerzo desproporcionado?

- A2.33 La gerencia no debe utilizar las exenciones por el costo o esfuerzo desproporcionado para evitar proporcionar información que una ESFL preferiría no revelar. El ejercicio del juicio es fundamental para la toma de decisiones. Tal y como se requiere en A2.41, la gerencia debe ser capaz de explicar los motivos por los que ha ejercido la exención mediante información a revelar en las notas a las cuentas. La explicación debería identificar:
- (a) los factores clave que han llevado a la decisión de la gerencia;
 - (b) el peso aplicado a cada uno de estos factores;
 - (c) cómo el equilibrio de los factores ha llevado a la conclusión; y
 - (d) tanto el impacto en los costos o esfuerzo como el impacto en la pérdida de información.
- IA2.34 Una ESFL necesitará reevaluar sus decisiones sobre el uso de exenciones por el costo o esfuerzo desproporcionado si la información más reciente en la fecha de presentación cambia. Esto puede dar lugar a que la ESFL ya no necesite recurrir a la exención o puede cambiar las razones para su uso, lo que la ESFL debería informar. Como se indica en el párrafo A2.40, si la exención por el costo o esfuerzo desproporcionado se aplica después del reconocimiento inicial a una medición posterior de un elemento, por ejemplo, cuando el valor razonable de las propiedades de inversión no puede medirse de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, se debe realizar una nueva evaluación del costo o esfuerzo desproporcionado en esa fecha posterior basándose en la información disponible en ese momento.

Información financiera con propósito general y la ESFL que informa**La ESFL que informa*****¿Qué necesita considerar una ESFL al determinar el alcance de su información?***

- IA2.35 Los párrafos A2.48 a A2.51 establecen los requerimientos relativos a la identificación de una ESFL que informa, incluida la necesidad de preparar informes financieros con propósito general como si se tratara de una entidad económica u otro conjunto completo de actividades.
- IA2.36 Es probable que exista una entidad u otro conjunto completo de actividades cuando haya un conjunto identificable e integrado de actividades y activos que se gestionan para recaudar o administrar fondos y recursos para la ESFL. La ESFL utiliza estos recursos colectivos para proporcionar servicios y bienes en beneficio del público.
- IA2.37 Puede haber circunstancias en las que sea difícil identificar la ESFL que informa. Esto podría ocurrir cuando:
- (a) las estructuras organizativas son complejas o difíciles de definir;
 - (b) la entidad potencial que informa podría formar parte de una entidad jurídica; o
 - (c) la entidad potencial que informa podría ser una combinación de dos o más entidades jurídicas.

Las complejidades también pueden derivarse de la existencia de sucursales. Véanse los párrafos IA2.42 a IA2.45 para obtener más guía sobre la identificación de sucursales.

- IA2.38 Cuando sigan existiendo dificultades para identificar la ESFL que informa, una ESFL también necesitará aplicar el párrafo A2.53, que requiere la determinación de los límites de la ESFL que informa mediante el examen de la existencia de usuarios y sus necesidades de información. Estos usuarios de los informes financieros con propósito general de la ESFL que informa incluirán:
- (a) el público, al que la ESFL proporciona servicios y bienes;
 - (b) los suministradores de recursos de la ESFL; y
 - (c) aquellos que actúan en su capacidad como representantes de la participación de los suministradores de recursos y del público que se beneficia del beneficio de los servicios y bienes proporcionados por la ESFL.
- IA2.39 La NIC-ESFL espera que los usuarios de los informes financieros con propósito general puedan tomar decisiones económicas o de otro tipo basándose en la información proporcionada en dichos informes. Los informes también deberían proporcionar transparencia sobre cómo una ESFL ha demostrado su responsabilidad en relación con una serie de obligaciones. En muchos casos, será obvio el abanico de usuarios que dependen de los informes financieros con propósito general a efectos de rendición de cuentas, toma de decisiones o asignación de recursos. Sin embargo, para determinar quiénes podrían ser los usuarios y lo que necesitarían en materia de información financiera, puede ser necesario considerar factores tales como:
- (a) si la gerencia actúa en nombre de terceros que proporcionan recursos;
 - (b) el impacto de la actividad de la ESFL en el bienestar de terceros; y
 - (c) las características financieras de la ESFL, que incluye su tamaño.
- IA2.40 Al considerar el tamaño, una ESFL debería tener en cuenta toda la información relevante, incluido el nivel de endeudamiento, el número de transacciones, el importe de los recursos financieros y de otro tipo que recibe y el número de miembros del público que se benefician de los servicios y bienes que proporciona. Cuanto mayor sea el tamaño de la ESFL, más probable será que los usuarios existentes que utilicen la información financiera o de otro tipo presentada para tomar decisiones y rendir cuentas.
- IA2.41 Al evaluar los límites de una ESFL que informa basándose en la existencia y las necesidades de información de los usuarios, es esencial que dichos límites:
- (a) no contengan un conjunto arbitrario de actividades económicas (u otro conjunto de actividades relacionadas con sus fines);
 - (b) sean completos (es decir, si la información financiera proporcionada fuera incompleta y careciera de neutralidad, no cumpliría los requerimientos para una representación fiel de las transacciones); y
 - (c) resulte en información para los usuarios de los informes financieros con propósito general que sea neutral, de acuerdo con los requerimientos de representación fiel (es decir, que la información presente lo que pretende representar).

¿Qué necesita considerar la ESFL que informa cuando opera a través de un sistema de sucursales?

- IA2.42 Una ESFL puede operar a través de un sistema de sucursales, que son acuerdos administrativos. Se trata del acuerdo de la estructura operativa de la ESFL organizada según funciones, ubicación u otros factores para facilitar su administración. Estas sucursales pueden incluir grupos de apoyo, grupos de miembros u oficinas en diversas ubicaciones, y pueden operar a nivel nacional o internacional. Cuando la sucursal forma parte de una ESFL que informa (por ejemplo, una subdivisión interna de una ESFL que informa), los informes financieros con propósito general de la ESFL que informa deberían incluir las actividades de la sucursal. La NIC-ESFL describe estas subdivisiones internas como sucursales internas.

IA2.43 Una sucursal puede elaborar un informe financiero con propósito general separado debido a requerimientos legales u otros requerimientos regulatorios. Sin embargo, la NIC-ESFL requiere que la ESFL siga considerando su relación, si la hubiera, con esa sucursal u otra entidad ESFL que informa a efectos de información financiera.

¿Cómo puede una ESFL que informa identificar las sucursales internas?

IA2.44 Una ESFL puede considerar los siguientes factores para ayudar a decidir si una estructura operativa es una sucursal interna de la ESFL y no una entidad que informa separada sujeta a la obligación de informar. Los factores incluyen si la estructura operativa:

- (a) es una estructura jurídica separada;
- (b) está obligada a presentar informes financieros generales separados;
- (c) utiliza el nombre de la ESFL que informa en su título, membretes, título, sitio web o como parte de su publicidad;
- (d) recauda fondos exclusivamente para la ESFL que informa;
- (e) se presenta al público como representante local o de otro tipo de la ESFL que informa; o
- (f) recibe apoyo financiero y administrativo, instrucciones y asesoramiento de la ESFL que informa.

IA2.45 La consideración de estos factores requerirá el uso del juicio. La presencia de uno solo de estos factores puede no significar que una organización cumpla la definición de sucursal, pero su combinación con otro podría llevar a la ESFL que informa a decidir que se trata de una sucursal interna.

¿Cómo deberían reconocerse los activos, pasivos, activos netos, ingresos y gastos de las sucursales?

IA2.46 Puede haber ocasiones en las que una sucursal interna elabore informes financieros regulatorios con propósito general por separado, pero siga siendo una sucursal interna. En tales circunstancias, la ESFL debe reconocer todas las entradas ingresos, gastos, activos y pasivos en sus estados financieros. Es poco probable que esto ocurra con regularidad, pero podría suceder, por ejemplo, cuando una ESFL internacional tiene sucursales internas en jurisdicciones separadas y una o varias de esas jurisdicciones requieren que la organización (que es una sucursal interna de la ESFL internacional) elabore informes financieros con propósito general separados.

IA2.47 Una ESFL debe registrar todas las transacciones de una sucursal interna en bruto en sus informes financieros con propósito general y no compensarlas con otras transacciones dentro de su propio informe financiero con propósito general separado, a menos que otra sección de la NIC-ESFL permita dicha compensación. Cuando una ESFL que informa consta de varias sucursales, cualquier transacción entre sucursales debe eliminarse de los estados financieros de la ESFL que informa.

IA2.48 Las sucursales pueden mantener cuentas bancarias separadas o elaborar estados financieros para sus propios fines. Sin embargo, los informes financieros con propósito general de la ESFL que informa deben incluir las transacciones de una o varias sucursales internas, incluidos sus activos, pasivos, activos netos y fondos restringidos y no restringidos en los activos netos y los ingresos y gastos.

IA2.49 Por ejemplo, la ESFL que informa debe reconocer en sus estados financieros todas las donaciones recaudadas por las sucursales internas como ingreso cuando cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias establecidos en C1 *Ingresos de actividades ordinarias*.

¿Cómo determina una ESFL si una estructura basada en suscripciones o tarifas es una ESFL que informa u otra forma de estructura de información?

IA2.50 Una ESFL puede operar mediante una estructura basada en suscripciones o cuotas. En tales circunstancias, la ESFL puede pagar una suscripción o una cuota a una ESFL nacional o internacional como medio para financiar dicha ESFL. Una ESFL nacional o internacional establecerá los parámetros bajo los cuales opera la ESFL suscriptora o que paga cuotas. Las organizaciones suscriptoras o que pagan cuotas que operan bajo dichos marcos pueden adoptar la forma de las tres estructuras que se analizan en la tabla siguiente.

Tabla 1: Formas típicas de estructuras de operación basadas en suscripciones o cuotas

	Tipo de organización	Tratamiento contable
1	Parte de la organización nacional o internacional (que puede operar o no como una sucursal interna)	La NIC-ESFL requiere que las transacciones financieras y de otro tipo se incluyan en los informes financieros con propósito general de la ESFL nacional o internacional.
2	Una entidad jurídica separada u otra estructura constituida que tenga relación con la ESFL nacional o internacional	La NIC-ESFL requiere que la ESFL determine la relación de información financiera, si la hubiera, con esa organización de acuerdo con la A2 <i>Conceptos y principios fundamentales</i> y la G1 <i>Estados financieros consolidados y separados</i> .
3	Entidades jurídicas separadas u otras estructuras constituidas que no tengan relación directa con la ESFL	La NIC-ESFL requiere que estas organizaciones elaboren informes financieros con propósito general como una ESFL que informa separada (si cumplen con la definición de ESFL que informa). Cuando sea pertinente, la ESFL debería seguir los requerimientos nacionales de información financiera.

¿Cómo determina una ESFL si una organización establecida como entidad jurídica separada para gestionar la carga financiera o el riesgo de las actividades de la ESFL, o exclusivamente para actividades de recaudación de fondos, es una ESFL que informa u otra forma de estructura?

IA2.51 Una ESFL puede constituirse como entidad jurídica separada:

- (a) para llevar a cabo actividades específicas;
- (b) para gestionar el riesgo de pérdidas; o
- (c) con el único fin de recaudar fondos, por ejemplo, para proporcionar apoyo financiero a un hospital.

IA2.52 La ESFL que cree estas entidades jurídicas independientes necesitará establecer su relación de información financiera, si la hubiera, con estas entidades jurídicas separadas (incluidas las ESFL que informan) basándose en las disposiciones de A2 sobre la identificación de una ESFL que informa y la definición de control en G1 de la NIC-ESFL.

¿Cómo determina una ESFL si una organización que utiliza estructuras afiliadas es una ESFL que informa u otra forma de estructura?

IA2.53 Las organizaciones pueden operar como estructuras “afiliadas”. Estas organizaciones pueden incluir tanto a personas físicas como a otras organizaciones, incluidas las ESFL, como miembros. Estos miembros pueden pagar una cuota o suscripción para acceder al servicio u otros beneficios de la afiliación. Cuando estas relaciones se asemejan más a una relación entre cliente y proveedor, la ESFL no ha establecido una relación de información financiera con sus miembros.

¿Cuándo podría una ESFL necesitar la consideración del potencial de servicio?

IA2.54 Los activos que posee una ESFL que incorporan potencial de servicio pueden mantenerse, por ejemplo, con fines comunitarios, médicos o recreativos, y utilizarse para prestar o apoyar servicios para el público que los utiliza. Dichos servicios pueden ser para consumo colectivo o individual y el pago por ellos puede ser al costo o por un importe simbólico. Los servicios pueden ser proporcionados en las áreas o actividades en las que la competencia en el mercado es limitada o inexistente o, alternativamente, pueden ser proporcionados sobre una base económica o no. En tales circunstancias, una ESFL puede tener que considerar el potencial de servicio de un activo, en lugar de su capacidad para generar un rendimiento financiero mediante la generación de efectivo.

Ejemplos A2 – Conceptos y principios fundamentales

Las siguientes ilustraciones suponen que las transacciones pertinentes son significativas.

Ejemplo 1 - Entidades jurídicas separadas con relación con una ESFL**Antecedentes**

La ESFL A promueve las artes dramáticas en toda una jurisdicción. Una subdivisión gestiona una de las actividades, el “Teatro para todos”, que desarrolla obras teatrales que promueven la diversidad. El “Teatro para todos” tiene una cuenta bancaria separada para gestionar los ingresos procedentes de la venta de entradas.

La ESFL A crea seis entidades ESFL que llevan de gira las obras desarrolladas por el “Teatro para todos” por seis regiones del país. Establece los órganos de gobierno de cada una de las entidades, en los que nombra a la mayoría de los miembros de cada consejo. Existe una constitución estándar para operar dentro de un conjunto de parámetros. Cada una de estas entidades paga el 50% de la recaudación de la venta de entradas a la ESFL A cuando alcanzan un determinado nivel acordado. La ESFL A utiliza esta cuota para desarrollar las obras del programa del “Teatro para todos” del año siguiente. Otros grupos teatrales de la ESFL también pueden pagar una cuota por las obras y utilizar el logotipo nacional para ellas, aunque deben comprometerse a representarlas tal y como están escritas.

Análisis

La ESFL A incluye las transacciones del “Teatro para Todos”, incluidos los activos financieros de la cuenta bancaria, en sus estados financieros.

Las seis entidades teatrales ESFL son entidades jurídicas separadas y la ESFL A necesita establecer la relación de información financiera con esas compañías. Dado que la ESFL A establece los estatutos, nombra a la mayoría de los miembros con derecho a voto del órgano de gobierno y se beneficia de las actividades pertinentes (tanto la recepción de las cuotas como la promoción de las actividades pertinentes establecidas en los estatutos), la ESFL A controla las seis entidades teatrales ESFL.

Otros grupos teatrales ESFL que no fueron creados por la ESFL A son entidades separadas (o partes de entidades separadas). La Entidad A no tiene ningún poder en relación con sus órganos de gobierno o el funcionamiento de estos grupos teatrales. No existe ninguna relación directa de información financiera con la Entidad A. Estos grupos teatrales elaborarán sus propios estados financieros con arreglo a las disposiciones de la NIC-ESFL u otros PCGA bajo los que puedan operar.

Ejemplo 2 - Entidad creada por una ESFL

Antecedentes

La ESFL B, un hospital, decidió adoptar un enfoque más específico para la recaudación de fondos. Por lo tanto, creó una entidad ESFL separada (ESFL C) dedicada exclusivamente a recaudar fondos para el hospital. Esto permite a la ESFL C centrarse en atraer legados de personas de la localidad e invertir los recursos para maximizar los rendimientos (siempre que se gestione eficazmente el riesgo y se respeten los fines benéficos de la ESFL C).

La ESFL B crea la ESFL C utilizando el nombre del hospital y establece sus fines de manera que la recaudación de fondos se destine exclusivamente al hospital. La ESFL C paga un dividendo periódico al hospital para financiar sus servicios.

Análisis

Basándose en los hechos y circunstancias descritos anteriormente y dado que la ESFL B:

- ha establecido los fines benéficos de la ESFL C;
- determina el uso de esos recursos; y
- ha creado un mecanismo por el que tiene poder sobre las actividades relevantes de la ESFL C para obtener beneficio de dichas actividades.

Como resultado, la ESFL B controla la ESFL C.

La ESFL B incluiría a la ESFL C en sus estados financieros consolidados como entidad controlada.

Ejemplo 3 - Organizaciones afiliadas

Antecedentes

La ESFL D, una asociación de tenis, mejora la forma física de la población a través de este deporte. Cuenta con veinte entidades jurídicas separadas, clubes de tenis que pagan una cuota a la asociación y reciben asesoramiento y guía no obligatorios sobre cómo gestionar un club de tenis para mejorar la forma física en las áreas y sobre cuestiones como la inclusión y las actividades de difusión externa. Las personas que no pueden inscribirse en un club pueden hacerse miembros de la asociación por una pequeña tarifa. La ESFL D proporciona vídeos periódicos para mejorar sus habilidades y las personas pueden actualizar un gráfico cuándo tienen dominada una habilidad en particular.

Análisis

Las veinte entidades jurídicas separadas mantienen relaciones de cliente-proveedor con la organización paraguas, la ESFL D.

Aunque reciben asesoramiento y guía de la ESFL D, esta no les requiere que sigan dicho asesoramiento y guía. La ESFL D no tiene poder sobre las actividades o los fondos pertinentes de estas entidades jurídicas separadas.

La ESFL D puede ser una ESFL que informa, como entidad jurídica separada. Los veinte clubes de tenis también son entidades jurídicas separadas. Sin embargo, dado que su relación con la ESFL D solo se refiere a la prestación de servicios y que la ESFL D no tiene poder para controlar sus actividades o fondos, elaborarán sus propios estados financieros. La ESFL D no los consolidará en sus estados financieros.

Ejemplo 4 - Sucursales internas

Antecedentes

La ESFL E apoya las necesidades educativas en todo el país. Cuenta con seis sucursales internas, todas ellas organizaciones separadas sin personalidad jurídica. La ESFL E establece las siguientes organizaciones:

- La Organización A recauda fondos para la ESFL E en todo el país;
- Las Organizaciones B, C y D distribuyen los recursos de manera eficaz entre las comunidades, realizando la identificación de dónde es mayor la necesidad de servicios. Todas ellas han establecido cuentas bancarias separadas y elaboran cuentas financieras trimestrales informales. La Organización D siempre se retrasa en la presentación de sus informes mensuales y cuestiona el necesitar elaborarlos. Su cuenta bancaria se abrió a nombre del director financiero;
- La Organización E se encarga de concienciar sobre las necesidades educativas específicas, y
- La Organización F proporciona apoyo administrativo para el funcionamiento efectivo de las Organizaciones A a E y ofrece asesoramiento y guía sobre cuestiones operativas y financieras.

La ESFL E creó las seis organizaciones para cumplir con su constitución. Todas ellas utilizan el mismo sitio web, membretes y el nombre de la ESFL E.

Análisis

A pesar de tener cuentas bancarias separadas, todas las seis organizaciones son sucursales internas de la ESFL nacional E. Esto se debe a que las organizaciones cumplen cuatro de los factores que podrían indicar que son sucursales, es decir:

- no tienen personalidad jurídica separada;
- no tienen órganos de gobernanza autónomos;
- siguen los requerimientos de información financiera y otros requerimientos operativos de la ESFL principal; y
- utilizan el mismo sitio web y membretes que la ESFL nacional.

La ESFL E debería reconocer los fondos recaudados por la Organización A como ingresos propios. Aunque la Organización D cuestiona la estructura y ha establecido la cuenta bancaria a nombre de su director financiero, los fondos se utilizan en beneficio de los destinatarios de los servicios educativos de la ESFL E. Por lo tanto, la ESFL E reconoce las transacciones de la Organización D en sus estados financieros como ESFL que informa.

IA3 – Información narrativa

Principios

¿Qué se entiende por información sensible?

- IA3.1 La información sensible surgirá cuando los requerimientos de información obligatorios de A3 *Información narrativa* comprometan la confidencialidad comercial (por ejemplo, legal y contractual), operativa o personal (por ejemplo, debido a la protección de datos). La información a revelar no debería perjudicar la capacidad de la ESFL para cumplir su misión. Esto incluye poner en riesgo la seguridad o el bienestar de las personas que trabajan o colaboran como voluntarios para la ESFL, o de aquellas a quienes presta servicios y suministra bienes.
- IA3.2 Una ESFL debería presentar la información narrativa requerida por A3 relacionada con aquellas operaciones y actividades que no den lugar a presentar información sensible. Una ESFL necesitará, siempre que sea posible, agregar información para evitar los riesgos potenciales asociados con la revelación de cualquier información confidencial.
- IA3.3 Una ESFL no debe proporcionar ninguna información que tenga el efecto de poner de relieve la naturaleza o el contenido de información sensible desde el punto de vista operativo. No es posible proporcionar una lista exhaustiva de los tipos de información sensible desde el punto de vista operativo o de las circunstancias que podrían perjudicar la capacidad de una ESFL para cumplir su misión. Por lo tanto, se proporcionan los siguientes ejemplos para ilustrar las posibles consecuencias de revelar información que podría calificar como sensible:
- (a) riesgo de daño personal, ya sea físico o de otro tipo, a los empleados o a sus familiares cercanos;
 - (b) riesgo de persecución, acoso, exclusión social o desplazamiento de los beneficiarios de los servicios;
 - (c) interrupción del servicio, por ejemplo, por el riesgo de daños a edificios, otros activos o equipos, o por dificultades logísticas en la prestación del servicio a los destinatarios de éste; y
 - (d) cancelación de información personal sobre los destinatarios o beneficiarios del servicio, por ejemplo, datos de pacientes.
- IA3.4 Las guías de los párrafos IA3.1 a IA3.3 no deben ser utilizadas por una ESFL como una forma de ocultar un rendimiento deficiente o problemas financieros que puedan haber surgido en aspectos de sus operaciones.
- IA3.5 Cuando no se haya informado sobre la información sensible descrita en el párrafo IA3.1, una ESFL debería considerar si se puede revelar en el informe narrativo la información excluida. Por ejemplo, una ESFL que suministra asistencia sanitaria puede decidir no comunicar determinada información relacionada con los servicios que presta a los pacientes para evitar comunicar información personal o confidencial. El informe narrativo de la ESFL puede incluir comentarios para explicar que se ha excluido la información personal y confidencial e indicar qué información se ha podido proporcionar.
- IA3.6 Una ESFL seguirá en cumplimiento con los requerimientos de la NIC-ESFL en circunstancias en las cuales la información sensible como se describe en los párrafos A3.6 y de IA3.1 a IA3.3 haya sido excluida del informe narrativo. Nada en la Guía de Implementación sobre información sensible impedirá que una ESFL cumpla con sus responsabilidades legales o cualquiera de las responsabilidades profesionales o fiduciarias de cualquiera de sus funcionarios.

¿Qué se entiende por información narrativa equilibrada?

- IA3.7 El párrafo A3.8 requiere que la información narrativa presentada por una ESFL sea equilibrada. La información narrativa no debe estar sesgada hacia una descripción particular de sus circunstancias, por ejemplo, utilizada como argumento de venta o para proporcionar una visión subjetiva del desempeño o de los estados financieros que no refleje la realidad. Una ESFL debe proporcionar una visión objetiva de lo que ha ido bien y lo que no ha ido bien durante los periodos sobre los que se informa, así como de las implicaciones que esto tiene para el futuro.
- IA3.8 A la hora de emitir un juicio sobre si el informe narrativo es equilibrado, una ESFL debe considerar cuestiones como:
- (a) ¿Exagera el informe narrativo los logros alcanzados?
 - (b) ¿Se centra demasiado la atención en los éxitos, excluyendo las actividades que tuvieron menos éxito?
 - (c) ¿El informe es deliberadamente selectivo y omite algunos elementos con el fin de presentar una visión particular de las actividades o la situación financiera de la ESFL?
 - (d) ¿El informe narrativo sitúa la información presentada en su contexto completo?

¿Cómo deberían aplicarse las características cualitativas?

- IA3.9 Una representación fiel requiere que la ESFL proporcione información completa, neutral y libre de errores. La información narrativa debe ser revisada por la ESFL para garantizar que no sea parcial, totalmente subjetiva y o materialmente o con importancia relativa incorrecta, teniendo en cuenta el requerimiento general de garantizar una información equilibrada.
- IA3.10 Una ESFL solo debería proporcionar información que sea relevante, es decir, información que tenga la capacidad de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. Lo que se considera relevante dependerá de cada ESFL y puede basarse en la magnitud o la naturaleza de la información proporcionada. Incluir solo información relevante permitirá a una ESFL elaborar un informe narrativo conciso que se centre en las necesidades de los usuarios.
- IA3.11 Una ESFL debería tener como objetivo garantizar a los usuarios que la información proporcionada es una representación fiel. La información proporcionada por la ESFL también debe ser verificable. Esto puede implicar proporcionar pruebas de un proceso de aseguramiento formal al que se ha sometido la información o describir cómo la ESFL se asegura de estar satisfecha de que la información es una representación fiel.
- IA3.12 La oportunidad requiere que la información esté disponible para los usuarios a tiempo para tener la capacidad de influir en sus decisiones. En general, una ESFL debería tener como objetivo proporcionar la información más actualizada posible, aunque esto no significa que la información más antigua no sea útil para los usuarios, ya que puede ser útil para la identificación y la evaluación de tendencias.
- IA3.13 Una ESFL también debe garantizar que los usuarios puedan identificar y comprender las similitudes y las diferencias entre la información que se proporciona en el informe narrativo. Aunque la ESFL puede utilizar diferentes medidas de desempeño, la comparabilidad significa que los usuarios deben poder realizar comparaciones significativas entre la información que se presenta.
- IA3.14 No existe un formato establecido para la presentación de la información de los informes narrativos. La naturaleza de la ESFL y sus actividades influirán en lo que resulte más comprensible para los usuarios. Dado que la información de los informes narrativos será

tanto numérica como descriptiva, una ESFL tiene la opción de usar una variedad de formatos diferentes, que pueden incluir diagramas, gráficos, las tablas, texto narrativo e infografías.

- IA3.15 En general, una ESFL debería asegurarse de que la información se presente de manera que:
- (a) sea fácil de leer;
 - (b) sea visualmente atractiva;
 - (c) esté centrada y o sea concisa, concentrándose en la información clave;
 - (d) sea congruente con el resto de la información presentada en el informe financiero con propósito general; y
 - (e) contenga referencia cruzada a información externa relevante.

Información que debe incluirse en el informe narrativo

¿Cómo debería equilibrarse la información presentada en el informe narrativo?

- IA3.16 Una ESFL necesitará equilibrar los requerimientos de información de A3 para elaborar el informe narrativo. Los objetivos de información a revelar de cada una de las categorías de los requerimientos obligatorios se resumen en la Figura IA3.1. Los objetivos de información a revelar tienen por objeto satisfacer las necesidades de los usuarios principales del informe financiero con propósito general. La información necesaria para cumplir un requerimiento puede ayudar a satisfacer las necesidades de información de otro. Por ejemplo, la información sobre los importes de los fondos no restringidos o los fondos que no están destinados a fines específicos ilustrará la situación financiera y los activos netos de la ESFL, así como su resiliencia financiera. Esto puede representar un riesgo o una incertidumbre principal para la ESFL que afecte al logro de los objetivos de desempeño.

Figura IA3.1: Resumen de los objetivos de las categorías obligatorias del informe narrativo

The narrative report must provide information to resource providers and to the public that depend on the goods and services provided by NPOs that enable them to understand:				
An overview of an NPO	Performance reporting	Financial objectives and strategies	Analysis of the financial statements	Principal risks and uncertainties
The context of the NPO, including its legal form, structure, governance arrangements, purpose, mission, vision and main activities.	What the performance objectives of the NPO are and what it intended to achieve during the reporting period. What it has done in working towards those performance objectives and what it has achieved during the reporting period.	Financial objectives and strategies relating to its financial position, income and expenses, net assets and cash flows. How these financial objectives and strategies support the achievement of the NPO's performance objectives.	Significant changes and trends in the NPO's financial position, income and expenses, net assets and cash flows.	The principal risks and uncertainties that affect the achievement of the NPO's performance objectives and its financial position, income and expenses, net assets and cash flows.

¿Qué información es relevante para proporcionar una descripción general de la ESFL?

IA3.17 Una descripción general de la ESFL proporciona a los usuarios una comprensión del propósito de la ESFL, cómo se gobierna, la ESFL, sus actividades y cómo sus relaciones con otras entidades y el medioambiente en el que opera afectan su desempeño y sus estados financieros.

IA3.18 Para proporcionar a los usuarios esta información contextual, una ESFL debe abordar las tres preguntas del párrafo A3.13.

¿Quiénes somos? - El informe narrativo debe considerar:

- (a) La forma jurídica de la ESFL - ¿Es la ESFL una compañía, un fideicomiso, una organización cooperativa o está registrada ante un organismo regulador (por ejemplo, una organización benéfica)? ¿Está registrada en más de una jurisdicción?
- (b) La estructura operativa de la ESFL - ¿Forma parte de un grupo, controla otras entidades, forma parte de un consorcio, tiene un gran número de empleados y u opera en más de una jurisdicción?
- (c) Los acuerdos de gobernanza de la ESFL - ¿Existe una junta ejecutiva, una supervisión no ejecutiva, fideicomisarios?

¿Para qué existimos? - El informe narrativo debe considerar:

- (a) El propósito de la ESFL - ¿Cuál es la misión y la visión de la ESFL? ¿Cuáles son sus valores?
- (b) Los objetivos clave de la ESFL - ¿Cuáles son los aspectos fundamentales que la ESFL pretende llevar a cabo?
- (c) ¿Quiénes son los beneficiarios de la ESFL?
- (d) Los resultados y el impacto que la ESFL busca alcanzar - ¿Qué cambios pretende lograr la ESFL?

¿Qué hacemos? - El informe narrativo debe considerar:

- (a) El entorno en el que opera la ESFL - ¿En qué jurisdicción o comunidades opera? ¿Cuál es la situación jurídica, económica y política en la que opera?
- (b) Las principales actividades de la ESFL - ¿Prestan servicios y suministran bienes directamente al público, conceden subvenciones a particulares u organizaciones, presionan a gobiernos u organizaciones en nombre de otros?
- (c) ¿Qué servicios y bienes proporciona la ESFL - cuáles son los servicios y bienes específicos que ofrece?
- (d) ¿Cómo colabora la ESFL con otras entidades - depende de donantes para su financiación? ¿presta servicios al público junto con otra organización?

IA3.19 La información necesaria para proporcionar esta visión general debe estar fácilmente disponible para la mayoría de las ESFL en documentos como los estatutos fundacionales, las propuestas de subvención y los informes a los usuarios de los servicios y los destinatarios de los bienes.

IA3.20 El párrafo A3.13 especifica que el informe narrativo debe proporcionar una descripción de la forma jurídica de la ESFL, cómo está estructurada y qué disposiciones de gobernanza se le aplican. Esto podría incluir:

- (a) información sobre cómo se toman las decisiones en la ESFL, incluida la estructura de las disposiciones que lo facilitan, por ejemplo, las disposiciones del órgano de gobierno, los comités y o las estructuras de gerencia;
- (b) las responsabilidades clave de esas estructuras, altos cargos o personal;

- (c) cómo se mide, gestiona y supervisa el desempeño; y
- (d) cómo se garantiza el cumplimiento de los requerimientos regulatorios.

Esta información debería proporcionar una visión general de los acuerdos de gobernanza para que los usuarios del informe financiero con propósito general comprendan los acuerdos que garantizan rendir cuentas y permiten una toma de decisiones eficaz.

Informes de desempeño

¿Cómo deben seleccionarse las medidas y descripciones del desempeño?

- IA3.21 La información debe centrarse en los objetivos que la gerencia ha establecido para supervisar las actividades o el desempeño de la ESFL. Los objetivos de desempeño no deben crearse únicamente con el fin de elaborar el informe narrativo.
- IA3.22 Las medidas y descripciones del desempeño que seleccione una ESFL dependerán de sus objetivos de desempeño, la naturaleza de sus actividades y si debería centrarse en los insumos, los productos, los resultados o en el impacto.
- IA3.23 Una ESFL puede utilizar una combinación de medidas de insumos, productos y resultados en función de sus actividades. Una ESFL necesitará tenerlos en cuenta a la hora de seleccionar las medidas y descripciones de los informes de desempeño. Es posible que algunas medidas ya se utilicen en la información que se facilita a los donantes, a los gestores, a quienes supervisan la ESFL, a quienes reciben los servicios y bienes de la ESFL y a otras partes interesadas.
- Insumos** – será relevante cuando el desempeño se mida mejor por la cantidad de recursos utilizados para cumplir la misión de la ESFL, por ejemplo, el número de empleados, voluntarios o los importes de donaciones.
- Productos** - esto será relevante cuando el desempeño se mida mejor por lo que una ESFL produce en términos de bienes o servicios prestados, por ejemplo, el número de comidas gratuitas proporcionadas, árboles plantados o vacunas administradas.
- Resultados** - esto será relevante cuando el desempeño se mida mejor por el impacto que una ESFL tiene en sus beneficiarios previstos, por ejemplo, la longevidad, la calidad del aire o la alfabetización.
- IA3.24 La información sobre el desempeño requerida en los párrafos A3.14 a A3.16 ofrece a las ESFL la oportunidad de proporcionar a los usuarios una comprensión de por qué existen, qué pretenden lograr a corto y largo plazo, y cómo pretenden lograrlo, incluyendo lo que han hecho durante el periodo sobre el que se informa para alcanzar sus objetivos. La información sobre el desempeño se respalda mejor con medidas y descripciones del desempeño (véase el párrafo IA3.23).
- IA3.25 Los objetivos de desempeño deben estar vinculados al análisis de los objetivos o propósitos misionales de la ESFL incluidos en la descripción general. Se derivarán de estos propósitos y deberían indicar lo que la ESFL pretende lograr tanto a corto como a largo plazo y cómo lo hará.
- IA3.26 Numerosas ESFL ya proporcionan información sobre el desempeño fuera de su informe financiero con propósito general a grupos como los donantes. Si bien una ESFL puede basarse en la información contenida en dichos informes, debería asegurarse de que la información presentada no sea demasiado detallada y que cumpla con los principios de información de alto nivel.

IA3.27 La información sobre el rendimiento de los servicios o actividades de una ESFL podría incluir comparaciones entre los resultados reales y el presupuesto, especialmente cuando los usuarios toman decisiones sobre la asignación de recursos. También podría incluir información sobre la eficiencia, que incluye ratios de desempeño o un análisis de los costos directos e indirectos, si se trata de medidas de desempeño relevantes para la ESFL.

IA3.28 Los informes sobre el desempeño pueden incluir la siguiente información sobre los fondos:

- (a) una descripción general;
- (b) su importancia para el cumplimiento de los objetivos de desempeño y las actividades de la ESFL;
- (c) la naturaleza de cualquier restricción material o con importancia relativa sobre los fondos y los efectos de dichas restricciones en las actividades de la ESFL;
- (d) los cambios en los recursos dentro de esos fondos durante el periodo sobre el que se informa, incluidos los fondos restringidos, y los movimientos importantes durante el año;
- (e) la política de mantenimiento de fondos no restringidos, que puede utilizarse para describir la sostenibilidad financiera de la ESFL.

Esta información debe reflejar cómo los fondos que mantiene la ESFL afectan al rendimiento, sus actividades y su situación financiera. No debe limitarse a reproducir la información incluida en los estados financieros.

IA3.29 Tal y como se establece en IA3.28(e), una ESFL puede proporcionar información sobre los niveles objetivo de fondos no restringidos, o activos corrientes netos no restringidos, como medida de su salud financiera. Esto podría expresarse, por ejemplo, como una proporción del total de fondos o como un porcentaje de los gastos anuales.

IA3.30 La información sobre el desempeño puede abarcar más de un periodo sobre el que se informa. Se debe velar por que las medidas de desempeño que se utilicen para cubrir más de un periodo sobre el que se informa sean fielmente representativas e informen de manera congruente sobre el desempeño de cada periodo y, cuando sea necesario, proporcionen una descripción general del desempeño del servicio a lo largo de varios periodos sobre los que se informa.

IA3.31 La información sobre el desempeño también puede considerar los efectos previstos a más largo plazo o de mayor alcance de los productos, resultados y actividades de un proyecto u organización. Esto es más difícil de medir, pero puede adoptar la forma de evaluaciones de programas, estudios de casos o pruebas cuantitativas.

Estrategias y objetivos financieros

¿Qué debe incluirse en los objetivos y estrategias financieros?

IA3.32 Los párrafos A3.17 y A3.18 requieren que una ESFL proporcione información sobre sus objetivos y estrategias financieros y demuestre cómo se relacionan estos con sus objetivos de desempeño. Dado que una ESFL existe principalmente para beneficiar al público y no para generar rendimientos financieros para los inversores, es probable que los objetivos y estrategias financieros se deriven de los objetivos de desempeño de la ESFL.

IA3.33 Por ejemplo, una ESFL puede tener el objetivo de desempeño de prestar un determinado volumen de servicios durante un periodo financiero, pero contar con recursos entrantes volátiles. Para garantizar que la ESFL disponga de recursos suficientes para prestar este volumen de servicios, puede adoptar una política de reservas que le requiere mantener recursos equivalentes a seis meses de gastos en fondos no restringidos. Para lograrlo, la ESFL

puede adoptar una estrategia consistente en aumentar tanto el importe como el porcentaje de las donaciones no restringidas que recibe en comparación con las que solo pueden destinarse a un conjunto específico de actividades. Por lo tanto, la ESFL puede considerar útil establecer una descripción general de la estrategia destinada a alcanzar este objetivo financiero, que en este caso incluirá la política de reservas.

Análisis de los estados financieros de la ESFL

¿En qué debería centrarse el debate y el análisis de los estados financieros?

- IA3.34 Los comentarios sobre los estados financieros requeridos en los párrafos A3.19 a A3.21 brindan a las ESFL la oportunidad de informar y analizar los estados financieros. El análisis de los estados financieros por parte de las ESFL debe centrarse en proporcionar una mejor comprensión de la situación financiera, los ingresos y gastos, los activos netos y los flujos de efectivo de las ESFL.
- IA3.35 La información narrativa de los estados financieros puede centrarse en los elementos, transacciones y eventos significativos que se presentan en los estados financieros de la ESFL y en los factores que los han influido. Esto proporciona un contexto a los estados financieros, garantizando así que sean útiles para fines de rendir cuentas y toma de decisiones.
- IA3.36 El análisis de los estados financieros debe centrarse en los cambios y tendencias significativos y en el logro de los objetivos de desempeño de la ESFL, tanto en este periodo como en el futuro. Se debe explicar el impacto que estos cambios y tendencias tienen en la ESFL en lo que respecta a:
- (a) su situación financiera;
 - (b) sus ingresos y gastos;
 - (c) sus activos netos; y
 - (d) sus flujos de efectivo.

El informe narrativo podría incluir, por ejemplo, cómo una cantidad significativa de ingresos procedentes de la tenencia de activos financieros ha permitido a una ESFL aumentar sus reservas de efectivo no restringidas y cómo esto le permitirá aumentar el número de miembros del público a los que puede apoyar en el próximo ejercicio financiero.

Principales riesgos e incertidumbres

¿Cómo deben presentarse los principales riesgos e incertidumbres?

- IA3.37 Los principales riesgos e incertidumbres son aquellos que podrían perturbar significativamente la capacidad de la ESFL para alcanzar sus objetivos de desempeño y sus objetivos y estrategias financieros. Esto incluirá, entre otros:
- (a) la forma en que la ESFL colabora con otros para llevar a cabo sus actividades principales;
 - (b) los cambios en el entorno político;
 - (c) los cambios en el entorno legal o regulatorio;
 - (d) los cambios en el entorno físico;
 - (e) los cambios en el entorno económico;
 - (f) la dependencia de voluntarios;
 - (g) la dependencia de determinados donantes;
 - (h) la capacidad y las posibilidades de los recursos de la ESFL; y
 - (i) la capacidad de la ESFL para generar y gestionar recursos financieros, o sus operaciones y gobernanza.

Al describir los principales riesgos e incertidumbres, se deben revelar los cambios con respecto a periodos anteriores, y también se debe proporcionar a los usuarios información sobre cómo la ESFL gestiona sus riesgos e incertidumbres.

- IA3.38 Por ejemplo, un riesgo clave podría ser la dependencia de las donaciones del público para financiar los servicios, que históricamente han disminuido significativamente durante los periodos de recesión económica. Una recesión económica podría significar que la ESFL no pueda generar el nivel de donaciones necesario y provocar una reducción de los servicios que presta. Esto afectaría tanto a sus objetivos financieros como a sus objetivos de rendimiento. Las medidas de mitigación para gestionar el impacto de este riesgo podrían incluir niveles de reservas o un plan a más largo plazo para diversificar las fuentes de ingresos.
- IA3.39 Un riesgo clave para una ESFL podría ser el riesgo de daño a los destinatarios de sus servicios y a su personal, que podría existir debido al entorno en el que opera o a la naturaleza de las actividades que realiza. Cualquier fallo podría poner en riesgo fundamentalmente la capacidad de una ESFL para cumplir sus objetivos y estrategias y socavar la confianza en su capacidad para cumplir. El informe narrativo también podría revelar las medidas de mitigación para gestionar la incidencia y el impacto de este riesgo, como los acuerdos, sistemas y protocolos de protección o los procedimientos de salud y seguridad que se aplican en todas las actividades de una ESFL.

Presentación

¿Existen beneficios al vincularse con otra información presentada?

- IA3.40 Para cumplir los requerimientos de información de A3, puede ser útil hacer referencias cruzadas a información de otros informes elaborados por la ESFL, por ejemplo, informes sobre el desempeño, el impacto o la gobernanza (véanse los párrafos A3.26 y A3.27). Incluir información mediante referencias cruzadas puede ser útil para evitar duplicaciones o reducir la cantidad de información existente. Las referencias cruzadas de otros informes pueden utilizarse para permitir una presentación de información clara y concisa. Las referencias cruzadas permiten que los usuarios comprendan los mensajes clave, ya que garantizan que estos no queden ensombrecidos por un exceso de detalles. El párrafo A3.27 establece los requerimientos de información cuando se utilizan dichas referencias cruzadas en el informe narrativo. Para garantizar que se cumplan estos requerimientos de información, cuando se incluya información mediante referencias cruzadas, esta deberá:
- (a) ser congruente con los requerimientos de información obligatorios de A3; y
 - (b) estar disponible siempre que lo esté el informe narrativo, en los mismos términos y con una referencia cruzada clara en el informe narrativo, con información precisa sobre dónde se puede encontrar el resto de la información presentada.

¿Cómo deben tomarse las decisiones sobre la selección, medición y presentación de la información narrativa?

- IA3.41 El párrafo A3.35 requiere que una ESFL revele aquellos juicios que sean más relevantes para que los usuarios comprendan la información narrativa en su selección, medición y presentación. Una ESFL debería seleccionar solo la información que considere más significativa para que los usuarios comprendan la información proporcionada. Esto podría incluir, por ejemplo, la decisión de una ESFL de revelar información sobre el desempeño por región o actividad, o por qué una ESFL utiliza una determinada ratio financiera para determinar si dispone de fondos suficientes para seguir prestando servicios.

¿Cuál es la forma más eficaz de presentar la información narrativa?

- IA3.42 El informe narrativo debe redactarse utilizando un lenguaje claro, conciso y sencillo. Se debe evitar en la medida de lo posible el uso de jerga específica del sector. Cuando sea necesario utilizar términos técnicos para comunicarse con claridad, no se debe asumir que los usuarios tienen conocimientos previos, sino que se deben definir los términos y utilizarlos de forma congruente a lo largo de todo el informe narrativo.
- IA3.43 Además del uso de un lenguaje claro y sencillo, la forma en que se presenta la información puede afectar significativamente a su comprensibilidad. La naturaleza de la información determinará el método de presentación más adecuado, pero los métodos tabulares, gráficos o pictóricos pueden ser formas eficaces tanto de explicar conceptos a los usuarios como de destacar la información clave. Sin embargo, deben tener un propósito claro, ser accesibles para todos los usuarios y estar respaldados por un texto narrativo adecuado.
- IA3.44 Una ESFL también puede considerar el uso de estudios de casos en los que participen quienes le proporcionan apoyo financiero y de otro tipo y quienes se benefician de los servicios y bienes que ofrece. Los estudios de casos y los comentarios pueden permitir a una ESFL proporcionar información más detallada sobre actividades individuales y opiniones personales, lo que facilitará a los usuarios la comprensión del informe. Si una ESFL utiliza información de estudios de casos en su informe narrativo, necesitará considerar si dicha información cumple los requerimientos del párrafo A3.8 en cuanto a información equilibrada.

Información comparativa y congruencia de la información presentada

¿Cómo se puede lograr la congruencia de la información presentada en el informe narrativo?

- IA3.45 El párrafo A3.31 requiere la congruencia de la información presentada en el informe narrativo. Esto se debe a que la comprensión de la información narrativa por parte de los usuarios mejora cuando su contenido y presentación son congruentes a lo largo del tiempo. La congruencia de la información presentada puede respaldarse mediante un análisis minucioso de las necesidades de los usuarios, especialmente al preparar por primera vez la información narrativa, incluida la información financiera y otra información sobre el desempeño. La congruencia de la información presentada también se ve respaldada por el establecimiento de procesos bien documentados para desarrollar información fácilmente replicable en periodos de información posteriores.

IA4 – Medición del valor razonable

¿Qué debería hacer una ESFL cuando tiene dificultades para obtener datos fiables para la medición del valor razonable?

- IA4.1 Una ESFL puede tener dificultades para aplicar la medición del valor razonable cuando no hay datos relacionados con un activo específico o la información es escasa o poco fiable. Es posible que la gerencia tenga que utilizar su criterio para determinar el valor razonable de un elemento. El valor razonable necesita determinarse tomando como referencia la mejor información disponible, que servirá de base empírica para la valoración que se determine.
- IA4.2 Las fuentes de información pueden incluir, entre otras, las siguientes:
- (a) el costo del mismo elemento o de uno similar si se comprara en la jurisdicción en la actualidad;
 - (b) el costo del mismo elemento o de uno similar si se comprara en la jurisdicción cuando se fabricó o cuando estuvo disponible por última vez para su compra;
 - (c) los mercados de segunda mano para los mismos elementos o similares en la jurisdicción;
 - (d) los costos de los componentes clave que conforman un activo; y
 - (e) publicaciones que proporcionen valoraciones de activos que puedan utilizarse como referencia.
- IA4.3 La obtención de datos puede ser un reto cuando se trata de activos del patrimonio histórico o activos mantenidos para su conservación. Estos activos también pueden formar parte del sector público. La IPSAS 45 Propiedades, planta y equipo se refiere a la medición de los activos del patrimonio histórico y puede proporcionar una fuente de información adicional.

Ejemplos A4 - Medición del valor razonable

Estos ejemplos representan situaciones hipotéticas que ilustran los juicios que pueden aplicarse cuando una ESFL mide los activos y pasivos a valor razonable en situaciones de valoración diferentes. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden estar presentes en estructuras de hechos reales, al aplicar la *A4 Medición del valor razonable* necesitarían evaluarse todos los hechos y circunstancias relevantes de una estructura de hechos concreta.

Ejemplo 1 – Máximo y mejor uso (terreno)

Una ESFL recibe un terreno de un donante. Actualmente, el terreno se desarrolla para uso industrial como emplazamiento para una fábrica. El uso actual del terreno se supone que es su máximo y mejor uso a menos que el mercado u otros factores sugieran un uso diferente. Emplazamientos cercanos han sido recientemente urbanizados para uso residencial como emplazamientos para torres de apartamentos. Sobre la base de esa urbanización y parcelación recientes y otros cambios para facilitar dicha urbanización, la ESFL determina que el terreno utilizado en el momento presente como un emplazamiento para una fábrica podría urbanizarse como un emplazamiento para torres de apartamentos porque los participantes de mercado tendrían en cuenta el potencial de urbanizar el emplazamiento para uso residencial al fijar el precio del terreno.

El máximo y mejor uso del terreno se determinaría comparando los elementos siguientes:

- (a) el valor del terreno tal como está urbanizado en el momento presente para uso industrial (es decir, el terreno se utilizaría en combinación con otros activos, tal como la fábrica, o con otros activos y pasivos);

- (b) el valor del terreno como un emplazamiento libre para uso residencial, teniendo en cuenta los costos de demolición de la fábrica y otros costos (incluyendo la incertidumbre sobre si la ESFL sería capaz de remodelar el activo para el uso alternativo) necesarios para convertir el terreno en un emplazamiento libre (es decir, el terreno se va a utilizar por los participantes de mercado de forma independiente).

El máximo y mejor uso del terreno se determinaría sobre la base del mayor de esos valores. En situaciones que involucran tasación de propiedad inmobiliaria, la determinación del máximo y mejor uso puede tener en cuenta factores relacionados con las operaciones de la fábrica, incluyendo sus activos y los costos de desmantelamiento y los costos de desmantelamiento u otros pasivos.

Ejemplo 2 – Mercado principal (o más ventajoso) de Nivel 1

Un activo se vende en dos mercados activos diferentes a distintos precios. Una ESFL realiza transacciones en ambos mercados y puede acceder al precio en esos mercados para el activo en la fecha de la medición. En el Mercado A, el precio que se recibiría es de 26 u.m., los costos de transacción en ese mercado son de 3 u.m. y los costos para transportar el activo a ese mercado son 2 u.m. (es decir, el importe neto que se recibiría es de 21 u.m.). En el Mercado B, el precio que se recibiría es de 25 u.m., los costos de transacción en ese mercado son de 1 u.m. y los costos para transportar el activo a ese mercado son 2 u.m. (es decir, el importe neto que se recibiría en el Mercado B es de 22 u.m.).

Si el Mercado A es el mercado principal para el activo (es decir, el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo), el valor razonable del activo se mediría utilizando el precio que se recibiría en ese mercado, después de tener en cuenta los costos de transporte (24 u.m.).

Si tampoco el mercado es el mercado principal para el activo, el valor razonable del activo se mediría utilizando el precio del mercado más ventajoso. El mercado más ventajoso es el mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo, después de tener en cuenta los costos de transacción y de transporte (es decir, el importe neto que se recibiría en los respectivos mercados).

Puesto que la ESFL maximizaría el importe neto que se recibiría para el activo en el Mercado B (22 u.m.), el valor razonable del activo se mediría utilizando el precio en ese mercado (25 u.m.), menos los costos de transporte (2 u.m.), dando lugar a una medición del valor razonable de 23 u.m. Aunque los costos de transacción se tienen en cuenta al determinar qué mercado es el más ventajoso, el precio utilizado para medir el valor razonable del activo no se ajusta por esos costos (aunque se ajusta por los costos de transporte).

Ejemplo 3 – Restricción en la venta de un instrumento de patrimonio

Una ESFL mantiene un instrumento de patrimonio (un activo financiero) cuya venta está restringida legal o contractualmente durante un periodo determinado (por ejemplo, dicha restricción podría limitar la venta a inversores cualificados). La restricción es una característica del instrumento y, por ello, se transferiría a participantes de mercado. En ese caso, el valor razonable del instrumento se mediría sobre la base del precio cotizado para un instrumento de patrimonio idéntico no restringido de otro tipo del mismo emisor que opera en un mercado público, ajustado para reflejar el efecto de la restricción. El ajuste reflejaría el importe que los participantes de mercado exigirían debido al riesgo relacionado con la incapacidad de acceder a un mercado público para el instrumento para un periodo específico. El ajuste variará dependiendo de todos los aspectos siguientes:

- (a) la naturaleza y duración de la restricción;
- (b) la medida en que los compradores están limitados por la restricción (por ejemplo, puede haber un gran número de inversores que cumplen los requisitos); y
- (c) factores cualitativos y cuantitativos específicos del instrumento y del emisor.

Ejemplo 4 – Restricciones en el uso de un activo

Un donante cede un terreno situado en una zona residencial ya urbanizada a una ESFL (una asociación de vecinos). El terreno está utilizado en el momento presente como un área de recreo. El donante especifica que el terreno debe continuar siendo utilizado por la asociación como un área de recreo a perpetuidad. En la revisión de la documentación correspondiente (por ejemplo, legal y otra), la ESFL determina que la responsabilidad fiduciaria de cumplir la restricción del donante no se transferiría a los participantes de mercado si la ESFL vendiera el activo, es decir, la restricción del donante sobre el uso del terreno es específica de la ESFL. Además, la ESFL no tiene restricciones en cuanto a la venta del terreno. Sin la restricción sobre el uso del terreno, éste podría utilizarse como un emplazamiento para urbanización residencial. Además, el terreno está sujeto a una servidumbre (es decir, un derecho legal que permite a una empresa de servicio público tender líneas eléctricas a través del terreno). A continuación, se realiza un análisis del efecto sobre la medición del valor razonable del terreno que surge de la restricción y la servidumbre:

- (a) restricción del donante sobre el uso del terreno: dado que en esta situación la restricción del donante sobre el uso del terreno es específica para la ESFL, la restricción no se transferiría a los participantes en el mercado. Por lo tanto, el valor razonable del terreno sería el mayor entre su valor razonable como parque infantil y su valor razonable como terreno para desarrollo residencial, independientemente de la restricción sobre el uso del terreno; y
- (b) servidumbre para líneas de servicios públicos: dado que la servidumbre para líneas de servicios públicos es específica del terreno (es decir, una característica de éste), se transferiría a los participantes en el mercado junto con el terreno. Por ello, la medición del valor razonable del terreno tendría en cuenta el efecto de la servidumbre, independientemente de si el máximo y mejor uso es como un área de recreo o como un emplazamiento para urbanización residencial.

Ejemplo 5 - Donación de un activo con unas especificaciones superiores a las necesarias para las operaciones de mercado del espacio de oficinas

Un donante cede el uso de un espacio de oficinas en un edificio de su propiedad, que solo puede ser utilizado por la ESFL. El edificio se encuentra en el centro de la ciudad, en una ubicación muy cotizada, lo que no es necesario para las operaciones de la ESFL. En otras palabras, las especificaciones de este espacio de oficinas son superiores a las necesarias para las operaciones de la ESFL. El costo de este espacio de oficinas se puede obtener fácilmente, ya que existe un mercado activo para este tipo de espacio.

Dado que este espacio de oficinas no puede ser vendido ni utilizado por nadie más (subarrendado), la ESFL no puede obtener ingresos de actividades ordinarias que se aproximen al valor. Por lo tanto, el valor de mercado del espacio de oficinas no es relevante para la ESFL, sino que lo que es relevante y debe medirse es la capacidad de servicio. El valor razonable del espacio de oficinas se determinará tomando como referencia el espacio de oficinas que satisfaría las necesidades operativas de la ESFL. La ESFL puede funcionar eficazmente con un espacio de oficinas en una zona de la ciudad donde el arrendamiento es más barato. En este ejemplo, la ESFL utiliza el valor de mercado del espacio de oficinas que habría utilizado de otro modo para fines operativos. El valor de mercado del espacio de oficinas donado en este ejemplo no es relevante para la ESFL a la hora de medir el valor del espacio de oficinas donado.

Ejemplo 6 - Donación de servicios

Un médico con sede en el País A utiliza parte de sus vacaciones anuales para formar a un médico del País B en una nueva técnica quirúrgica que mejora la recuperación de los pacientes. El médico con sede en el País A dona este tiempo y no recibe ninguna remuneración de la ESFL por este servicio.

La ESFL determina el valor razonable del servicio prestado por el médico tomando como referencia el tipo de servicio prestado (formación quirúrgica), el lugar de prestación (País B) y el momento (es decir, el año en que tuvo lugar. Por lo tanto, el valor razonable refleja el salario/costo de un médico con la experiencia más equivalente en el País B, que puede ser el médico que está recibiendo la formación. El salario real del médico en el País A no es un factor que se tenga en cuenta para determinar el valor razonable.

Ejemplo 7 - Donación de derechos de autor (activo intangible)

Un colaborador de una ESFL dona a ésta los derechos de autor de una pieza musical que ha compuesto. Esta donación da derecho a la ESFL a percibir los derechos de autor derivados del uso de la obra hasta que estos expiren dentro de 20 años. El colaborador no ha impuesto ninguna condición sobre su uso, pero ha animado a la ESFL a maximizar su uso para generar fondos para la organización.

El valor razonable del material protegido por derechos de autor es exclusivo de la pieza musical que se ha compuesto y no hay datos observables disponibles. La ESFL ha decidido que la técnica de valoración más adecuada es el enfoque de ingresos, que convierte los ingresos de actividades ordinarias que la ESFL espera obtener de las regalías durante los próximos 20 años en un valor actual único. La ESFL elige la técnica del valor presente. Dado que no hay datos observables, la ESFL estima el importe de los ingresos de actividades ordinarias que espera recibir de la siguiente manera:

- (a) obtener información histórica sobre los derechos de autor acumulados o devengados (facilitada por el patrocinador); y
- (b) prever los ingresos de actividades ordinarias basándose en sus planes misionales para utilizar el material protegido por derechos de autor, teniendo en cuenta la información histórica.

A continuación, la ESFL descuenta los ingresos de actividades ordinarias previstos para tener en cuenta el valor temporal del dinero. Esto da lugar a un valor presente que es el valor razonable de los derechos de autor.

IA5 – Conversión de moneda extranjera

Moneda funcional

¿Qué factores podrían considerarse para determinar la moneda funcional de una ESFL?

- IA5.1 La moneda funcional de una ESFL se determina evaluando la moneda de su entorno económico principal. Este es el entorno en el que principalmente genera y gasta efectivo. Los factores más importantes que deben considerarse en esta evaluación se describen en el párrafo A5.3.
- IA5.2 A menudo, esta evaluación será sencilla. Por ejemplo, si una ESFL, con sede en un país cuya moneda es CX, paga los servicios y bienes necesarios para prestar su beneficio público en diversas monedas, siendo CX la más importante, paga a su personal y los costos de alquiler de propiedades y otros gastos generales en CX y recibe subvenciones y donaciones en varias monedas, incluida CX, entonces su moneda funcional será CX.
- IA5.3 En casos más complejos, puede ser necesario considerar los factores adicionales descritos en el párrafo A5.4. Por ejemplo, si la ESFL del ejemplo anterior paga sus costos directos en un rango de monedas, siendo CY la más significativa, pero paga sus gastos generales en CX y recibe principalmente su financiación de donantes en la moneda CY, es posible que la moneda funcional no pueda identificarse únicamente a partir de las características principales.
- IA5.4 En este ejemplo, si la ESFL mantiene un resultado de efectivo significativo en CX o tiene préstamos en CX, es probable que su moneda funcional sea CX. La gerencia de la ESFL, al decidir gestionar su financiación en CX, puede haber considerado que, aunque está expuesta a una serie de monedas a través de los ingresos y los costos directos, el acceso a la financiación en CX es una prioridad dada la importancia relativa de los flujos de efectivo en CX de la ESFL en comparación con cualquier otra moneda individual, aunque hay que recordar que esta sección da prioridad a los factores principales del párrafo A5.3.
- IA5.5 Por otra parte, si la ESFL planteara préstamos en CY y retuviera sus donaciones en CY hasta que fueran necesarias, es posible que la moneda funcional de la ESFL fuera CY. En este caso, la decisión de la gerencia de denominar la financiación en CY probablemente refleja la materialidad o importancia relativa de los costos directos incurridos en CY en comparación con los gastos generales en CX, lo que indica que CY es la moneda funcional.
- IA5.6 En las evaluaciones más complejas, se debe considerar la materialidad o importancia relativa de los flujos y saldos monetarios, y el enfoque de la gerencia para gestionar la exposición al riesgo cambiario y la financiación puede proporcionar una indicación del entorno económico principal. En el caso más extremo, en el que no predomina ninguna moneda, la moneda funcional puede ser la moneda del país en el que tiene su sede la ESFL, dada la ausencia de una razón clara para la identificación de cualquier alternativa.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

¿Cómo debería una ESFL contabilizar las transacciones denominadas y liquidadas en diferentes monedas?

- IA5.7 Una transacción puede estar denominada en una moneda y liquidarse en otra. Esto puede ocurrir cuando un proveedor de bienes o servicios fija los precios en la moneda en la que opera, pero, por comodidad de la liquidación, ambas partes acuerdan liquidar la transacción en la moneda del destinatario.

IA5.8 Por ejemplo, un proveedor registrará una venta y una cuenta por cobrar en su moneda y, del mismo modo, el comprador registrará un gasto y una cuenta por pagar en su moneda cuando se realice el suministro. Si la transacción se liquida en la moneda del comprador, en la fecha de liquidación, el comprador realizará un pago en su moneda para liquidar los importes pendientes a la tasa de cambio de contado. El proveedor recibirá un importe que liquidará su cuenta por cobrar en esa fecha. Si el proveedor no convierte inmediatamente la moneda recibida, puede experimentar una ganancia o pérdida por cambio de divisas. El comprador puede obtener una ganancia o pérdida por cambio de divisas, dependiendo de cómo hayan variado las tasas de cambio desde la fecha en que se realizó el suministro.

¿Cómo pueden afectar las conversiones de divisas a los acuerdos de subvención?

IA5.9 Algunas subvenciones o donaciones se conceden para financiar un importe determinado de gastos del beneficiario. Los recursos pueden proporcionarse con arreglo a un acuerdo de subvención (que incluya las relativas a subvenciones, donaciones o ingresos similares) que especifique los resultados, las actividades o los servicios y bienes concretos a los que se aplique la transacción, lo que da lugar a un derecho de cumplimiento para el otorgante y a una obligación de entrega para el beneficiario de la subvención. Alternativamente, los acuerdos de subvención pueden restringir el uso de los recursos proporcionados sin especificar resultados, actividades, bienes o servicios concretos. Si el beneficiario de la subvención incurre en el costo en una moneda o monedas diferentes a las de los recursos proporcionados, puede verse expuesto a las diferencias de la tasa de cambio. El impacto de estas exposiciones variará en función de los requerimientos de cada operación de subvención.

IA5.10 Algunos acuerdos de subvención pueden especificar la tasa de cambio que se aplicará para calcular el importe de los gastos que se contabilizarán contra los ingresos por subvenciones recibidos o los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en relación con los gastos que se reembolsarán. El uso de la tasa de cambio específica puede dar lugar a un déficit o excedente en comparación con los ingresos por subvenciones o los gastos que se permite reconocer en una operación de subvención individual.

IA5.11 Si las ganancias por la tasa de cambio dan lugar a un excedente, el acuerdo de subvención puede especificar cómo debe tratarse dicho resultado. La ausencia de condiciones específicas relativas al excedente, ya sean escritas o implícitas, podría significar que el excedente puede utilizarse para cualquier fin futuro y puede tratarse como parte de los fondos no restringidos del beneficiario de la subvención (o el acuerdo de subvención puede especificar esto). Alternativamente, un otorgante u otro donante puede especificar que cualquier resultado o gasto inferior al previsto que se derive de las ganancias por la tasa de cambio se les devuelva.

IA5.12 Las condiciones de un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega pueden requerir a la ESFL que gaste todo el dinero que haya recibido con arreglo a dicho acuerdo, que incluye las ganancias por tipo de cambio, en las actividades especificadas, incluso si se han cumplido todas las obligaciones de entrega. Este requerimiento no tendrá ningún impacto en los resultados presentados por la ESFL en un periodo sobre el que se informa, ya que se refiere a gastos futuros. Sin embargo, puede dar lugar a un excedente o déficit en el acuerdo de subvención a lo largo de varios periodos sobre los que se informa.

IA5.13 Cuando el riesgo de la tasa de cambio se haya transferido al beneficiario de la subvención, el acuerdo de subvención puede especificar que cualquier insuficiencia en el acuerdo que se derive de una pérdida por la tasa de cambio necesitará ser cubierto por el beneficiario de la subvención (con cargo a los fondos no restringidos de este). Esto podría ser así, incluso si la insuficiencia se deriva de los tipos de cambio definidos en el acuerdo.

- IA5.14 Por lo general, las ganancias y pérdidas por la tasa de cambio seguirán la presentación del acuerdo de subvención al que se refieren. B8 *Contabilidad de fondos* prescribe que transacciones deben presentarse como parte de los fondos restringidos, de cambio que afectan a un fondo individual. Esto incluye la presentación de los acuerdos de subvención. Cualquier cambio en los tipos de cambio puede afectar a las obligaciones que una ESFL tiene con arreglo a un acuerdo de subvención (ya sean acuerdos de subvención con obligaciones de entrega o no).
- IA5.15 B8 requiere que una ESFL revele la naturaleza y el propósito de los fondos restringidos materiales o con importancia relativa en una nota a los estados financieros. Los requerimientos de información a revelar incluyen las diferencias de tasa de cambio que afectan a un fondo individual.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

¿Cuál es el impacto de que una ESFL utilice una moneda diferente a su moneda funcional para presentar sus estados financieros (y por qué una ESFL podría optar por hacerlo)?

- IA5.16 El uso de una moneda de presentación diferente a la moneda funcional no significa que las ganancias o pérdidas por cambio de moneda extranjera no se reconozcan en los estados financieros. Las ganancias o pérdidas por cambio de moneda extranjera existentes también se convertirán a la moneda de presentación y permanecerán sin cambios, salvo por el efecto de la conversión.
- IA5.17 También se debe señalar que el uso de una moneda de presentación dará lugar a una nueva diferencia de cambio, derivada de la conversión de los ingresos y gastos, y de los activos netos iniciales, tal y como se describe en el párrafo A5.21. No se trata de una ganancia o pérdida realizada, ya que solo surge de la conversión de los estados financieros a la moneda de presentación. A diferencia de las ganancias y pérdidas por transacciones, esta partida de conversión se presenta por separado en el Estado de Cambios en los Activos Netos.
- IA5.18 Una posible razón para utilizar una moneda de presentación diferente para preparar los estados financieros puede ser permitir al proveedor de la financiación la identificación del importe de los gastos incurridos y la financiación proporcionada, en la moneda en la que se denominó la financiación.

Ejemplos A5 – Conversión de moneda extranjera

Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación de los principios para contabilizar las ganancias o pérdidas por cambio de moneda extranjera para los gastos de subvenciones. Incluyen el tratamiento de las ganancias o pérdidas por cambio de moneda extranjera para las subvenciones (tanto con obligaciones de entrega como sin ellas):

- cuando las subvenciones se reciben por adelantado;
- el tratamiento contable cuando se requiere reembolsar las ganancias por cambio de moneda extranjera; y
- el tratamiento de las transacciones en las que las subvenciones recibidas por adelantado se mantienen en una cuenta específica.

La Guía de Implementación D5 *Provisiones y contingencias* incluye un ejemplo separado en el que existe un acuerdo de subvención oneroso como resultado de las fluctuaciones de la tasa de cambio en los ingresos por subvenciones (véase el Ejemplo 3).

Tenga en cuenta que en los ejemplos ilustrativos que figuran a continuación, las referencias a los gastos relacionados con las subvenciones no son gastos de subvención tal y como se definen en D2 *Gastos de subvenciones y donaciones*.

Ejemplo 1 - Transacción de ingresos por subvenciones sin obligaciones de entrega (subvención recibida por adelantado)

Antecedentes

La moneda funcional de la ESFL A es CX. El 1 de enero de 20X3, la ESFL A recibe una subvención de CY50 del Donante B, cuando la tasa de cambio es $2CX = 1CY$. La ESFL A convierte la subvención en CX100 el día de su recepción.

El acuerdo de subvención restringe el uso de la subvención a una actividad designada, pero no incluye una obligación de entrega. Los términos del acuerdo de subvención requieren que la ESFL A gaste todos los fondos proporcionados en la actividad. La ESFL A reconoce la subvención como ingreso en el momento de su recepción y, a efectos de este ejemplo, la subvención se presenta como parte de los fondos restringidos (de acuerdo con el acuerdo de B8 *Contabilidad de fondos*).

Este ejemplo expone el impacto en dos escenarios:

- el acuerdo de subvención especifica que la ESFL A convierte los gastos relacionados con la subvención a la tasa de cambio al contado cuando la ESFL A recibe los fondos; y
- el acuerdo de subvención especifica que la ESFL contabiliza los gastos relacionados con la subvención a la tasa de cambio al contado en el momento en que la ESFL incurre en el gasto (que incluye dos tasas de cambio al contado alternativas diferentes).

La ESFL A incurre en todos sus gastos en la moneda CX.

Análisis

a) Los gastos relacionados con la subvención se miden a la tasa de cambio al contado en el momento en que se reciben los fondos.

Reconocimiento de la recepción de la subvención como ingreso

El 1 de enero de 20X3, la ESFL A registra la recepción de la subvención como ingreso tal y como se describe en los párrafos C1.58 - C1.60, ya que no tiene ninguna obligación presente en la fecha de recepción.

1 de enero de 20X3	Débito	Crédito
Efectivo	CX100	
Ingresos de actividades ordinarias (fondos restringidos)		CX100
La ESFL A reconoce la recepción de la subvención en su moneda funcional CX		

Reconocimiento de los gastos relacionados con la subvención

La ESFL A incurre en gastos relacionados con la subvención por valor de CX100 el 1 de junio de 20X3, cuando la tasa de cambio al contado es de $2,5CX = 1CY$. El gasto sigue a la presentación de los ingresos de actividades ordinarias relacionados.

1 de junio de 20X3	Débito	Crédito
Gastos (fondos restringidos)	CX100	
Efectivo		CX100
La ESFL reconoce los gastos relacionados con la subvención a la tasa de cambio al contado.		

La variación de la tasa de cambio entre el 1 de enero de 20X3 y el 1 de junio de 20X3 no tiene ningún impacto en los estados financieros de la ESFL, ya que esta convirtió los fondos en la fecha de recepción, por lo que la variación posterior de la tasa de cambio no tiene ningún impacto en la ESFL.

Tras registrar todas las transacciones, el impacto en los estados financieros de la ESFL A es el siguiente:

1 de junio de 20X3	Fondos restringidos	Fondos no restringidos	Total
	CX	CX	CX
Estado de ingresos y gastos			
Ingresos de actividades ordinarias	100		100
Gastos	(100)		(100)
Excedente/(déficit)	-		-
Estado de cambios en los activos netos			
Excedente/(déficit)	-		-
Movimientos entre reservas	-		-
Saldo de cierre	-		-
Estado de situación financiera			
Movimientos globales de efectivo	-		-

b) Los gastos relacionados con la subvención se miden a la tasa al contado cuándo se incurren en ellos

Reconocimiento de la recepción de la subvención como ingresos y gastos relacionados con la subvención

El reconocimiento de estas transacciones será el mismo que en el ejemplo 1a).

Totalidad de los gastos relacionados con la subvención

Aunque la ESFL A ha gastado todos los fondos convertidos, dado que el acuerdo de subvención requiere que los gastos relacionados con la subvención sean medidos a la tasa de cambio al contado en que se incurren los gastos, los términos del acuerdo de subvención son tales que la ESFL A solo ha gastado, en efecto, CY40 de los CY50 proporcionados. Esto es debido a que la tasa de cambio al contado era de $2,5CX = 1CY$ cuándo la ESFL incurrió en el gasto, por lo que los CX100 gastados equivalían a CY40.

En consecuencia, los términos del acuerdo de subvención requieren que la ESFL gaste otros CY10 en la actividad. Para cumplir este requerimiento, la ESFL debe gastar otros CX25, que se incurren el 1 de julio de 20X3. La tasa de cambio al contado el 1 de julio de 20X3 también es de $2,5CX = 1CY$.

1 de julio 20X3	Débito	Crédito
Gastos (fondos restringidos)	CX25	
Efectivo		CX25
La ESFL reconoce los gastos adicionales relacionados con la subvención para garantizar que gasta todos los ingresos por subvenciones (moneda CY) de acuerdo con los términos del acuerdo de subvención.		

De acuerdo con los términos del acuerdo de subvención, la ESFL ha incurrido en gastos relacionados con la subvención por valor de CY50. Esto equivale a CX125, medido a la tasa de cambio al contado de 2,5CX = 1CY en la fecha en que la ESFL incurrió en los gastos relacionados con la subvención.

Movimiento entre fondos

De acuerdo con los términos del acuerdo de subvención, la variación de la tasa de cambio ha dado lugar a que la ESFL A incurriera en un gasto adicional y a un déficit de CX25 en el acuerdo. Los términos del acuerdo de subvención requieren que la ESFL cubra este gasto adicional relacionado con la subvención con sus propios recursos. La ESFL cubre los gastos adicionales relacionados con la subvención con cargo a sus fondos no restringidos. La ESFL A cubre el déficit mediante una transferencia de CX25 el 1 de julio de 20X3.

1 de julio 20X3	Débito	Crédito
Fondos no restringidos	CX25	
Fondos restringidos		CX25
La transferencia de fondos de fondos no restringidos a fondos restringidos para cubrir el déficit del acuerdo de subvención individual.		

Tras registrar todas las transacciones, el impacto en los estados financieros de la ESFL A es el siguiente:

1 de julio 20X3	Fondos restringidos	Fondos no restringidos	Total
	CX	CX	CX
Estado de ingresos y gastos			
Ingresos de actividades ordinarias	100	-	100
Gastos	(125)	-	(125)
Excedente/(déficit)	(25)	-	(25)
Estado de cambios en los activos netos			
Excedente/(déficit)	(25)	-	(25)
Movimiento entre fondos	25	(25)	-
Saldo de cierre	-	(25)	(25)
Estado de situación financiera			
Movimientos globales de efectivo	-	(25)	(25)
Fondos no restringidos	-	(25)	(25)

Reconocimiento de los gastos relacionados con la subvención - tasa de cambio alternativa

Si la tasa de cambio el 1 de junio de 20X3 hubiera tenido un valor de 1,5 CX = 1 CY, la ESFL A solo necesitaría incurrir en CX75 según los términos del acuerdo de subvención. Si las condiciones del acuerdo de subvención no incluyen el requerimiento de realizar reembolsos, la ESFL A se quedaría con un excedente de efectivo de CX25 procedente de los ingresos por subvenciones recibidos de CX100. Si las condiciones del acuerdo de subvención permiten que el excedente del acuerdo se utilice para cualquier fin, entonces la ESFL A registraría una transferencia entre fondos restringidos y fondos no restringidos en la dirección opuesta a la del escenario anterior.

1 de julio 20X3	Débito	Crédito
Fondos restringidos	CX25	
Fondos no restringidos ni sin restricciones		CX25
Transferencia del excedente del acuerdo de subvención de fondos restringidos a fondos no restringidos.		

Tras registrar todas las transacciones, la tasa de cambio alternativa afectaría a los estados financieros de la ESFL de la siguiente manera:

1 de junio de 20X3	Fondos restringidos	Fondos no restringidos	Total
	CX	CX	CX
Estado de ingresos y gastos			
Ingresos de actividades ordinarias	100	-	100
Gastos	(75)	-	(75)
Excedente/(déficit)	25	-	25
Estado de cambios en los activos netos			
Excedente/(déficit)	25	-	25
Movimiento entre fondos	(25)	25	-
Saldo de cierre	-	25	25
Estado de situación financiera			
Movimientos globales de efectivo	-	25	25
Fondos no restringidos	-	25	25

Los acuerdos de subvención suelen incluir el requerimiento de que el beneficiario debe gastar todos los ingresos de actividades ordinarias que recibe en el fin especificado en la subvención. Si ese hubiera sido el caso, la ESFL A tendría que incurrir en gastos adicionales relacionados con la subvención por valor de CX25 y el resultado sería equivalente al del escenario a).

Ejemplo 2 - Acuerdo de subvención con obligaciones de entrega - gastos reembolsados a plazo vencido**Antecedentes**

La moneda funcional de la ESFL C es CX. El 1 de septiembre de 20X2, la ESFL C celebra un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega con el Donante D, en el que se especifica que los gastos relacionados con la subvención se reembolsarán hasta un importe de CY50. Las condiciones del acuerdo de subvención requieren que la presentación de esta transacción se realice en fondos restringidos (de acuerdo con el requerimiento de B8). La ESFL C incurre en gastos relacionados con la subvención por valor de CX100 el 1 de enero de 20X3, cuando la tasa de cambio al contado es de $2CX = 1CY$.

El acuerdo de subvención especifica que la ESFL C convierte los gastos relacionados con la subvención a la tasa de cambio al contado cuando se incurren en ellos y cuando se ha cumplido la obligación de entrega.

Análisis***Reconocimiento de los gastos relacionados con la subvención y los ingresos relacionados con la subvención***

La ESFL C reconoce ingresos por la subvención de CX100 junto con una cuenta por cobrar por CX100 por el reembolso de los gastos de la subvención el 1 de enero de 20X3. La cuenta por cobrar está denominada en CY, ya que se mide a la tasa de cambio en que se incurrió en los gastos. Como resultado, la cuenta por cobrar se convierte a CY50 (ya que $CX100 = CY50$ a la tasa de cambio al contado de $2CX = 1CY$ el 1 de enero de 20X3).

1 de enero de 20X3	Débito	Crédito
Efectivo		CX100
Gastos (fondos restringidos)	CX100	
La ESFL C reconoce los gastos incurridos con arreglo al acuerdo de subvención utilizando su moneda funcional CX.		
Subvención por cobrar	CX100	
Ingresos de actividades ordinarias (fondos restringidos)		CX100
La ESFL C reconoce la subvención por cobrar en fondos restringidos en su moneda funcional.		

Liquidación de la subvención por cobrar

El 30 de junio de 20X3, la ESFL C vuelve a convertir la cuenta por cobrar de CY50 a la tasa de cambio más reciente, ya que se trata de las partidas monetarias. Dado que la tasa de cambio ha pasado a ser de $2,5CX = CY1$, la ESFL C reconoce una ganancia por cambio de divisas de CX25 (con $CY50 = CX125$). La ESFL C presenta la ganancia por cambio de divisas en los fondos restringidos que contienen el acuerdo de subvención.

30 de junio de 20X3	Débito	Crédito
Subvención por cobrar	CX25	
Ganancia por diferencias de cambio en moneda extranjera		CX25
La ESFL C reconoce la ganancia por cambio de divisas al volver a convertir la subvención por cobrar en el momento de la liquidación.		

El Donante D paga a la ESFL C CY50 el 30 de junio de 20X3, de acuerdo con el derecho de cumplimiento establecido en el acuerdo de subvención. En esa fecha, la tasa de cambio al contado es de 2,5 CX = 1 CY. La ESFL C convierte inmediatamente esta cantidad en CX y obtiene CX125 a la tasa. El cobro de CX125 liquida la cuenta por cobrar.

30 de junio de 20X3	Débito	Crédito
Efectivo	CX125	
Subvención por cobrar		CX125
La ESFL C reconoce el pago en efectivo del Donante D y la liquidación de la subvención por cobrar en su moneda funcional CX.		

Esta variación en la tasa de cambio da lugar a una ganancia por cambio de divisas para la ESFL C. Si las condiciones del acuerdo de subvención permiten a la ESFL C conservar este excedente para cualquier fin, entonces la ESFL C podrá transferir este excedente de ese acuerdo específico a fondos no restringido.

Tras registrar estas transacciones, el impacto en los estados financieros de la ESFL C es el siguiente:

30 de junio de 20X3	Fondos restringidos CX	Fondos no restringidos CX	Total CX
Estado de ingresos y gastos			
Ingresos de actividades ordinarias	100	0	100
Gastos	(100)	0	(100)
Excedente/(déficit) operativo	0	0	0
Ganancia/(pérdida) por diferencias de cambio en moneda extranjera	25		25
Excedente/(déficit)	25		25
Estado de cambios en los activos netos			
Excedente/(déficit)	25	0	25
Movimiento entre fondos	(25)	25	0
Saldo de cierre	0	25	25
Estado de situación financiera			
Efectivo	0	25	25
Fondos no restringidos	0	25	25

Ejemplo 3 - Acuerdo de subvención con obligaciones de entrega - subvención recibida por anticipado

Antecedentes

La moneda funcional de la ESFL E es CX. El 1 de enero de 20X3, la ESFL E recibe una subvención de 50 CY del Donante F con arreglo a un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega. El acuerdo

de subvención requiere que la ESFL E incurra en gasto en un proyecto específico con obligaciones de desempeño medido. El acuerdo de subvención se presenta en un fondo restringido (de acuerdo con B8). La tasa de cambio en el momento de la recepción es de $2CX = 1CY$. La ESFL E convierte la subvención en CX100 ($CY50 = CX100$ a una tasa de $2CX = 1CY$) el día de su recepción.

La ESFL E espera incurrir en gastos por valor de CX100 para cumplir la obligación de entrega. El acuerdo de subvención especifica que la ESFL E debe convertir los gastos relacionados con la subvención a la tasa de cambio al contado en la fecha en que se incurre en el gasto. El acuerdo de subvención requiere que la ESFL E devuelva al Donante F cualquier importe no gastado en el proyecto.

Análisis

Reconocimiento de la recepción de la subvención como pasivo por obligación de entrega

La ESFL E reconoce que tiene una obligación de entrega cuándo recibe la subvención (acuerdo con el párrafo C1.86).

1 de enero de 20X3	Débito	Crédito
Efectivo	CX100	
Pasivo por obligación de entrega		CX100
La ESFL E reconoce el pasivo de entrega en la moneda CX - su moneda funcional.		

Reconocimiento de los gastos relacionados con la subvención

La ESFL E incurre en un gasto relacionado con la subvención por valor de CX100 el 30 de junio de 20X3. Según los términos del acuerdo de subvención, el gasto relacionado con la subvención en que incurre la ESFL E se convierte al tipo de cambio al contado cuándo se incurren. La tasa de cambio al contado el 30 de junio de 20X3 es de $2,5 CX = 1 CY$.

30 de junio de 20X3	Débito	Crédito
Gastos (fondos restringidos)	CX100	
Efectivo		CX100
La ESFL E reconoce los gastos en su moneda funcional CX.		

Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias relacionados con la subvención

Dado que el tipo de cambio al contado a 30 de junio de 2023 es de $2,5 CX = 1 CY$. La ESFL E ha incurrido en gasto relacionado con la subvención de CY40 en la moneda CY en el proyecto, que es la fecha en la que se cumple la obligación de entrega ($CX100 = CY40$, a la tasa de cambio de $2,5CX = 1CY$). La ESFL E está sujeta al acuerdo de subvención con obligaciones de entrega, que requiere devolver CY10 al Donante F.

La ESFL E reconoce un pasivo separado de CX25 por el reembolso, que surge de la obligación de devolver parte de los ingresos de la subvención al Donante F, lo que equivale a CY10 a la tasa al contado del 30 de junio de 20X3. Dado que el pasivo por sus obligaciones aún no se ha aplicado al gasto en la fecha en que se cumple la obligación, este pasivo debe volver a convertirse a la tasa al contado del 30 de junio de 2023. Los ingresos de actividades ordinarias reconocidos de acuerdo con el acuerdo de subvención ascienden a CX75.

30 de junio de 20X3	Débito	Crédito
Pasivo por obligación de entrega	CX100	
Ingresos de actividades ordinarias (fondos restringidos)		CX75
Pasivo de reembolso al otorgante		CX25
La ESFL E liquida sus obligaciones de entrega y reconoce los ingresos de actividades ordinarias de CX75. También establece un pasivo de reembolso separado de CX25 de acuerdo con el acuerdo de subvención.		

Liquidación del pasivo de reembolso

La ESFL E liquida el pasivo de reembolso el 1 de agosto de 20X3 pagando CY10 al Donante F. Dado que la tasa al contado el 1 de agosto de 20X3 tiene un valor de $3CX = 1CY$, el pasivo de reembolso aumenta en CX5 hasta CX30 (ya que CY10 ahora vale CX30 a una tasa de $3CX = 1CY$). El importe adicional necesario para liquidar la obligación de reembolso al otorgante genera una pérdida por cambio de divisas de CX5. Esto se trata como una pérdida por cambio de divisas, ya que la obligación de reembolso al otorgante es una partida monetaria que dará lugar a una salida de efectivo de la ESFL E (véase el párrafo A5.12). La pérdida por cambio de moneda se reconoce en los ingresos de actividades ordinarias de forma congruente con la transacción original (véase el párrafo A5.13).

1 de agosto de 20X3	Débito	Crédito
Pasivo de reembolso al donante - liquidación	CX30	
Efectivo		CX30
La ESFL E paga el reembolso al Donante F (registrado en la moneda funcional de la ESFL E)		
Pérdida por cambio	CX5	
Obligación de reembolso al donante, derivada de la pérdida por cambio		CX5
La ESFL E reconoce la pérdida por tasa de cambio en la conversión del reembolso a la moneda CY		

Movimiento entre fondos

Las variaciones en la tasa de cambio dan lugar, en conjunto, a un déficit de CX30 en el acuerdo de subvención (siendo CX25 el reembolso al donante y CX5 la pérdida entre la fecha del pasivo de reembolso y su liquidación). Esta insuficiencia se aborda el 1 de agosto de 20X3 y se financia con fondos no restringidos de la ESFL.

1 de agosto de 20X3	Débito	Crédito
Fondos no restringidos	CX30	
Fondos restringidos		CX30
La ESFL E reconoce la transferencia de recursos de fondos no restringidos a fondos restringidos de acuerdo con los términos del acuerdo de subvención.		

Tras registrar todas las transacciones, el impacto en los estados financieros de la ESFL E es el siguiente:

1 de agosto de 20X3	Fondos restringidos	Fondos no restringidos	Total
	CX	CX	CX
Estado de ingresos y gastos			
Ingresos de actividades ordinarias	75	-	75
Gastos	(100)	-	(100)
Excedente/(déficit) operativo	(25)	-	(25)
Pérdidas de cambio en moneda extranjera	(5)	-	(5)
Excedente/(déficit)	(30)	-	(30)
Estado de cambios en los activos netos			
Excedente/(déficit)	(30)	-	(30)
Movimiento entre fondos	30	(30)	-
Saldo de cierre	-	(30)	(30)
Estado de situación financiera			
Movimientos globales de efectivo	-	(30)	(30)
Fondos no restringidos	-	(30)	(30)

Ejemplo 4 - Acuerdo de subvención sin obligaciones de entrega - subvención recibida por adelantado y mantenida en una cuenta en moneda extranjera

Antecedentes

La moneda funcional de la ESFL G es CX. El 1 de enero de 20X3, la ESFL G recibe una subvención de CY50 del donante H, cuando la tasa de cambio es de 2CX = 1CY. La ESFL G retiene la subvención en CY en una cuenta en moneda extranjera junto con otras subvenciones.

El acuerdo de subvención limita el gasto a una actividad designada, pero no es un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega. A los efectos de este ejemplo, el acuerdo de subvención se presenta como parte de los fondos restringidos (de acuerdo con los requerimientos de B8). Todas las subvenciones se destinarán a la actividad. El acuerdo de subvención especifica que los gastos relacionados con la subvención se miden con respecto a la subvención a la tasa al contado en el momento en que se incurre en el gasto.

Análisis**Reconocimiento de la recepción de la subvención como ingreso de actividades ordinarias**

Al igual que en el ejemplo 1, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando se recibe la subvención, el uso de la tasa de cambio al contado el 1 de enero de 20X3 para registrar los ingresos de actividades ordinarias y el efectivo.

1 de enero de 20X3	Débito	Crédito
Efectivo	CX100	
Ingresos de actividades ordinarias (fondos restringidos)		CX100
La ESFL G reconoce la recepción de la subvención y la convierte a su moneda funcional CX.		

Reconversión de la subvención recibida como efectivo en moneda extranjera

Dado que la subvención recibida se mantiene como efectivo en una cuenta bancaria en moneda extranjera, se trata de las partidas monetarias y se reconvierten en cada fecha de información. El 30 de junio de 20X3, la tasa de cambio al contado es de $2,5CX = 1CY$. Esto da lugar a una ganancia por cambio de divisas de CX25 (ya que $CY50 = CX125$ según la tasa de cambio al contado). La ganancia por cambio de divisas se presenta como una ganancia por cambio de divisas como parte de los fondos restringidos, siguiendo la presentación del acuerdo original.

30 de junio de 20X3	Débito	Crédito
Efectivo	CX25	
Ganancia por diferencias de cambio en moneda extranjera		CX25
La ESFL G reconoce la ganancia por cambio de divisas por la subvención recibida en su moneda funcional CX.		

Si no se puede identificar el saldo individual del acuerdo de subvención porque hay varias transacciones en la cuenta bancaria, será necesario asignar la ganancia o pérdida total por cambio de divisas. El párrafo AA5.14 de la NIC-ESFL requiere que se utilice un método de asignación que sea un sustituto adecuado del saldo de caja del acuerdo de subvención. Si hubiera habido dos acuerdos de subvención activos en la moneda CY, la ESFL G podría haber asignado la ganancia por cambio de divisas basándose en el saldo contable de cada una de las subvenciones. La ESFL G tendría que considerar si los acumulados o devengos significativos de cualquiera de los acuerdos de subvención harían que este enfoque fuera inadecuado.

Reconocimiento de los gastos relacionados con la subvención

La ESFL G incurre en gastos relacionados con la subvención por valor de CX100 en la fecha en que se vuelve a convertir el saldo (30 de junio de 20X3). Estos gastos se financian mediante la conversión de la tenencia de CY para obtener CX100. A la tasa de cambio al contado de $2,5CX = 1CY$, se necesitan CY40 para obtener CX100. Dado que el efectivo se ha vuelto a convertir, no es necesario realizar ningún ajuste contable adicional.

30 de junio de 20X3	Débito	Crédito
Gastos (fondos restringidos)	CX100	
Efectivo		CX100
La ESFL G reconoce los gastos de la subvención incurridos en su moneda funcional CX.		

Reconocimiento de la obligación de la subvención con arreglo al acuerdo de subvención

Dado que el efectivo se mantuvo en una cuenta CY hasta su utilización, la variación de la tasa de cambio entre el 1 de enero de 20X3 y el 30 de junio de 20X3 significa que la ESFL G también solo ha utilizado CY40 de los CY50 de efectivo recibidos para la subvención. Los CY10 restantes siguen depositados en la cuenta en moneda extranjera.

El acuerdo de subvención especifica que todas las subvenciones deben destinarse al proyecto. Dado que no existe ninguna obligación de entrega, la ESFL G no tiene la obligación presente de incurrir en el gasto, pero el acuerdo de subvención restringe el gasto de los CY10 restantes a la actividad. La ESFL G no necesitará reconocer una provisión para gastos adicionales y reconocerá los gastos a medida que se incurra en ellos.

El 31 de julio de 20X3, cuándo la tasa de cambio al contado es de $3CX = 1CY$, la ESFL G gasta el resto de la subvención CY10. Esto se convierte a la tasa de cambio al contado en CX30.

31 de julio 20X3	Débito	Crédito
Gastos (fondos restringidos)	CX30	
Efectivo		CX30
La ESFL G reconoce los gastos restantes de la subvención de CY10 en su moneda funcional CX a la tasa de cambio al contado de $3CX = 1CY$.		
Efectivo	CX5	
Ganancia por diferencias de cambio en moneda extranjera		CX5
La ESFL G reconoce una ganancia por conversión de divisas por los gastos restantes.		

La variación de la tasa de cambio da lugar a que la ESFL G incurra en CX30 más de gasto de lo que se recibieron como ingresos de actividades ordinarias, pero esta insuficiencia se pagó con la ganancia por conversión de divisas. La ESFL G no requirió recursos adicionales para financiar los gastos.

Según los términos del acuerdo de subvención, el donante ha incurrido en gastos de subvención por valor de CY50.

Movimiento entre fondos

Dado que no hay excedente ni déficit en este acuerdo de financiación, no hay movimientos de fondos.

Tras registrar todas las transacciones, el impacto en los estados financieros de la ESFL G es el siguiente:

31 de julio 20X3

	Fondos restringidos	Fondos no restringidos	Total
	CX	CX	CX
Estado de ingresos y gastos			
Ingresos de actividades ordinarias	100	-	100
Gastos	(130)	-	(130)
Excedente/(déficit) operativo	(30)	-	(30)
Ganancias/(pérdidas) por diferencias de cambio en moneda extranjera	30	-	30
Excedente/(déficit)	-	-	-
Estado de cambios en los activos netos			
Excedente/(déficit)	-	-	-
Movimiento entre fondos	-	-	-
Saldo de cierre	-	-	-
Estado de situación financiera			
Efectivo	-	-	-

Grupo B

Estados financieros

IB1 – Presentación y cumplimiento	62
IB2 – Estado de Situación Financiera.....	67
IB3 – Estado de Ingresos y Gastos.....	69
IB8 – Contabilidad por fondos	71

IB1 – Presentación y cumplimiento

Alcance

¿Cuál es el objetivo de los estados financieros con propósito general de las ESFL?

IB1.1 El objetivo de los estados financieros con propósito general es proporcionar información sobre la situación financiera, los ingresos y el gasto (rendimiento financiero) y el flujo de efectivo de una ESFL que sea útil para los usuarios existentes y potenciales de sus informes financieros a efectos de rendir cuentas y toma de decisiones. Los estados financieros con propósito general también pueden proporcionar información útil para predecir el nivel de recursos necesarios para continuar con las operaciones, los recursos que pueden generarse con la continuación de las operaciones y los riesgos e incertidumbres asociados.

Presentación razonable

¿Qué debería considerar una ESFL con obligación pública de rendir cuentas en relación con la presentación fiel y el uso de la NIC-ESFL?

IB1.2 Cualquier ESFL que tenga obligación pública de rendir cuentas (A1.16 y A1.17) puede utilizar la NIC-ESFL como ayuda para preparar sus estados financieros. Sin embargo, las simplificaciones y diferencias de presentación de la NIC-ESFL hacen que sea poco probable que una ESFL con obligación pública de rendir cuentas pueda afirmar (según el párrafo B1.2) que presenta una imagen fiel de acuerdo con la NIC-ESFL, ya que es posible que se le requiera adoptar normas de información financiera que difieran de estos requerimientos.

Hipótesis de negocio en marcha

¿Qué factores debe tener en cuenta una ESFL para evaluar si debe elaborar sus estados financieros con propósito general utilizando el principio de hipótesis de negocio en marcha?

IB1.3 Antes de llegar a la conclusión de que la hipótesis de negocio en marcha, de acuerdo con los párrafos B1.4 y B1.5, es adecuada, los responsables de la preparación de los estados financieros necesitarán considerar una amplia gama de factores, que incluyen las incertidumbres materiales o con importancia relativa en el entorno operativo de la ESFL. Entre los factores se incluyen:

- (a) la demanda actual y futura de servicios y bienes;
- (b) las reestructuraciones potenciales y anunciadas de las unidades organizativas, que incluyen las decisiones de cesar cualquier operación;
- (c) los cambios políticos, legales o regulatorios;
- (d) la estimación de ingresos de actividades ordinarias o la probabilidad de que continúe la financiación; y
- (e) las fuentes potenciales de financiación sustitutiva.

IB1.4 Estas consideraciones dependerán de los hechos en cada caso. Las evaluaciones de la hipótesis de negocio en marcha no se basan necesariamente en la prueba de solvencia que se aplicase habitualmente a las empresas comerciales. Pueden existir circunstancias en las que las pruebas habituales de liquidez y solvencia parezcan desfavorables, pero otros factores sugieran que la ESFL es, no obstante, un negocio en marcha. Por ejemplo, puede haber acuerdos de financiación plurianuales u otros acuerdos que garanticen la continuidad de las operaciones de la ESFL.

Conjunto completo de estados financieros

¿Puede una ESFL usar nombres diferentes para cada uno de los estados financieros enumerados en el párrafo B1.6 (o etiquetar los encabezamientos y las partidas de los estados financieros)?

- IB1.5 Los estados financieros enumerados en B1.6 pueden denominarse de diferentes maneras dentro de una misma jurisdicción y entre jurisdicciones diferentes. El Estado de Situación Financiera también puede denominarse balance general. El Estado de Ingresos y Gastos también puede denominarse estado de rendimiento financiero, estado de operaciones o estado de actividades financieras. Las notas pueden incluir elementos denominados anexos. Se permite el uso de nombres alternativos a los enumerados en B1.6, siempre que los nombres utilizados no puedan inducir a error a los usuarios de los estados financieros.
- IB1.6 Una ESFL debería utilizar títulos, incluidas etiquetas para los encabezamientos y descripciones de partidas, que, en su opinión, sean más significativos para los usuarios de sus estados financieros. La NIC-ESFL permite expresamente el uso de títulos y etiquetas alternativos para los encabezamientos y partidas con el fin de proporcionar esta flexibilidad. Una ESFL no debe utilizar alternativas si el efecto global es poder inducir a error a los usuarios de sus estados financieros.

¿Cómo debería una ESFL presentar la información en los estados financieros?

- IB1.7 La NIC-ESFL establece los componentes de los estados financieros y los requerimientos mínimos de información a revelar en el Estado de Situación Financiera y el Estado de Ingresos y Gastos, así como en el Estado de Cambios en los Activos Netos. También describe otros elementos que pueden presentarse en el estado financiero correspondiente o en las notas.
- IB1.8 La Norma permite cierta flexibilidad en la presentación de los estados financieros. Entre los ejemplos de cómo se puede utilizar esta flexibilidad se incluyen:
- (a) Una ESFL puede elegir un orden diferente al descrito en B1.6 para los estados financieros, siempre que tengan la misma importancia;
 - (b) Una ESFL puede elegir cómo secuenciar la información, siempre que cumpla con otros elementos de la Norma. Por ejemplo, los activos no corrientes pueden aparecer antes que los activos corrientes, y los pasivos corrientes antes que los pasivos no corrientes, para permitir que el capital de trabajo se presente en el estado financiero. Las decisiones sobre el orden de presentación deben reflejar la naturaleza de la ESFL y las necesidades de los usuarios de los estados financieros;
 - (c) La información del Estado de Situación Financiera puede presentarse de forma “vertical” u “horizontal”;
 - (d) Una ESFL puede optar por presentar sus ingresos antes que sus gastos antes de llegar al excedente o déficit de las actividades operativas en el Estado de Ingresos y Gastos. Alternativamente, los gastos pueden presentarse primero y los ingresos mostrar cómo se han financiado los gastos. Se requiere que una ESFL elija el formato que mejor explique las actividades, transacciones y eventos a los usuarios de sus estados financieros.

Congruencia de la presentación y la información comparativa

¿Cuáles son las implicaciones para la congruencia y la comparabilidad de los estados financieros con propósito general de las ESFL?

- IB1.9 La comparabilidad es una característica cualitativa que mejora la utilidad de la información financiera. Permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de partidas. La comparabilidad no es una característica de un elemento de información individual, sino más bien una cualidad de la relación entre dos o más elementos de información.
- IB1.10 La comparabilidad difiere de la congruencia. La congruencia se refiere al uso de los mismos principios o políticas contables y las mismas bases de preparación, ya sea de un periodo a otro dentro de una ESFL, entre transacciones o eventos de naturaleza similar dentro de una ESFL, o en un solo periodo en más de una ESFL. La congruencia ayuda a lograr estados financieros comparables. En algunos casos, una ESFL puede revisar sus principios o políticas contables para representar mejor una transacción o un evento concreto en los estados financieros con propósito general. El párrafo B7.14 de B7 *Políticas contables, estimaciones y errores* establece la información que debe revelarse en tal situación. También puede ser necesario incluir información a revelar o explicaciones adicionales para satisfacer las características de comparabilidad.
- IB1.11 Una ESFL necesita proporcionar información con fines de rendir cuentas y que sea útil como un dato de entrada para la toma de decisiones. Esta información incluye:
- su situación financiera;
 - sus ingresos y gastos;
 - sus flujos de efectivo;
 - el logro de los objetivos o el desempeño operativo;
 - el cumplimiento de las leyes relevantes u otras normativas que regulan la obtención y el uso de recursos; y
 - sus planes futuros.

La utilidad de dicha información aumenta si se puede comparar, por ejemplo, con:

- (a) información financiera y no financiera prospectiva presentada anteriormente para ese periodo sobre el que se informa o fecha de presentación;
 - (b) información similar sobre la misma ESFL para algún otro periodo o algún otro momento;
- y
- (c) información similar sobre otras ESFL (por ejemplo, ESFL que prestan servicios similares en diferentes jurisdicciones) para el mismo periodo sobre el que se informa.

¿Cuándo debería una ESFL proporcionar información comparativa para la información narrativa y descriptiva?

- IB1.12 El B1.16 requiere que una ESFL proporcione información comparativa para la información narrativa y descriptiva cuando sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo actual. Esto requerirá que la ESFL aplique su criterio sobre la mejor manera de cumplir los objetivos de la información financiera y evalúe las necesidades de información de los usuarios principales de sus estados financieros.
- IB1.13 El juicio de una ESFL sobre cuándo proporcionar información comparativa para la información narrativa y descriptiva debería tener en cuenta tanto la materialidad o importancia relativa de la información para el cumplimiento de los objetivos financieros o de desempeño de la

ESFL, como el propósito o la misión general de la ESFL. Estas consideraciones incluyen si la información comparativa proporciona información material o con importancia relativa sobre:

- (a) el progreso de la ESFL en la consecución de sus objetivos o misión;
- (b) cómo pretende la ESFL cumplir sus objetivos o misión en el futuro;
- (c) el contexto que proporciona para evaluar la sostenibilidad financiera de la ESFL;
- (d) cómo ha usado o pretende usar la ESFL sus recursos existentes (personas y activos);
- (e) cómo aborda la ESFL cualquier cuestión legal o regulatoria;
- (f) cómo ha trabajado o pretende trabajar la ESFL con socios o comunidades clave;
- (g) cómo ha influido o pretende influir la ESFL en el medioambiente;
- (h) cómo ha generado o pretende generar la ESFL los recursos financieros que necesita.

Materialidad o importancia relativa y agregación

¿Cómo afectan la materialidad o importancia relativa y la agregación a la presentación de los estados financieros de una ESFL?

- IB1.14 Los estados financieros son el resultado del procesamiento de un gran número de transacciones u otros eventos que se agregan en clases según su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agregación es la presentación de información resumida, que se clasifica o agrega según lo requiere la NIC-ESFL. Esto puede dar lugar a partidas individuales en el Estado de Situación Financiera, el Estado de Ingresos y Gastos, el Estado de Cambios en los Activos Netos y el Estado de Flujos de Efectivo, o bien presentarse en las notas.
- IB1.15 Los párrafos B1.17 a B1.19 requieren que, al clasificar las partidas en los estados financieros, las partidas materiales o con importancia relativa similares se presenten por separado y que las partidas no materiales o sin importancia relativa y disímiles puedan agregarse. La presentación de la información en los estados financieros debe tener en cuenta la materialidad o importancia relativa. Si una partida de los estados financieros no es material o no tiene importancia relativa por sí sola, puede agregarse a otras partidas, ya sea en el cuerpo de dichos estados o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.
- IB1.16 El criterio para la clasificación de las partidas en los estados financieros debería centrarse en si la información a revelar es importante para que los usuarios comprendan los estados financieros. Una ESFL debería revelar las partidas que sean materiales o con importancia relativa por su naturaleza o importe.
- IB1.17 La NIC-ESFL no permite la agregación de cada clase de partida material o con importancia relativa en ningún estado financiero individual, ya que podría inducir a error a los usuarios de la información financiera. La separación es necesaria para ayudar a comprender adecuadamente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la ESFL.

Cumplimiento con la NIC-ESFL

¿Qué cuestiones se plantean en relación con la información sobre el cumplimiento de la NIC-ESFL?

- IB1.18 Cuando se hayan cumplido todos los requerimientos de la NIC-ESFL, el párrafo B1.20 requiere que una ESFL haga una declaración en las notas a los estados financieros indicando que ha cumplido con los requerimientos. Esta declaración no puede incluir ninguna excepción o

salvedad al nivel de cumplimiento de la Norma, excepto cuando una ESFL revele (de acuerdo con el párrafo B1.22) que es necesario apartarse de esta NIC-ESFL para lograr una presentación razonable. Si una ESFL utiliza excepciones o salvedades (distintas de las prescritas en el párrafo B1.22), no se puede declarar el cumplimiento de la NIC-ESFL.

¿Qué se necesitaría revelar si la gerencia considera que el cumplimiento de la NIC-ESFL proporcionaría información que puede inducir a error en el informe narrativo?

IB1.19 Siempre que el informe narrativo de una ESFL sea congruente con los estados financieros y cumpla los requerimientos de información obligatorios del apartado A3 *Información narrativa*, no se prevé que el cumplimiento de la NIC-ESFL sea tan engañoso que entre en conflicto con el objetivo de los informes financieros con propósito general de una ESFL en el apartado A2 *Conceptos y principios fundamentales*. Esto se debe a que la gerencia puede decidir qué debería incluir en su informe narrativo, siempre que también cumpla con los principios de A3. Si la gerencia concluye que el cumplimiento de cualquiera de los requerimientos y principios de información obligatorios de A3 sería tan engañoso que la información proporcionada no cumpliría con el objetivo de los informes financieros con propósito general, debería explicar en el informe narrativo por qué es así.

IB2 – Estado de Situación Financiera

Información que debe presentarse en el Estado de Situación Financiera

¿Qué Información debe presentarse en el Estado de Situación Financiera?

- IB2.1 El párrafo B2.2 establece la información mínima que debe presentarse en el Estado de Situación Financiera. Este nivel de información es congruente con el requerido en otras normas internacionales de información financiera. Sin embargo, se presume que la mayoría de las ESFL no tendrán derechos sobre el patrimonio en forma de capital social y que no es necesario que esta información se muestre en el cuerpo del estado. En el caso excepcional de que una ESFL tenga capital social, puede optar por revelarlo por separado. De lo contrario, se presentará como parte de los activos netos. El párrafo B2.15 requiere revelar más información si una ESFL tiene capital social.
- IB2.2 Por lo tanto, los activos netos de una ESFL pueden ser una combinación del total de los excedentes o déficits acumulados de la ESFL (que comprenden fondos restringidos, fondos no restringidos y reservas), así como derechos sobre el patrimonio. El suministro de información mediante revelaciones adicionales y la secuencia de la información deberían reflejar la evaluación que hace la ESFL de las necesidades de los usuarios principales de sus estados financieros. Las decisiones deben tomarse en función de la utilidad de la información para los usuarios de los informes financieros con propósito general de una ESFL, tal y como se describe en los párrafos B1.17 a B1.19.
- IB2.3 En el caso de las entidades del sector privado, es habitual que el balance muestre su patrimonio (el equivalente a los activos netos de una ESFL) dividido entre participaciones controladoras (es decir, las que poseen los tenedores de patrimonio mayoritarios) y participaciones no controladoras. Este requerimiento (separar las participaciones con control y sin control) se ha mantenido en el párrafo B2.2, ya que algunas ESFL pueden tener participaciones no controladoras. Sin embargo, en la mayoría de los casos, una ESFL no tendrá participaciones no controladoras y no necesitará aplicar el requerimiento de B2.2.
- IB2.4 Además de la separación entre fondos restringidos y fondos no restringidos, el párrafo B2.12 requiere que el efectivo restringido se presente en el estado de situación financiera o en las notas a los estados financieros. Esta información tiene por objeto identificar el efectivo que está restringido, por ejemplo, debido a la regulación monetaria jurisdiccional, y no el efectivo que está restringido por un fin específico impuesto por un otorgante (véase el párrafo B8 *Contabilidad de fondos*).

Secuencia y formato de las partidas del Estado de Situación Financiera

¿Debe una ESFL seguir una secuencia o un formato para las partidas del Estado de Situación Financiera?

- IB2.5 El párrafo B2.2 no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. Sin embargo, de acuerdo con los principios para la presentación de estados financieros establecidos en B1 *Presentación y cumplimiento*, las partidas materiales o con importancia relativa

deben presentarse por separado. Las partidas son materiales o con importancia relativa si su omisión, tergiversación o ensombrecimiento pudiera influir en las decisiones de los usuarios de los estados financieros.

- IB2.6 Esto puede requerir la incorporación de partidas adicionales en el Estado de Situación Financiera. Una ESFL también debe considerar si la información se está ensombreciendo al incluir partidas insignificantes que podrían agregarse sin afectar las decisiones económicas o de otro tipo tomadas por los usuarios de los estados financieros. Una ESFL también debería considerar las etiquetas que utiliza para las partidas y los encabezamientos que utiliza para agruparlas.

Información que debe presentarse en el Estado de Situación Financiera o en las notas

¿Por qué se necesita información sobre el capital social?

- IB2.7 Numerosas ESFL no tendrán capital social, ya que se han constituido con arreglo a leyes o regulaciones que no requieren que las ESFL tengan tenedores de patrimonio, por ejemplo, una ESFL puede ser una sociedad o un fideicomiso. Sin embargo, una ESFL puede tener algún tipo de derechos sobre el patrimonio derivados de su constitución. Estos derechos sobre el patrimonio pueden proporcionar a sus titulares una participación en los activos netos residuales de la ESFL. Los activos netos pueden incluir deuda u otros instrumentos que otorguen a los propietarios de dicha deuda o instrumento derechos sobre los activos de la ESFL distintos de las garantías ordinarias de préstamos. Cuando esto exista, B2.16 requiere información a revelar adicional.
- IB2.8 En aquellas situaciones en las que una ESFL sí tiene capital social, el párrafo B2.15 requiere la información a revelar sobre la cantidad de acciones, la cantidad recibida y la propiedad. Es poco probable que el requerimiento de este párrafo sea aplicable a la mayoría de las ESFL.
- IB2.9 Información a revelar relevante en B2.15 incluyen:
- (a) las razones de los cambios durante el periodo (incluidas las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio y cualquier nueva aportación de los tenedores de derechos sobre el patrimonio); y
 - (b) cualquier cambio en los derechos inherentes a cada categoría de activos netos.

IB3 – Estado de Ingresos y Gastos

Presentación de ingresos y gastos

¿Qué información debe ser presentada en el Estado de Ingresos y Gastos?

- IB3.1 Las actividades financieras, las transacciones y otros eventos variarán entre las ESFL según cumplan sus propósitos misionales. Estas diferencias significan que es importante revelar los componentes de los ingresos y gastos que ayudan a comprender las actividades financieras realizadas. Esta información también es útil para realizar proyecciones de resultados futuros.
- IB3.2 Por lo tanto, se incluyen partidas adicionales en el Estado de Ingresos y Gastos, y se realizan modificaciones en las descripciones utilizadas y en el orden de las partidas cuando es necesario para explicar los elementos de la actividad. Los factores que deben considerarse incluyen:
- (a) la materialidad o importancia relativa;
 - (b) la naturaleza y la función de los componentes de los ingresos de actividades; y
 - (c) la naturaleza y la función de los componentes de los gastos.
- IB3.3 El párrafo B3.7 no prescribe la secuencia ni el formato en que deben realizarse la presentación de las partidas en el Estado de Ingresos y Gastos. Sin embargo, de acuerdo con los principios para la presentación de estados financieros establecidos en B1 *Presentación y cumplimiento*, las partidas materiales o con importancia relativa deben presentarse por separado. Las partidas son materiales o con importancia relativa si su omisión, inexactitud o ensombrecimiento influirían en las decisiones tomadas por los usuarios de los estados financieros. Esta es otra razón para incluir partidas adicionales en el Estado de Ingresos y Gastos. Una ESFL también debe considerar si la información se está ensombreciendo al incluir partidas insignificantes que podrían agregarse sin afectar las decisiones tomadas por los usuarios de los estados financieros.

¿Deben utilizarse columnas separadas para presentar los fondos restringidos y no restringidos?

- IB3.4 No es necesario utilizar columnas separadas para presentar en el Estado de Ingresos y Gastos los ingresos y gastos agregados restringidos y los ingresos y gastos agregados no restringido. Sin embargo, una ESFL puede optar por presentar esta información.
- IB3.5 Para destacar los movimientos de los fondos restringidos y no restringidos en el periodo sobre el que se informa, una ESFL puede ordenar el conjunto completo de estados financieros de manera que el Estado de Cambios en los Activos Netos se muestre antes que los demás estados financieros.
- IB3.6 Una ESFL también puede considerar la posibilidad de proporcionar un resumen de la información sobre los fondos en lo que se refiere a los ingresos y gastos. Esto podría presentarse como una nota separada o incluirse como un apéndice al pie del Estado de Ingresos y Gastos.
- IB3.7 Los requerimientos de presentación e información a revelar relacionados con los ingresos y gastos de los fondos restringidos se establecen en B8 *Contabilidad de fondos*. La presentación de información adicional a los requerimientos de la NIC-ESFL debe basarse en la evaluación que realice la ESFL de las necesidades de los usuarios principales de sus estados financieros.

¿Qué información debe proporcionarse sobre los ingresos de actividades ordinarias?

- IB3.8 Los ingresos comprenden los ingresos de actividades ordinarias, los ingresos por intereses y otros ingresos (incluidos los ingresos por regalías y licencias). El párrafo B3.7 requiere que los ingresos de actividades ordinarias, como componente de los ingresos, se presenten por separado en el cuerpo del estado financiero.
- IB3.9 Una ESFL debería utilizar el análisis más relevante de los ingresos de actividades ordinarias. Las fuentes de ingresos de actividades ordinarias que afectan a los fondos restringidos y no restringidos podrían desagregarse. El análisis también podría distinguir entre donaciones, subvenciones para actividades de operación, subvenciones y donaciones de activos no corrientes, donaciones en especie y ventas de bienes o servicios. Los estados financieros ilustrativos proporcionan ejemplos de la clasificación de los ingresos de actividades ordinarias.

¿Cómo se debe revelar una transacción que no es habitual para una ESFL, en su lugar de describirla como extraordinaria?

- IB3.10 El párrafo B3.10 especifica que la Norma no permite que se describa ninguna partida como extraordinaria. Sin embargo, puede haber circunstancias en las que la presentación o el revelar partidas adicionales sea beneficioso para la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios.
- IB3.11 Cuando sean significativas por su naturaleza o importe, las transacciones que podrían beneficiarse de una presentación o información a revelar por separado incluyen:
- (a) reestructuraciones de las actividades de una ESFL y reversiones de cualquier provisión para el costo de reestructuración;
 - (b) la disposición de partidas específicas de propiedades, planta y equipo;
 - (c) disposiciones de inversiones específicas;
 - (d) acuerdos de litigios; y
 - (e) cambios en otras provisiones específicas significativas.

Esta lista no es exhaustiva, y pueden darse otros tipos de transacciones o circunstancias que convendría revelar por separado. Estos elementos deben explicarse en las notas a los estados financieros, independientemente de que lo requiera explícitamente alguna Sección de la NIC-ESFL. El informe narrativo puede utilizarse para explicar con más detalle estos elementos en términos del rendimiento financiero, los objetivos o la estrategia de una ESFL.

Desglose de gastos

¿Cómo deben clasificarse los gastos?

- IB3.12 El párrafo B3.11 requiere que los gastos se subclasifiquen. D1 *Clasificación de gastos* establece el enfoque para el análisis de los gastos en el Estado de Ingresos y Gastos.

IB8 – Contabilidad por fondos

Características de un fondo

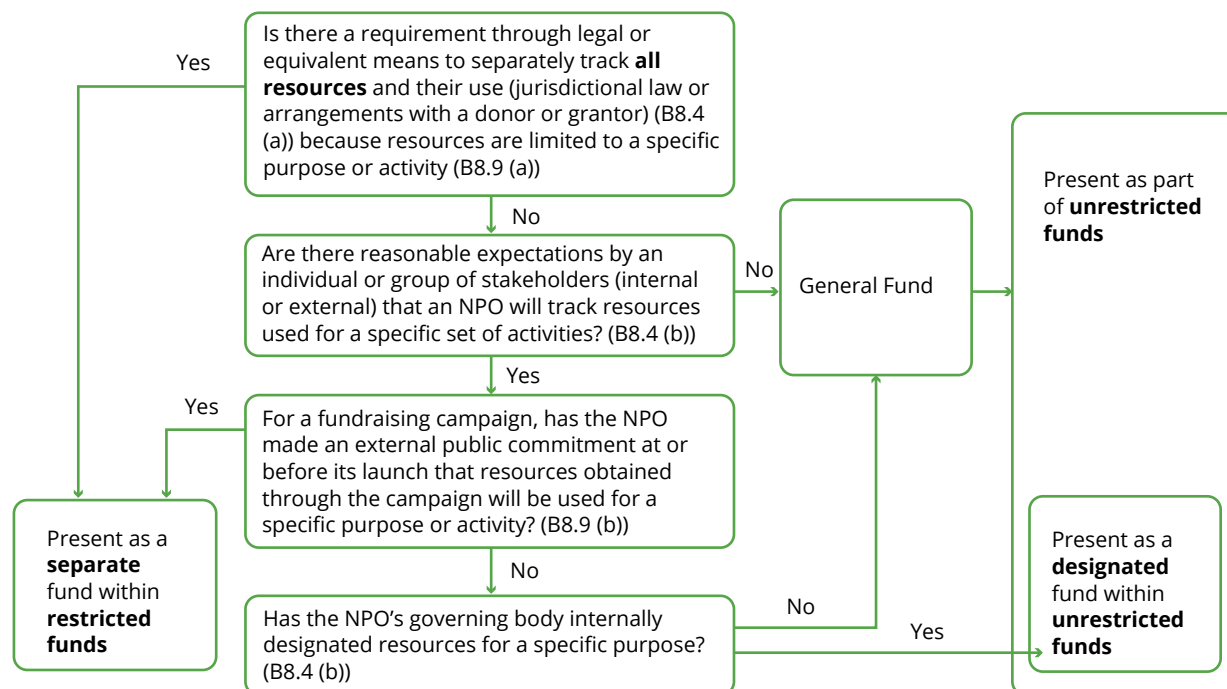
¿Cuándo existe un fondo separado?

IB8.1 Todos los ingresos y gastos de una ESFL deben registrarse en un fondo. En el caso de las organizaciones más sencillas, solo puede existir un Fondo General. Pueden existir otros fondos distintos del Fondo General por diversas razones. Las más comunes son:

- una decisión operativa de una ESFL sobre cómo se gestiona;
- un requerimiento debido a la legislación jurisdiccional relativa a las ESFL;
- un requerimiento derivado de medios legales o equivalentes, por ejemplo, acuerdos con **otorgantes** o donantes; o
- el resultado de las acciones comunicadas públicamente por la ESFL que han creado expectativas razonables de que una ESFL utilizará los recursos para un fin específico.

IB8.2 Una ESFL debe determinar si tiene fondos distintos del Fondo General. Una ESFL también debe determinar si alguno de los fondos separados identificados es un fondo restringido. El árbol de decisiones de la figura IB8.1 puede ayudar a tomar las decisiones.

Figura IB8.1 - Árbol de decisiones para la identificación y clasificación de fondos



Nota: Una ESFL puede establecer fondos adicionales con fines de gestión interna, por ejemplo, para realizar un seguimiento de una subvención concedida no restringida o de activos específicos. Esto puede dar lugar a la reasignación de fondos del Fondo General, en lugar de proceder de nuevos recursos.

- IB8.3 Es fundamental que una ESFL realice la evaluación de si las transacciones que podrían requerir un fondo separado son materiales o con importancia relativa. Para evaluar la materialidad o importancia relativa, deben utilizarse la guía de los párrafos IA2.4 a IA2.26 de A2 *Conceptos y principios fundamentales*. Esta evaluación de la materialidad o importancia relativa tiene por objeto determinar los fondos que deben presentarse por separado en los estados financieros. Esto es diferente de lo que una ESFL puede necesitar rastrear internamente para satisfacer los requerimientos de los otorgantes u otras partes interesadas.
- IB8.4 Al aplicar la guía sobre materialidad o importancia relativa, una ESFL puede optar por establecer un umbral financiero para las transacciones que puedan ser claramente insignificantes a efectos de determinar si debe presentarse un fondo separado. Establecer dicho umbral puede ayudar a la aplicación de la guía, pero una ESFL seguirá necesitando considerar si alguna de estas transacciones es material o tiene importancia relativa por su naturaleza y, por lo tanto, debe registrarse por separado.
- IB8.5 La aplicación de la guía sobre materialidad o importancia relativa ayudará a una ESFL a identificar la existencia de un fondo más pequeño (pero no claramente insignificante) y le ayudará a decidir si debe presentarse como un fondo separado. Cuando un fondo sea individualmente irrelevante, una ESFL puede decidir no establecer un fondo separado en primera instancia.
- IB8.6 No es necesario presentar un fondo separado para cada subvención individual (véanse los párrafos IB8.3 a IB8.5), sin embargo, una ESFL puede optar por presentar un fondo separado para cada subvención cuando así lo esperen las partes interesadas y se cumplan los criterios para un fondo, especialmente si ello simplifica los requerimientos de información.

¿Existe alguna diferencia entre fondos, subvenciones y proyectos?

- IB8.7 Se puede solicitar a una ESFL informes sobre un fondo, una subvención o un proyecto. En la NIC-ESFL solo existe el requerimiento de informar sobre un fondo. Sin embargo, para cumplir los requerimientos de la NIC-ESFL, la ESFL necesitará registrar las subvenciones y determinar cuándo y cómo reconocer los ingresos y gastos de las subvenciones. Guía Práctica de la NIC-ESFL 1: La información armonizada sobre subvenciones (Guía Práctica 1) puede utilizarse para informar sobre una subvención individual o un grupo de subvenciones a una parte interesada individual. El uso de la Guía Práctica 1 puede proporcionar transparencia sobre el uso de una subvención y el uso de otros recursos necesarios para cumplir los objetivos de un fondo. Una subvención no es lo mismo que un fondo.
- IB8.8 En la NIC-ESFL, estos términos se usan de la siguiente manera:

Fondo - todas las transacciones de las ESFL se registran en un fondo. Existe un fondo separado del Fondo General cuando se cumplen los criterios de B8.4. Un fondo se utiliza para presentar **información contable**.

Subvención - una subvención surge cuando un otorgante proporciona, o está obligado a proporcionar, recursos a un beneficiario de la subvención (que puede ser una entidad o un individuo) mediante la transferencia de efectivo o un servicio, bien u otro activo a dicho beneficiario sin recibir directamente a cambio ningún efectivo, servicio, bien u otro activo. Estos requerimientos suelen estar documentados en un acuerdo de subvención que requiere el cumplimiento pasado o futuro de los términos especificados. Esto puede incluir requerimientos relacionados con actividades o resultados. Una subvención da lugar a una o varias **transacciones contables**.

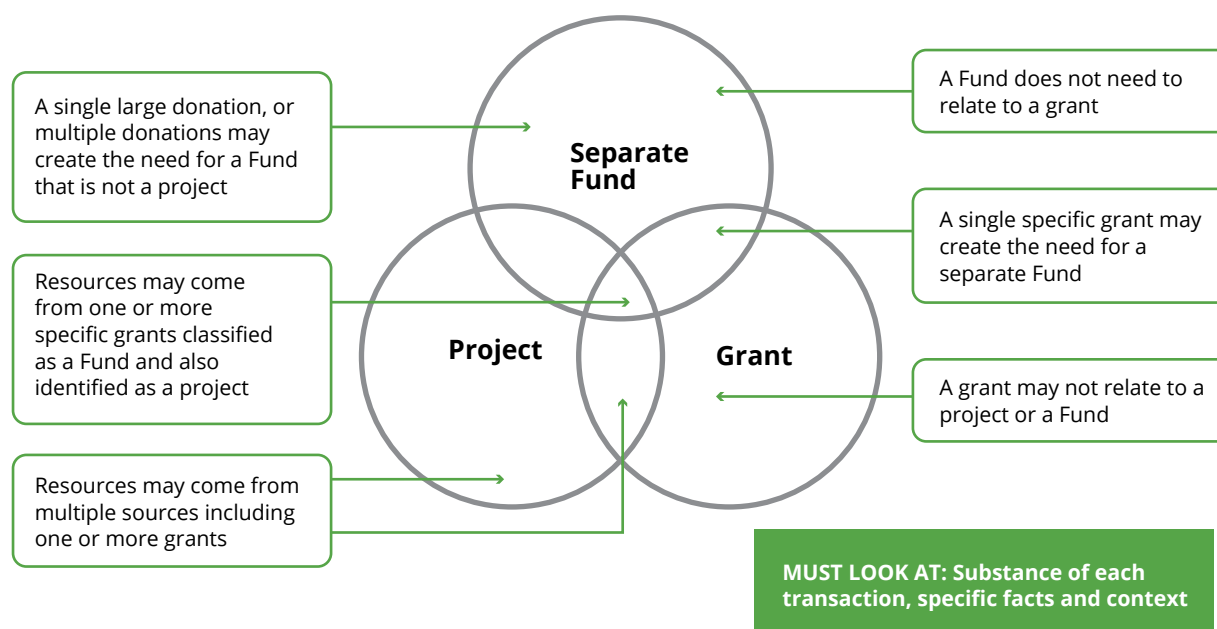
Proyecto - un proyecto es una iniciativa con una duración determinada que comprende un conjunto de tareas o actividades para llegar a un resultado o alcanzar objetivos específicos. Un proyecto es un **mecanismo de información interna** para presentar a la gerencia de una ESFL.

IB8.9 En la NIC-ESFL es posible que:

- una sola transacción solo necesite registrarse como una subvención, o dentro de un fondo separado, o incluirse en un informe de proyecto, es decir, que no exista solapamiento entre ellos;
- una sola transacción es una subvención que también se encuentra dentro de un fondo separado;
- una sola transacción es una subvención que forma parte de un proyecto;
- las transacciones en un fondo separado se presentan como parte de un proyecto; o
- una sola transacción es una subvención, que se encuentra dentro de un fondo separado, que se presenta como un proyecto.

El diagrama de Venn de la Fig IB8.2 describe estas relaciones.

Fig IB8.2 - Relación entre fondos, subvenciones y proyectos



¿Cuándo existe un requerimiento derivado de medios equivalentes (a un requerimiento legal)?

IB8.10 En congruencia con un requerimiento legal, un requerimiento derivado de “medios equivalentes” impone una obligación al menos a una de las partes de una transacción o acuerdo. Un requerimiento creado por medios equivalentes puede surgir de diversos mecanismos. Estos mecanismos pueden ser procesos alternativos que tengan el mismo efecto que un mecanismo legal. Un acuerdo formal que establezca restricciones vinculantes, aunque no sean estrictamente legales, como las expectativas normativas o los acuerdos cuasi legales con fuerza ejecutiva vinculada al daño a la reputación, puede crear un requerimiento por medios equivalentes. El derecho religioso puede dar lugar a requerimientos que tengan el mismo efecto que un requerimiento legal.

- IB8.11 En el caso de un acuerdo de subvención, que puede no ser automáticamente un acuerdo legal, el hecho de que un requerimiento surja a través de medios equivalentes depende de las partes involucradas y de las jurisdicciones en las que se encuentran. Las prácticas y los procesos para establecer acuerdos de subvención, por ejemplo, varían según los marcos jurídicos, las jurisdicciones, los sectores y las entidades. Además, pueden variar dentro de una ESFL (por ejemplo, pueden depender del otorgante o de la naturaleza de los requerimientos sobre el beneficiario de la subvención).
- IB8.12 Para que un acuerdo de subvención tenga un requerimiento equivalente a un requerimiento legal, se requiere que exista un mecanismo de exigibilidad fuera del sistema legal que sea similar a la fuerza de la ley sin ser de naturaleza legal. Este mecanismo de exigibilidad debe establecer los derechos de las partes a cumplir sus obligaciones acordadas o estar sujetas a medidas correctivas en caso de incumplimiento.
- IB8.13 En algunas jurisdicciones, una ESFL puede estar sujeta a una forma de supervisión regulatoria que, independientemente de la base jurídica, le obliga a actuar de acuerdo con normas y directivas definidas o, de lo contrario, se expone a una sanción. Esta supervisión regulatoria más amplia, con la posibilidad de apelar ante el regulador, puede proporcionar un mecanismo de exigibilidad equivalente a un requerimiento legal, incluso si el acuerdo específico no es legalmente exigible.
- IB8.14 Si bien los reguladores pueden actuar de esta manera en algunas jurisdicciones, la existencia de un regulador en sí misma puede no dar lugar a que los acuerdos en estas jurisdicciones creen un mecanismo equivalente a un mecanismo legal. Esto dependerá de su mandato y de cómo actúe.
- IB8.15 En algunas jurisdicciones, las entidades del sector público no pueden celebrar acuerdos en su propio nombre, sino solo en nombre del gobierno. Existen procesos alternativos con un efecto equivalente al de los acuerdos legales, como las órdenes ejecutivas o las directivas ministeriales, para garantizar que las obligaciones acordadas en un acuerdo sean exigibles.
- IB8.16 Los organismos públicos también pueden tener políticas y prácticas establecidas desde hace tiempo que crean una expectativa legítima sobre cómo actuarán. Estas expectativas legítimas suelen ser exigibles a través de mecanismos legales, como una sentencia judicial que obliga a un organismo público a actuar de una determinada manera.
- IB8.17 Los acuerdos verbales pueden surgir de conversaciones entre las partes, como cuando un otorgante ofrece transferir efectivo, bienes, servicios u otros activos a un beneficiario, quien ha aceptado el requerimiento de cumplir una obligación. Dependiendo del contenido del acuerdo, en algunas jurisdicciones un acuerdo verbal puede ser legalmente vinculante o equivalente a un acuerdo legal.

¿Cuándo puede una parte interesada tener “expectativas razonables”?

- IB8.18 Puede existir un fondo cuando las partes interesadas tienen una expectativa razonable sobre cómo se utilizarán recursos específicos. Una parte interesada externa tendrá una expectativa razonable de que el uso de los recursos se contabilizará por separado cuando exista un requerimiento legal o equivalente, o cuando dicha expectativa pueda derivarse de un compromiso público específico.
- IB8.19 Una parte interesada interna (aquellas personas con autoridad dentro de la ESFL, como el órgano de gobierno) tendrá una expectativa razonable sobre el uso de los recursos cuando se hayan tomado decisiones para destinar fondos a un fin específico. Esto puede crear un fondo separado, aunque no sea un fondo restringido.

- IB8.20 Determinar si un fondo debe presentarse como un fondo restringido cuando no existe un acuerdo legal o equivalente dependerá, en la mayoría de los casos, de la opinión de la gerencia sobre si las partes interesadas tienen una expectativa razonable de que los recursos se controlen y presenten por separado.
- IB8.21 Los factores a considerar al evaluar si una parte interesada tiene una expectativa razonable de que se lleve a cabo una actividad o un propósito específico, en relación con una subvención o donación realizada, incluirán:
- (a) el alcance de los compromisos o la intención de la ESFL de actuar de una manera determinada y la forma en que se comunica, que incluye si estas acciones han dado lugar al reconocimiento de una obligación implícita;
 - (b) si la comunicación externa de los compromisos o intenciones de actuar se produce antes o después de que una parte interesada haya proporcionado o comprometido los recursos;
 - (c) la naturaleza de cualquier preferencia expresada por un otorgante y la experiencia previa de trabajo con otorgantes específicos;
 - (d) la práctica anterior de una ESFL en transacciones similares;
 - (e) el nivel de discreción que tiene la ESFL sobre el uso de los recursos;
 - (f) la práctica de la ESFL en la comunicación con el público, que incluye el uso de las redes sociales y los compromisos verbales adquiridos en público; y
 - (g) la dependencia financiera de una parte interesada específica (teniendo en cuenta la práctica anterior o la naturaleza de la relación).
- IB8.22 Por ejemplo, en determinadas circunstancias, un otorgante puede expresar una forma de preferencia no vinculante en cuanto al uso de los fondos. Dado que se trata de preferencias y no de requerimientos, es poco probable que generen una expectativa razonable sobre el uso de los recursos por parte de la parte interesada. En este caso, los fondos se incluirían como parte de los fondos no restringidos. El órgano de gobierno de la ESFL puede designar internamente los fondos para reflejar las preferencias del donante, si así lo decide. Sin embargo, si la experiencia previa con este otorgante es tal que, en esencia, las preferencias son requerimientos, puede ser apropiado presentar los fondos como parte de un fondo restringido y realizar un seguimiento por separado de los recursos.
- IB8.23 Una ESFL puede usar las redes sociales (y posiblemente otros canales de comunicación específicos) para promover su misión. Una ESFL necesitará evaluar si los anuncios o mensajes en las redes sociales crean expectativas razonables por parte de quienes usan ese canal de comunicación. La creación de una expectativa razonable dependerá de cómo la ESFL use las redes sociales y de la confianza que se deposite en ellas. Entre los aspectos que se tendrán en cuenta se incluirán: si las redes sociales establecen una conexión con la mayoría de las partes interesadas clave de la ESFL; si la ESFL utiliza normalmente las redes sociales para hacer sus anuncios; y quién ha realizado la publicación en las redes sociales y cuál es su cargo en la ESFL. Las actividades en las redes sociales se utilizan con frecuencia para amplificar los anuncios realizados a través de otros canales, pero es posible que no en todas las ocasiones sean suficientes por sí solas para crear expectativas razonables. Esto necesitará ser evaluado caso por caso.
- IB8.24 Lo mismo ocurre con los compromisos verbales contraídos en un foro público. La clave reside en la capacidad de confiar en dichos anuncios. Si una ESFL usa habitualmente foros públicos para anunciar sus finalidades, pero esto no suele dar en acciones posteriores, es menos probable que las partes interesadas puedan confiar en los foros públicos. Sin embargo, si se usa un foro público para lanzar una campaña y esta va seguida de actividades adicionales, como una página de “inscripción” en un sitio web, esto puede ser suficiente para crear expectativas razonables.

- IB8.25 Para determinar si las partes interesadas podrían haber formado una expectativa razonable sobre el uso de los recursos es necesario aplicar el criterio profesional. Es necesario evaluar cada caso individualmente, teniendo en cuenta las partes interesadas implicadas y el contexto o el hecho específico.

¿Qué información es necesario conservar sobre un fondo separado?

- IB8.26 Aunque cada fondo no es una **entidad que informa** separada a efectos de información, se deben mantener registros contables separados para cada fondo dentro del sistema contable de una ESFL. Una ESFL debe poder presentar cada fondo por separado, incluso si decide agregar la presentación de fondos pequeños, tal y como se establece en el párrafo B8.27. Una ESFL podrá demostrar el seguimiento del uso de los recursos de un fondo mediante información de gestión periódica.
- IB8.27 Muchos acuerdos de subvención pueden cumplir los criterios para ser considerados fondos separados. Cuando una subvención cumple los criterios para ser contabilizada como un fondo separado, se espera que una ESFL sea capaz de identificar los activos no financieros, los trabajos en proceso y otros activos y pasivos específicos de la subvención asociados a cada subvención.
- IB8.28 También se debe realizar un seguimiento de las cuentas por pagar, las cuentas por cobrar y el efectivo asociado a cada fondo cuando la información esté disponible sin que ello suponga un costo o esfuerzo desproporcionado. La información puede estar disponible porque así lo requiere la ley con arreglo los términos de una subvención u otro acuerdo. Las disposiciones sobre el costo o esfuerzo desproporcionado no pueden aplicarse cuando existe un requerimiento legal.
- IB8.29 Una ESFL necesitará hacer una evaluación sobre si puede separar esta información para cada fondo y sobre los costos y esfuerzos de hacerlo. Esto es especialmente relevante cuando, al final del acuerdo de subvención, es necesario identificar y devolver al otorgante el efectivo u otros activos restantes, o ponerlos a disposición para otros fines.

Fondos restringidos

¿Cuándo surge una restricción?

- IB8.30 La NIC-ESFL A2 introduce el concepto de contabilidad de fondos. Esto reconoce que una ESFL puede tener fondos restringidos.
- IB8.31 Una restricción surge cuando los recursos deben aplicarse a fines específicos, conjuntos de actividades, activos o recursos como consecuencia de un requerimiento legal o un requerimiento impuesto por un otorgante o donante. Una restricción puede ser temporal o permanente.
- IB8.32 Estos requerimientos limitan, en diversos grados, las opciones que una ESFL puede tomar sobre cómo alcanzar sus objetivos misionales. Los acuerdos de subvención con obligaciones de entrega suelen imponer tales restricciones. Los acuerdos de subvención sin obligaciones de entrega pueden incluir o no restricciones que reduzcan las opciones operativas de una ESFL.
- IB8.33 Los acuerdos de subvención sin obligaciones de entrega pueden dar lugar o no a un fondo separado que puede ser evaluado o no como un fondo restringido. Es la esencia de una transacción, más que su forma jurídica, lo que determinará si se presenta como un fondo restringido. Los requerimientos de presentación son independientes del reconocimiento y la medición, que dependen de la existencia de una obligación presente.

- IB8.34 Cuando una ESFL asume un compromiso público externo sobre el uso de los recursos en el momento en que comienza la recaudación de fondos o antes, la campaña se mostrará como un fondo restringido. Esto es debido a que el compromiso crea una expectativa razonable e impone a la ESFL una obligación moral y o ética específica de tratar los recursos como parte de los fondos restringidos. En algunas jurisdicciones, también puede dar lugar a una obligación regulatoria. Cuando no se realiza un compromiso público externo en el momento en que comienza la recaudación de fondos, o antes, es poco probable que cualquier fondo creado sea un fondo restringido.
- IB8.35 La existencia de un compromiso público externo de usar los recursos generados a través de una campaña de recaudación de fondos para un fin específico no creará por sí sola un **pasivo contingente**. Para que exista un pasivo contingente, deben cumplirse los criterios para la creación de un pasivo contingente, tal y como se establece en D5 *Provisiones y pasivos contingentes*.
- IB8.36 Los activos no corrientes pueden financiarse mediante una campaña de recaudación de fondos o mediante una subvención o donación. Una ESFL necesitará considerar si dichos activos forman parte de un fondo restringido o de un fondo no restringido, basándose en las condiciones asociadas a la adquisición del activo. Esto incluye si las condiciones requieren que un activo se mantenga de forma continua para un fin específico, o si las restricciones se cumplen una vez que se adquiere el activo especificado. Cuando las condiciones de una subvención o donación restringida se cumplen una vez que se adquiere el activo y este puede utilizarse posteriormente para cualquier fin, el activo se transferirá de un fondo restringido a un fondo no restringido, cuando lo permita la ley.

¿Dan los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un contrato con clientes lugar a un fondo restringido, ya que el cumplimiento de la obligación se deriva de un requerimiento legal?

- IB8.37 Una ESFL puede obtener sus recursos de varias fuentes. Esto incluye los ingresos de actividades ordinarias procedentes de las ventas que realiza. Dichos ingresos se derivarán de un contrato de prestación de bienes o servicios, y no de un acuerdo de subvención. La ESFL suele tener discrecionalidad sobre cómo proporciona los bienes o servicios y cómo aplica los ingresos obtenidos. Aunque el contrato sea legalmente exigible, esta discrecionalidad significa que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de esta fuente no crearían un fondo restringido.
- IB8.38 Puede haber ocasiones en las que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un contrato con un cliente se apliquen a un fondo restringido, debido a que este tiene múltiples fuentes de financiación (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de mercancías). La asignación de estos ingresos de actividades ordinarias al fondo restringido generalmente quedará a discreción de la ESFL, en lugar de ser un requerimiento, pero una vez asignados a un fondo restringido, no podrán asignarse posteriormente a otro fondo.

¿Qué gastos pueden registrarse en un fondo individual?

- IB8.39 Los costos registrados en cada fondo pueden incluir los costos directos, compartidos y de apoyo asociados con las actividades realizadas. Para determinar los costos compartidos y los costos de apoyo que se presentarán como parte de cada fondo, se deben seguir los principios establecidos en D1 *Clasificación de gastos*.
- IB8.40 Estos costos pueden incluirse cuando constituyen los costos legítimos de las actividades del fondo. Los costos legítimos son aquellos en los que se ha incurrido de manera adecuada (legal) y razonable en relación con un fondo. Los costos legítimos también deben reflejar las

políticas de la ESFL, por ejemplo, las políticas relativas a los gastos de personal y los gastos de representación. La inclusión de todos los costos legítimos proporciona transparencia sobre los costos totales de las actividades de un fondo. No se espera que los costos resultantes de fraudes, multas (por la aplicación de la ley) u otros costos similares derivados de actividades ilegales se incluyan en un fondo restringido.

- IB8.41 Tal y como se establece en B8.7, los costos legítimos deben ser asignados a un fondo restringido. Sin embargo, cuando se hayan creado fondos restringidos como consecuencia de un acuerdo de subvención o un tipo similar de acuerdo de financiación, es posible que algunos costos se hayan definido como no subvencionables. Los costos que no son elegibles a efectos de un acuerdo de subvención pueden, no obstante, ser un costo legítimo para su presentación como parte de los costos de un fondo, especialmente cuando un fondo se financia con recursos de múltiples fuentes. Los costos no elegibles que no son costos legítimos no pueden incluirse en un fondo restringido.
- IB8.42 Cuando un fondo comprende una única subvención, una ESFL puede no estar legalmente autorizada a incluir gastos no subvencionables, incluso cuando dichos gastos sean gastos legítimos costos asociados con la finalidad del fondo restringido. El uso de la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL puede ser útil para establecer cómo presentar los costos legítimos, pero no elegibles en esta situación.
- IB8.43 Un fondo que cuenta con recursos aportados por más de una fuente podría incluir subvenciones que limitan el uso de los recursos y subvenciones que no tienen limitaciones en el uso de los recursos, así como transferencias de los propios recursos de la ESFL (fondos no restringidos). Cualquier fondo que cumpla cualquiera de los criterios del párrafo B8.9 será un fondo restringido, independientemente de la fuente de los fondos.

¿Cuáles son los procedimientos si hay un saldo en un fondo restringido en la fecha de presentación?

- IB8.44 Puede haber circunstancias en las que exista una diferencia entre los impuestos a las ganancias reconocidos en un fondo. Puede producirse un saldo de fondo negativo en cualquier momento cuando los desembolsos acumulados cargados al fondo superen los ingresos acumulados reconocidos. Cuando exista una expectativa realista de que se recibirán ingresos futuros para cubrir un saldo negativo (“insuficiencia”), el saldo se trasladará al ejercicio siguiente. Esto necesitará explicarse en las notas a los estados financieros (véase el párrafo IB8.53).
- IB8.45 Si se requieren gastos adicionales a los recursos originales proporcionados para completar el propósito específico para el que se estableció el fondo, estos se cargarán al fondo, incluso si se tarda varios años en completar las actividades para las que se estableció el fondo específico.
- IB8.46 Cuando exista un saldo positivo en un fondo, se espera trasladarlo al siguiente periodo financiero sobre el que se informa.

Transferencias entre fondos

¿Qué ocurre si existe un saldo en un fondo restringido cuándo se han completado todas las actividades?

- IB8.47 Si una subvención cubre todos los gastos y no hay insuficiencia ni exceso en un fondo, esto permitirá cerrarlo rápidamente una vez finalizadas las actividades. La comunicación con el otorgante será importante para permitir el cierre rápido de los fondos en los que quede saldo.

- IB8.48 Cuando haya un exceso en un fondo, una ESFL necesitará confirmar con el otorgante si el saldo puede utilizarse para otro fin. Si el otorgante acepta que la ESFL pueda utilizar el excedente para otro fin, el saldo se transferirá a otro fondo restringido o a un fondo no restringido, dependiendo del acuerdo con el otorgante.
- IB8.49 Cuando existan insuficiencias en un fondo, la ESFL necesitará ponerse en contacto con el otorgante para determinar si proporcionará fondos adicionales para cubrir las insuficiencias. Si el otorgante se niega a para cubrir la insuficiencia, la ESFL necesitará determinar si puede encontrar financiación alternativa de otro otorgante. Si la ESFL obtiene una subvención adicional para cubrir la insuficiencia, puede considerar que esta es temporal y trasladar el saldo hasta que se pague la subvención adicional y se elimine la insuficiencia (véase IB8.44). Sin embargo, si no es probable que haya una fuente alternativa de financiación, la ESFL necesitará transferir fondos de sus fondos no restringidos para compensar la diferencia, siempre que lo permita la ley.
- IB8.50 En algunas jurisdicciones, la legislación o la normativa pueden impedir la transferencia de cualquier excedente o déficit de un fondo restringido a un fondo no restringido. En tal caso, cualquier saldo de un fondo restringido no podrá transferirse hasta que la ESFL pueda realizar dicha transferencia legalmente.

Información a revelar

¿Cómo ayuda la información a revelar a los usuarios de los estados financieros?

- IB8.51 La existencia de un saldo en un fondo puede proporcionar información importante a los usuarios de los estados financieros. Una ESFL puede elegir cómo ordenar la información para satisfacer las necesidades de los usuarios de sus estados financieros. Por ejemplo, podría ser más importante la presentación de los fondos no restringidos antes que los fondos restringidos, o viceversa.
- IB8.52 Aunque no se requieren explicaciones de todos los saldos de fondos restringidos en la fecha de presentación de los estados financieros, puede ser útil proporcionar explicaciones. La información relacionada con los fondos restringidos permitirá explicar las **diferencias temporales** entre el reconocimiento de ingresos y gastos. Se anima a las ESFL a utilizar esta información para explicar el **excedente o déficit** del periodo.
- IB8.53 Es necesario proporcionar explicaciones sobre cómo una ESFL tiene previsto abordar un saldo negativo (“insuficiencia”) en un fondo, que incluye cómo se podrían obtener fondos adicionales o propuestas para reasignar recursos. Esto puede proporcionar aseguramiento a las partes interesadas, como los donantes, de que la ESFL cuenta con buenos procesos de gestión financiera.
- IB8.54 Se espera que una ESFL cuente con una política que se centre en lo que necesita para su resiliencia financiera, que incluye acontecimientos inesperados. La transparencia sobre los fondos no restringidos probablemente desempeñe un papel importante a la hora de comprender la resiliencia financiera de una ESFL y puede formar parte de los cálculos publicados que se realizan con propósito. Esto puede constituir una parte importante de la descripción de la situación financiera de una ESFL.
- IB8.55 Los requerimientos de información a revelar establecen la información mínima que una ESFL necesita proporcionar en relación con los fondos, los movimientos de los fondos y los saldos de los fondos en la fecha de presentación de la información financiera. Una ESFL puede ir más allá de esta información a revelar cuando ello proporcione información que la ESFL haya evaluado como útil para los usuarios de su informe financiero con propósito general.

La información puede presentarse en los estados financieros o formar parte del informe narrativo. Una ESFL necesitará considerar cómo se presenta cualquier información adicional para maximizar su valor para los usuarios de su informe financiero con propósito general.

¿Por qué deben revelarse los fondos designados internamente si no son fondos restringidos?

IB8.56 El órgano de gobierno de una ESFL puede decidir designar sus fondos no restringidos para fines específicos. Dicha designación puede resultar útil a la hora de explicar cómo se pretende utilizar los fondos no restringidos. También puede ser útil explicar los niveles de fondos no restringidos que se mantienen, especialmente si los fondos se acumulan con un fin específico. Asimismo, puede resultar útil explicar la política de mantenimiento de fondos no restringidos y en qué medida estos actúan como amortiguador frente a factores externos o son sensibles a ellos.

¿Existe información a revelar adicional si un fondo restringido está relacionado con un acuerdo de subvención con obligaciones de ejecución?

IB8.57 Las obligaciones de entrega en un acuerdo de subvención que cumplan los criterios para constituir un fondo separado se espera que se presente como parte de los fondos restringidos, debido a los requerimientos establecidos en el acuerdo de subvención. Las obligaciones de entrega que aún no se hayan cumplido se incluirán en los activos y pasivos, y los impuestos a las ganancias se presentarán en un fondo a medida que se cumpla cada obligación de entrega.

IB8.58 La información a revelar sobre los ingresos y gastos relacionados con las obligaciones de entrega en la nota sobre el movimiento de fondos proporciona transparencia sobre las obligaciones de entrega cumplidas en el periodo sobre el que se informa. Se requiere que la información sobre las obligaciones de entrega materiales o con importancia relativa se revele de acuerdo con la Parte I de CI, *Ingresos de actividades ordinarias por subvenciones y donaciones*.

¿Cuándo deben agregarse los fondos para ser revelados en los estados financieros?

IB8.59 Se permite que una ESFL agregue fondos pequeños que sean individualmente irrelevantes cuando tengan un propósito similar.

IB8.60 Cuando una ESFL solo dispone de fondos pequeños, una única agregación puede no proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros, incluso si los fondos tienen una finalidad similar. Una ESFL necesitará considerar qué información sería útil para los usuarios de sus estados financieros a la hora de determinar cómo agregar los fondos pequeños.

IB8.61 Una ESFL también necesita considerar si las restricciones relacionadas con un fondo pequeño son significativas individualmente y, por lo tanto, necesitarían ser reveladas por separado.

Ejemplos B8 – Contabilidad de fondos

Clasificación de fondos

Contexto: La ESFL A ha tenido unos ingresos y gastos promedio de 8 millones de u.m. en los últimos 5 años. Las cantidades varían según el año, pero nunca han sido inferiores a 6 millones de u.m. ni superiores a 10 millones de u.m. La ESFL A presta apoyo a comunidades empobrecidas, entre otras cosas, mediante la educación, la ayuda alimentaria y la seguridad del abastecimiento de agua.

La ESFL ha identificado varias transacciones en las que podría ser necesario un fondo separado. La ESFL evalúa en primer lugar si la transacción es material o tiene importancia relativa. Para cualquier transacción evaluada como no material o sin importancia relativa, no es necesario presentar un fondo separado. La ESFL evalúa si existe un requerimiento legal o equivalente o si hay expectativas razonables de que se establezca un fondo separado. Basándose en esta evaluación, la ESFL también determina si el fondo está restringido. La evaluación puede depender de otros factores, que se necesitan considerar antes de realizar una evaluación definitiva. Por consiguiente, los siguientes ejemplos no ofrecen una posición definitiva, sino un resultado menos probable, posible o probable. Las evaluaciones deben realizarse sobre patrones de hechos específicos.

	Escenario	Material o con importancia relativa	Requerimiento legal o equivalente	Compromiso público	Posible Presentación
1	Un acuerdo de subvención por valor de 250.000 u.m. con el requerimiento de prestar un servicio específico. El donante requiere un informe de los gastos incurridos.	Probable	Probable		Presentado por separado como fondo restringido
2	La ESFL recibe el 10% de su ingreso a través del zakat, fondos obligatorios que los musulmanes adultos aportan anualmente para ayudar a los menos afortunados. El uso de los fondos se rige por la ley islámica.	Probable	Sí		Presentado por separado como fondo restringido
3	El gobierno ha introducido una nueva ley que exige que todos los recursos proporcionados a la seguridad hídrica se controlen por separado. Este es uno de los objetivos de la ESFL.	Sí	Sí		Presentado por separado como fondo restringido
4	Las subvenciones de varias partes interesadas, junto con una aportación de los recursos propios de la ESFL, se están usando para un proyecto destinado a desarrollar un programa educativo sobre salud mental. Este es uno de los muchos proyectos que está llevando a cabo la ESFL.	Posible	Posible	Posible	Depende de los hechos
5	Un acuerdo de subvención por valor de 30.000 u.m. con el requerimiento de alcanzar un resultado especificado. El donante requiere un informe de los gastos incurridos.	Menos probable, pero necesita evaluarse	Probable		Se presenta como parte de los fondos restringidos, pero no se identifica por separado

	Escenario	Material o con importancia relativa	Requerimiento legal o equivalente	Compromiso público	Posible Presentación
6	El órgano de gobierno de la ESFL decide reservar 3 millones de u.m. para la remodelación de su patrimonio inmobiliario durante los próximos 5 años. El órgano de gobierno ha requerido informes trimestrales sobre los avances y los recursos utilizados.	Probable		Posible	Presentado por separado como un fondo designado internamente dentro de los fondos no restringidos
7	La estimación es que la donación de acciones y efectivo realizada por un donante que participa activamente en la red de ESFL tiene un valor de 750.000 u.m. El donante expresó su preferencia por que se use su donación para renovar las instalaciones propiedad de ESFL.	Probable	No	Posible	Presentar sin restricciones si no existen expectativas razonables
8	a) Una campaña de recaudación de fondos con el propósito de recaudar fondos para catástrofes naturales recaudó 2 millones de u.m. Los fondos no utilizados para catástrofes naturales pueden ser usados por la ESFL para cualquiera de sus fines.	Probable	No	Posible	Presente en fondos no restringidos, pero puede designarse por separado
	b) Igual que en el caso anterior, excepto que la ESFL tiene especificado que los fondos solo pueden usarse para la catástrofe natural especificada.	Probable	No	Sí	Presentado por separado como fondo restringido

Presentación de fondos

A efectos de estos ejemplos, los ingresos de actividades ordinarias reconocidos se reconocen cuándo se adquiere el activo y los importes de la subvención recibida y gastada son iguales.

Ejemplo 1 - Un otorgante financia la compra de un camión (que la ESFL puede usar para cualquier fin después del programa especificado)

La ESFL A suscribe un acuerdo de subvención para un programa de actividades de difusión externa específico. Se le concede una subvención de 10.000 u.m. para comprar un camión, lo que hace al final del año 0. El otorgante requiere que el camión se utilice solo en el programa especificado, que tendrá una duración de cinco años. Al final del programa, ESFL podrá utilizar el camión en otras actividades. El camión se deprecia de forma lineal y tiene una vida útil prevista de diez años. El derecho del otorgante a requerir que el activo se utilice en un programa de actividades de difusión externa específico significa que el camión se presenta como con restricciones. Esto muestra que el camión no está disponible para uso general.

La ESFL no tiene ninguna otra actividad aparte del programa de actividades de difusión externa.

Contabilización

	Activo	Depreciación	Ingresos de actividades ordinarias
En el momento de la adquisición	10.000		(10.000)
Año 1	(1.000)	1.000	
Año 2	(1.000)	1.000	
Año 3	(1.000)	1.000	
Año 4	(1.000)	1.000	
Año 5	(1.000)	1.000	

Presentación

	Saldo de apertura	Ingresos	Gastos	Otros cambios	Transferencias	Saldo de cierre
Fondos restringidos - Fondo de Activos de Capital del Programa de Actividades de Difusión Externa						
Año 0		10.000				10.000
Año 1	10.000		(1.000)			9.000
Año 2	9.000		(1.000)			8.000
Año 3	8.000		(1.000)			7.000
Año 4	7.000		(1.000)			6.000
Año 5	6.000		(1.000)		(5.000)	-
Fondos no restringidos - Fondo General						
Año 5	1.000.000				5.000	1.005.000

El activo se transfiere de los fondos restringidos a los fondos no restringidos al final del programa, tal y como permite el acuerdo.

La ESFL puede agrupar este camión con otros activos no corrientes que tengan restricciones, de modo que tenga un solo fondo para todos los activos no corrientes restringidos. La decisión de agrupar activos necesitará tener en cuenta los requerimientos externos.

El usar un único fondo para activos no corrientes puede ser útil cuando, por ejemplo, el otorgante financia varios programas y el camión puede usarse en cualquiera de ellos. Cuando el otorgante permite usar el camión para otros fines no relacionados, ESFL necesitará determinar si el camión es, parte, en esencia, de un fondo restringido (por ejemplo, si el uso alternativo es incidental, puede estar restringido en esencia).

Ejemplo 2 - Un otorgante financia, en parte, la compra de un camión

El escenario es el mismo que en el ejemplo 1, excepto que el otorgante solo proporciona la mitad del valor del camión, es decir, el otorgante proporciona 5.000. u.m. y la ESFL completa el saldo.

El activo se muestra como parte de los fondos restringidos, aunque haya sido financiado en parte por la ESFL. Esto se debe al derecho del otorgante sobre el uso del activo durante el programa. Del mismo modo, toda la depreciación se carga al fondo restringido, ya que la ESFL no puede utilizar libremente el camión y es posible que este no tenga ningún valor al final del programa de actividades de difusión externa.

La aportación de la ESFL se muestra en el año 1.

Contabilización

	Activo	Depreciación	Ingresos de actividades ordinarias	Recursos propios
En el momento de la adquisición	10.000		(5.000)	(5.000)
Año 1	(1.000)	1.000		
Año 2	(1.000)	1.000		
Año 3	(1.000)	1.000		
Año 4	(1.000)	1.000		
Año 5	(1.000)	1.000		

Presentación

	Saldo de apertura	Ingresos	Gastos	Otros cambios	Transferencias	Saldo de cierre
Fondos restringidos - Fondo de Activos de Capital del Programa de Actividades de Difusión Externa						
Año 0		5.000			5.000	5.000
Año 1	10.000		(1.000)			9.000
Año 2	9.000		(1.000)			8.000
Año 3	8.000		(1.000)			7.000
Año 4	7.000		(1.000)			6.000
Año 5	6.000		(1.000)		(5.000)	-
Fondos no restringidos - Fondo General						
Año 0	1.000.000				(5.000)	995.000
Año 1	995.000					995.000
Año 2	995.000					995.000
Año 3	995.000					995.000
Año 4	995.000					995.000
Año 5	995.000				5.000	1.000.000

Ejemplo 3 - Un otorgante financia completamente un camión con derecho de devolución (ESFL controla el camión)

El escenario es el mismo que en el ejemplo 1, excepto que el otorgante puede decidir al final del programa si ESFL puede conservar el camión para el uso en otros programas o si debe ser objeto de disposición y devolver el producto de la operación al otorgante. Al final del año 5, el otorgante decide que la ESFL puede quedarse con el camión.

La ESFL ha determinado que controla el camión y lo trata como un activo propio desde el momento en que fue adquirido. La ESFL deprecia el camión a lo largo de la vigencia del acuerdo (cinco años), que es el periodo durante el cual la ESFL tiene la certeza de que controlará el camión, incluso si se prevé que su vida útil sea más larga. Final del acuerdo, el camión se realiza la transferencia al Fondo General de la ESFL por su valor contable restante.

Contabilización

	Activo	Depreciación	Ingresos de actividades ordinarias
En el momento de la adquisición	10.000		(10.000)
Año 1	(2.000)	2.000	
Año 2	(2.000)	2.000	
Año 3	(2.000)	2.000	
Año 4	(2.000)	2.000	
Año 5	(2.000)	2.000	

Presentación

	Saldo de apertura	Ingresos	Gastos	Otros cambios	Transferencias	Saldo de cierre
Fondos restringidos - Fondo de Activos de Capital del Programa de Actividades de Difusión Externa						
Año 0		10.000				10.000
Año 1	10.000		(2.000)			8.000
Año 2	8.000		(2.000)			6.000
Año 3	6.000		(2.000)			4.000
Año 4	4.000		(2.000)			2.000
Año 5	2.000		(2.000)		-*	-
Fondos no restringidos - Fondo General						
Año 5					-*	-

* Una vez que el otorgante ha confirmado que la ESFL puede conservar el camión, la ESFL considera la vida útil restante del camión y cualquier valor residual. Si determina que la vida útil del camión es más larga, entonces habrá un cargo por depreciación más bajo en el año 5. Esto da como resultado un saldo en el activo, que se transferiría del Fondo de Activos de Capital del Programa de Actividades de Difusión Externa al Fondo General.

Si el otorgante hubiera requerido la venta del camión, cualquier ganancia o pérdida se habría reflejado en otros cambios.

Ejemplo 4 - El otorgante financia de forma completa un camión con derecho de devolución (la ESFL no controla el camión)

El escenario es el mismo que en el ejemplo 3, excepto que la ESFL determina que no controla el camión. Cuando no controla el activo, este no aparece en su Estado de Situación Financiera. Por lo tanto, lo trata

como un activo arrendado. La ESFL registra un gasto y unos ingresos de actividades ordinarias en cada ejercicio financiero, de modo que el costo total del camión se carga como gasto durante el periodo de vigencia del programa. Al finalizar el contrato, el camión se transfiere a la ESFL por el valor razonable que tenga en esa fecha. El valor razonable del camión al final del contrato es de 4.000 u.m. El camión se trata como una donación en la fecha en que se transfiere.

Contabilización

	Ingresos (donaciones en especie)	Gasto (gastos de arrendamiento)	Efectivo	Ingresos de actividades ordinarias diferidos	Activo	Ingresos
En el momento de la adquisición			10.000	(10.000)		
Año 1	(2.000)	2.000		2.000		
Año 2	(2.000)	2.000		2.000		
Año 3	(2.000)	2.000		2.000		
Año 4	(2.000)	2.000		2.000		
Año 5	(2.000)	2.000		2.000	4.000	(4.000)

Presentación

	Saldo de apertura	Ingresos	Gastos	Otros cambios	Transferencias	Saldo de cierre
Fondos restringidos - Fondo de Activos de Capital del Programa de Actividades de Difusión Externa						
Año 0						
Año 1		2.000	(2.000)			-
Año 2		2.000	(2.000)			-
Año 3		2.000	(2.000)			-
Año 4		2.000	(2.000)			-
Año 5		6.000	(2.000)		(4.000)	-
Fondos no restringidos - Fondo General						
Año 5	1.000.000				4.000	1.004.000

No existen saldos de fondos para el camión si la ESFL no controla el camión, ya que la ESFL no tiene ningún activo.

Ejemplo 5 - Subvención de funcionamiento para un programa de actividades de difusión externa (sin insuficiencias)

La ESFL A suscribe un acuerdo de subvención para proporcionar un programa de actividades de difusión externa. La ESFL recibe una subvención de funcionamiento de 100.000 u.m. cada año para financiar el programa. Los gastos ascienden a 50.000 u.m., 80 000 u.m., 125.000 u.m., 135.000 u.m. y 110.000 u.m. a lo largo de los ejercicios financieros. No existen condiciones impuestas por el donante, salvo que los fondos se destinen al programa de actividades de difusión externa. Los fondos se reconocen en el año

en que se reciben. Los fondos no gastados en un año pueden gastarse en años posteriores. Se trata de un acuerdo de subvención sin obligaciones por parte del beneficiario de la subvención.

Contabilización

	Ingresos de actividades ordinarias	Gastos
Año 1	(100.000)	50.000
Año 2	(100.000)	80.000
Año 3	(100.000)	125.000
Año 4	(100.000)	135.000
Año 5	(100.000)	110.000

Presentación

	Saldo de apertura	Ingresos	Gastos	Otros cambios	Transferencias	Saldo de cierre
Fondos restringidos - Fondo del Programa de Actividades de Difusión Externa						
Año 0						
Año 1		100.000	(50.000)			50.000
Año 2	50.000	100.000	(80.000)			70.000
Año 3	70.000	100.000	(125.000)			45.000
Año 4	45.000	100.000	(135.000)			10.000
Año 5	10.000	100.000	(110.000)			-

La ESFL A tiene un saldo positivo en el fondo en los años 1 a 4. La ESFL revisa el saldo al final del periodo financiero sobre el que se informa y lo traslada al siguiente periodo, ya que el objetivo del fondo es continuo y las actividades del fondo aún no han concluido.

Ejemplo 6 - Subvención de operación para un programa de actividades de difusión externa (insuficiencia)

La ESFL A suscribe un acuerdo de subvención para proporcionar un programa de actividades de difusión externa. La ESFL recibe una subvención de funcionamiento de 100.000 u.m. cada año para financiar el programa. El gasto tiene un perfil de 120.000 u.m., 80.000 u.m., 80.000 u.m., 110.000 u.m. y 120.000 u.m. a lo largo de los ejercicios financieros. No existen condiciones impuestas por el donante, salvo que los fondos se destinen al programa de actividades de difusión externa. Los fondos no gastados en un año pueden gastarse en años posteriores. Se trata de un acuerdo de subvención sin sus obligaciones por parte del beneficiario de la subvención.

Contabilización

	Ingresos de actividades ordinarias	Gastos
Año 1	(100.000)	120.000
Año 2	(100.000)	80.000
Año 3	(100.000)	80.000
Año 4	(100.000)	110.000
Año 5	(100.000)	120.000

Presentación

	Saldo de apertura	Ingresos	Gastos	Otros cambios	Transferencias	Saldo de cierre
Fondos restringidos - Fondo del Programa de Actividades de Difusión Externa						
Año 0						
Año 1		100.000	(120.000)			(20.000)
Año 2	(20.000)	100.000	(80.000)			-
Año 3	-	100.000	(80.000)			20.000
Año 4	20.000	100.000	(110.000)			10.000
Año 5	10.000	100.000	(120.000)			(10.000)

La ESFL A tiene un saldo negativo en el fondo al final del año 1. La ESFL revisa el saldo al final del periodo financiero sobre el que se informa y concluye que el saldo se debe a los gastos iniciales y que las subvenciones que se pagarán en futuros periodos financieros serán suficientes para cubrir la insuficiencia. En este momento, la ESFL estima que el importe total de la subvención cubrirá todos sus gastos. Por lo tanto, determina que la insuficiencia es temporal y que, por lo tanto, el saldo negativo puede trasladarse al ejercicio siguiente. Explica esta insuficiencia y cómo se abordará en una nota a los estados financieros.

Al final del año 2, al final del año 3 y al final del año 4, la ESFL tiene un saldo nulo o un saldo positivo. Traslada este saldo al siguiente periodo financiero sobre el que se informa, ya que el objetivo del Fondo es continuo y las actividades del Fondo aún no han concluido.

Al final del programa de actividades de difusión externa en el año 5, la ESFL A tiene un saldo negativo, ya que los costos totales superan la subvención pagada. La ESFL se ha puesto en contacto con el otorgante para solicitar fondos adicionales para cubrir el costo adicional. El otorgante se ha negado a pagar el costo adicional. La ESFL A no tiene posibilidades reales de obtener una subvención alternativa para cubrir estos costos. Si la ESFL A hubiera podido obtener una subvención adicional, podría haber evaluado la insuficiencia como temporal y haber trasladado el saldo al periodo siguiente. Sin embargo, dado que no es probable que haya una fuente alternativa de financiación, la ESFL determina que se trata de una insuficiencia permanente y efectúa una transferencia de fondos de sus fondos no restringidos para compensar la diferencia.

	Saldo de apertura	Ingresos	Gastos	Otros cambios	Transferencias	Saldo de cierre
Fondos restringidos - Fondo del Programa de Actividades de Difusión Externa						
Año 0						
Año 1		100.000	(120.000)			(20.000)
Año 2	(20.000)	100.000	(80.000)			-
Año 3	-	100.000	(80.000)			20.000
Año 4	20.000	100.000	(110.000)			10.000
Año 5	10.000	100.000	(120.000)		10.000	(10.000)
Fondos no restringidos - Fondo General						
Año 5	1.000.000				(10.000)	990.000

Ejemplo 7 - La subvención operativa y el camión para el programa de actividades de difusión externa se presentan juntos

El escenario es una combinación del ejemplo 1 y el ejemplo 5, en el que, como parte del mismo acuerdo de subvención, hay un camión y una subvención operativa, que la ESFL decide presentar como un fondo restringido.

Contabilización del camión y la subvención operativa

	Activo	Depreciación	Ingresos de actividades ordinarias	Gastos
En el momento de la adquisición	10.000		(10.000)	
Año 1	(2.000)	2.000	(100.000)	50.000
Año 2	(2.000)	2.000	(100.000)	80.000
Año 3	(2.000)	2.000	(100.000)	125.000
Año 4	(2.000)	2.000	(100.000)	135.000
Año 5	(2.000)	2.000	(100.000)	110.000

Presentación

	Saldo de apertura	Ingresos	Gastos	Otros cambios	Transferencias	Saldo de cierre
Fondos restringidos - Fondo del Programa de Actividades de Difusión Externa						
Año 0		10.000				10.000
Año 1	10.000	100.000	(51.000)			59.000
Año 2	59.000	100.000	(81.000)			78.000
Año 3	78.000	100.000	(126.000)			52.000
Año 4	52.000	100.000	(136.000)			16.000
Año 5	16.000	100.000	(111.000)		(5.000)	0
Fondos no restringidos - Fondo General						
Año 0	1.000.000					1.000.000
Año 1	1.000.000					1.000.000
Año 2	1.000.000					1.000.000
Año 3	1.000.000					1.000.000
Año 4	1.000.000					1.000.000
Año 5	1.000.000				5.000	1.005.000

La ESFL puede optar por la presentación conjunta de ambas partes de la subvención (subvención operativa y activo) o por la separación del camión para que figure en un fondo separado. La separación del camión de las actividades de operación puede permitir a una ESFL explicar lo que ocurre en términos operativos distintos de los del activo relacionado. La separación del activo también puede permitir a la ESFL mostrar mejor qué parte de sus propiedades, instalaciones y equipos u otros activos están sujetas a restricciones.

Grupo C

Ingresos de actividades ordinarias

IC1 – Ingresos de actividades ordinarias	92
--	----

IC1 – Ingresos de actividades ordinarias

Sustancia económica de las transacciones en las que los importes entregados y recibidos no son aproximadamente iguales

¿Qué Sección de la NIC-ESFL debo utilizar para contabilizar las subvenciones y donaciones?

- IC1.1 Cuando una ESFL recibe una subvención o donación, el otorgante o donante no suele recibir directamente a cambio nada de valor financiero aproximadamente equivalente, aunque su intención sea que la subvención o donación genere valor para la sociedad. También hay otras transacciones en las que los importes entregados y recibidos no son de valor aproximadamente equivalente.
- IC1.2 Los siguientes diagramas ilustran cuándo una ESFL debería aplicar las partes I y II de C1 basándose en la esencia económica de la transacción:
- (a) La figura IC1.1 muestra qué secciones de la NIC-ESFL debería utilizar una ESFL cuando recibe efectivo o un servicio, bien u otro activo de otra entidad o persona sin proporcionar directamente a cambio efectivo o un servicio, bien u otro activo, o cuando proporciona directamente un servicio, bien u otro activo a una entidad o persona a cambio de un importe de efectivo o un servicio.
 - (b) La figura IC1.2 muestra cuándo una ESFL debería utilizar la parte I del C1 cuando adquiere efectivo, bienes o servicios y también la relación con el gasto D2 en subvenciones y donaciones.

Figura IC1.1 Recepción de efectivo, servicio, bienes u otro activo.

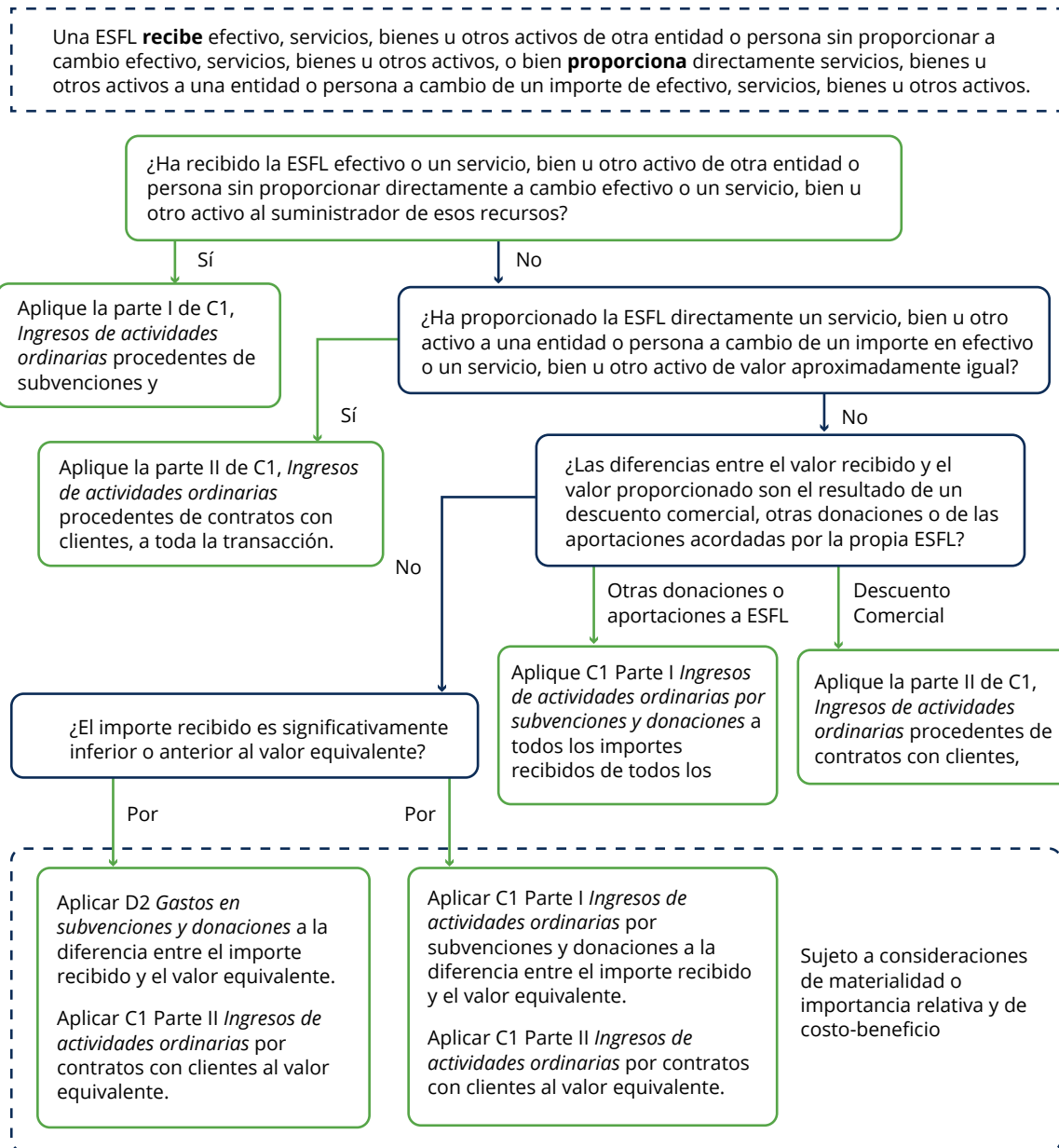
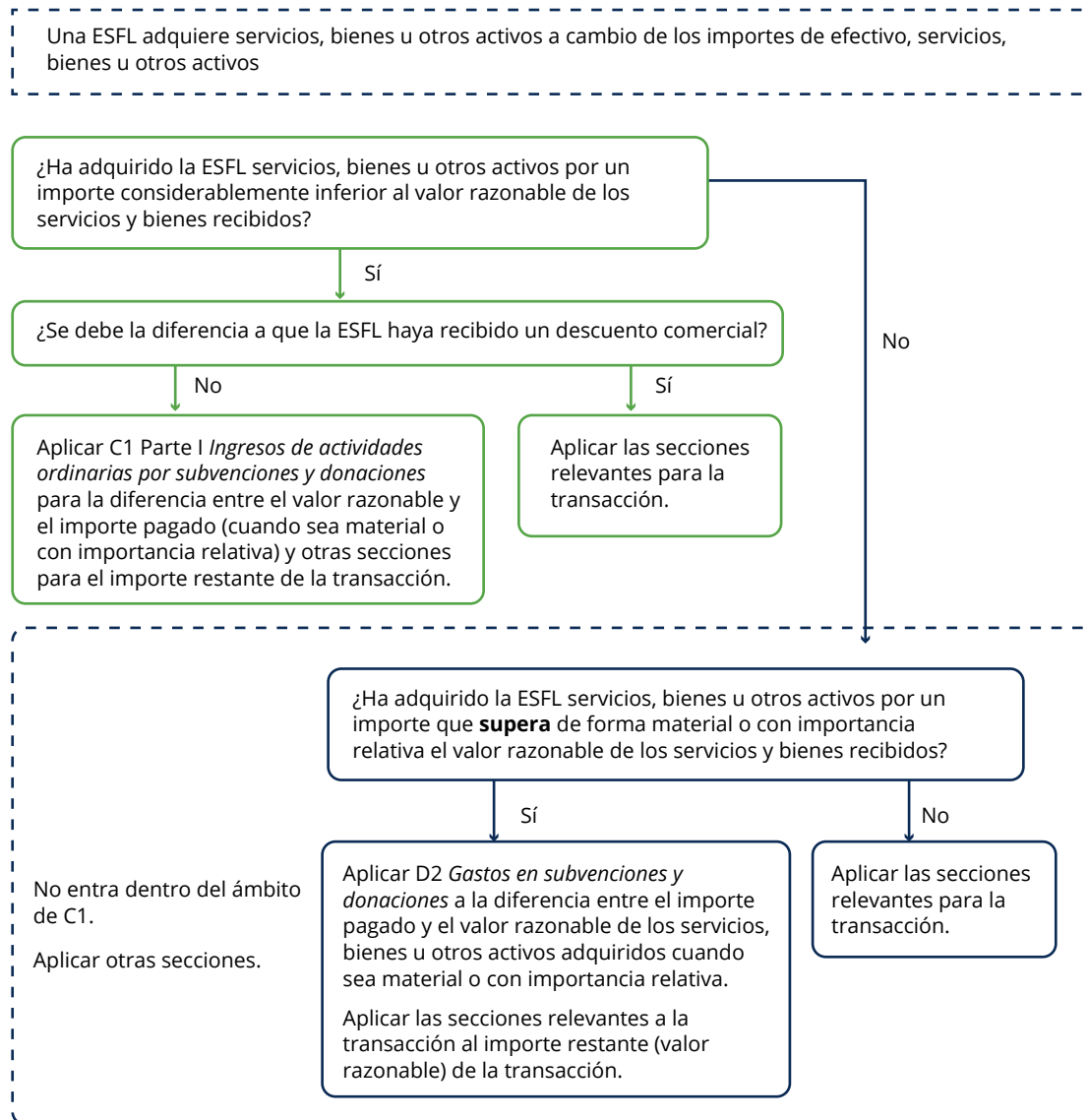


Figura IC1.2 Compra de servicios, bienes u otros activos



Contabilización de los acuerdos de subvención

Ingresos por subvenciones procedentes de transacciones sin obligaciones de entrega

¿Cuándo se reconocen los ingresos de actividades ordinarias sin obligación de entrega?

IC1.3 Una ESFL reconoce los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un acuerdo de subvención sin obligación de entrega cuando recibe el recurso o tiene derecho a él, lo que ocurra primero. En la mayoría de los casos, esto será cuando la ESFL reciba el recurso, ya que normalmente no tendrá un derecho a él antes de ese momento.

- IC1.4 Sin embargo, es posible que la ESFL tenga derecho al recurso en un momento anterior. Este derecho puede permitir a la ESFL reconocer los ingresos de actividades ordinarias y la correspondiente cuenta por cobrar antes de que la ESFL reciba el recurso.

Donaciones en especie

Al aplicarse las excepciones que permiten, ¿cómo determina una ESFL qué es una partida de bajo valor?

- IC1.5 La aplicación de las excepciones permitidas para los elementos de bajo valor da lugar a que una ESFL difiera el reconocimiento de ingresos, en lugar de no reconocer nunca un elemento. También da lugar a que los inventarios de la ESFL sean incompletos o se subestimen. Determinar si los elementos son materiales o con importancia relativa requiere que una ESFL ejerza su criterio.
- IC1.6 De manera similar a como se puede establecer un umbral para la capitalización de activos no corrientes, una ESFL necesitará establecer el umbral para los elementos de bajo valor. Una ESFL puede establecer un umbral para todas las partidas de bajo valor o para diferentes categorías de partidas de bajo valor.
- IC1.7 Los elementos donados pueden ser materiales o con importancia relativa en función de su magnitud (es decir, su importe financiero) o su naturaleza (por ejemplo, cuando la información sobre el tipo de elemento, los donantes o cualquier otro factor relevante pueda influir en las decisiones que tomen los usuarios de los estados financieros).
- IC1.8 Una ESFL suele evaluar la materialidad o importancia relativa tomando como referencia el nivel global de ingresos, del que forman parte los ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, dado que los ingresos pueden fluctuar de un año a otro, puede ser más adecuado utilizar los gastos como punto de referencia. Una ESFL debería analizar con sus auditores su evaluación del nivel global de materialidad o importancia relativa que se aplicará al Estado de Ingresos y Gastos.
- IC1.9 Al considerar el impacto potencial sobre los ingresos de actividades ordinarias en un periodo financiero sobre el que se informa, una ESFL necesitará la estimación de la diferencia entre:
- (a) el importe que se hubiera reconocido si los ingresos de actividades ordinarias se hubieran reconocido cuando se recibieron los elementos donados; y
 - (b) los ingresos de actividades ordinarias realmente reconocidos como resultado de la aplicación de la excepción.
- Esta diferencia refleja los elementos donados recibidos, pero no vendidos, distribuidos o utilizados en la fecha de presentación.
- IC1.10 Habiendo establecido un nivel global de materialidad o importancia relativa, una ESFL debería evaluar si la agregación de los elementos donados en categorías individuales puede tener un impacto en la materialidad o importancia relativa global. Esto es debido a que los elementos pueden ser materiales o con importancia relativa individualmente o en conjunto. Por ejemplo, la donación de un solo ordenador portátil a una ESFL puede ser no material o sin importancia relativa, pero la donación individual de 100 ordenadores portátiles (aunque se produzca en diferentes momentos del periodo financiero sobre el que se informa) puede ser, en conjunto, material o con importancia relativa.

- IC1.11 Si una ESFL ha utilizado excepciones permitidas en ejercicios anteriores, dispondrá de información histórica sobre la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias que se habrían reconocido cuando se recibió el elemento donado y los ingresos de actividades ordinarias realmente reconocidos. Esta información de años anteriores será útil para evaluar la materialidad o importancia relativa global de estas partidas con respecto a los ingresos de actividades ordinarias.
- IC1.12 También puede ser necesario evaluar la materialidad o importancia relativa en el contexto del excedente o déficit global. Sin embargo, dado que el momento del reconocimiento de los ingresos por subvenciones da lugar a fluctuaciones en los excedentes o déficits, es posible que este no sea un factor significativo.
- IC1.13 En el caso de los inventarios, el impacto en los estados financieros es el importe de los elementos donados no reconocidos que no se han vendido, distribuido o utilizado al final del periodo sobre el que se informa. El importe no reconocido podría incluir elementos que no se reconocieron en periodos financieros anteriores sobre los que se informa, así como elementos donados en el periodo financiero actual sobre el que se informa. Se debe realizar la evaluación de la materialidad o importancia relativa de las partidas acumuladas no reconocidas en el Estado de Situación Financiera en el contexto de los activos totales de una ESFL. Al igual que con los ingresos de actividades ordinarias, una ESFL debería discutir con sus auditores su evaluación del nivel general de materialidad o importancia relativa que se aplicará a los activos totales.
- IC1.14 Una ESFL también puede necesitar considerar los efectos sobre los saldos de los fondos. Los usuarios pueden esperar que una ESFL mantenga saldos positivos en sus fondos, en particular en su fondo general no restringido. Cuando la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias reconocidos y el valor de los elementos no reconocidos da lugar a que un fondo pase de un saldo positivo a uno negativo (o de uno negativo a uno positivo), esto puede ser importante. También, si la aplicación de una excepción permitida para partidas de bajo valor pudiera dar lugar a que un grupo de usuarios principales tomara una decisión diferente (por ejemplo, sobre futuras subvenciones que son importantes para la organización), esto podría afectar el juicio de materialidad o importancia relativa.
- IC1.15 Una ESFL puede realizar la identificación de grupos de elementos donados en los que no se requiere un análisis detallado de la materialidad o importancia relativa. Esto se debe a que los elementos donados son claramente triviales. La ESFL puede establecer un umbral para los elementos claramente triviales, que normalmente sería una cantidad muy pequeña de la materialidad o importancia relativa total de una ESFL. La ESFL podría considerar la posibilidad de analizar con su auditor qué se considera “claramente trivial”.
- IC1.16 La naturaleza de los elementos que una ESFL recibe para su venta, distribución o para usarse rara vez será controvertida y, en consecuencia, es poco probable que se den circunstancias en las que los elementos donados puedan ser de materialidad o importancia relativa debido a su naturaleza. Sin embargo, esto podría ocurrir cuando las partidas donadas de bajo valor para su venta, distribución o uso propio entren en conflicto con la misión de la ESFL. También podría ocurrir si existe una dependencia operativa de determinados elementos donados, aunque no tengan un valor elevado. Una ESFL debería asegurarse de que nada en la naturaleza de los elementos donados sea suficiente para que los usuarios principales tomen decisiones diferentes, ya que en estas situaciones un elemento donado de bajo valor podría ser material o con importancia relativa.

Ingresos de actividades ordinarias con obligaciones de entrega

Pasos 1 y 2 - Identificación de un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega e identificación de cada obligación de entrega

¿Cómo determina una ESFL las obligaciones de entrega individuales en un acuerdo de subvención para contabilizar adecuadamente las actividades con obligaciones de entrega?

- IC1.17 Las obligaciones de entrega en el sector sin fines de lucro varían considerablemente. Algunas obligaciones de entrega pueden imponer requerimientos a la ESFL, como beneficiaria de la subvención, para alcanzar un objetivo de servicio general específico, mientras que otras obligaciones de entrega pueden imponer requerimientos relacionados con servicios y bienes específicos. Una ESFL debe usar su juicio al aplicarse los párrafos C1.70 a C1.74 para determinar las obligaciones de ejecución individuales en su acuerdo de subvención.
- IC1.18 Una ESFL debería realizar la identificación en primer lugar de todos los compromisos que ha contraído en un acuerdo de subvención que le requiera utilizar los recursos de una manera específica. Estos pueden ser explícitos o implícitos y pueden requerir que la ESFL logre un resultado específico, lleve a cabo actividades específicas, utilice los recursos internamente para un bien o servicio, o transfiera un bien o servicio a un destinatario del servicio. Es necesaria una evaluación exhaustiva para identificar todas las obligaciones del acuerdo (párrafos C1.73 y C1.74).
- IC1.19 A continuación, una ESFL debe considerar cada una de las obligaciones identificadas para determinar si, individualmente, crea una obligación de entrega o si debe agruparse con otras obligaciones, que podrían constituir colectivamente una única obligación de entrega. Una obligación de entrega es independiente y distinta si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) un resultado o una actividad (que puede ser la transferencia de bienes o servicios a los destinatarios de los servicios) es independiente de otros resultados o actividades o entregas del acuerdo de subvención; y
 - (b) los recursos (que incluyen bienes o servicios) necesarios para completar el resultado o la actividad según la obligación de entrega son independientes de otros recursos que requiere el acuerdo de subvención.
- IC1.20 La capacidad de una obligación para ser distinta se basará en sus características y requerirá un juicio. Una ESFL necesita realizar este juicio para garantizar que la identificación de las obligaciones de entrega individuales represente de manera significativa la naturaleza de la transacción de la ESFL con el otorgante y proporcione una descripción útil del desempeño de la ESFL. Este juicio refleja la esencia de la transacción.
- IC1.21 Cualquier obligación distinta, o grupo distinto de obligaciones, identificado por la ESFL a través de este análisis será una obligación de entrega individual. En muchos casos, una ESFL necesitará informar al otorgante sobre el progreso de sus obligaciones de cumplimiento individuales. Es probable que los otorgantes supervisen sus obligaciones de cumplimiento para determinar si, cuándo y cómo ha cumplido la ESFL con la obligación de entrega. Esto es debido a que completar o cumplir con la obligación de entrega da derecho a la subvención.
- IC1.22 Por lo general, los informes de seguimiento por sí solos no son suficientes para crear una obligación de entrega. Ciertas características de los acuerdos, como no financiar el terrorismo o el blanqueo de capitales, que no son específicas de un resultado, actividad, bien o servicio concreto, no son obligaciones de entrega (véase también el párrafo C1.96 a C1.98 e IC1.17 a IC1.19).

¿Cómo debería una ESFL abordar una restricción temporal en una subvención?

IC1.23 Un acuerdo de subvención puede incluir restricciones sobre el periodo en el que una ESFL debe utilizar la subvención. La Guía de Implementación que acompaña a D2 *Gastos en subvenciones y donaciones*, ofrece una guía sobre esta cuestión.

La exigibilidad

¿Qué debería considerar una ESFL en la evaluación de la exigibilidad?

IC1.24 Determinar si un acuerdo de subvención, y los derechos y obligaciones de cada parte en dicho acuerdo, son exigibles puede ser complejo y requiere juicio. Esta evaluación es fundamental para la identificación de si una ESFL tiene:

- (a) un acuerdo de subvención que incluye tanto derechos como obligaciones exigibles (en cuyo caso, el beneficiario de la subvención tendrá normalmente una o más obligaciones de entrega y el otorgante derechos de cumplimiento);
- (b) solo derechos exigibles (en cuyo caso el beneficiario de la subvención puede obtener ingresos de actividades ordinarias de una subvención sin obligación de entrega y el otorgante un gasto de subvención sin derecho de cumplimiento); o
- (c) solo obligaciones exigibles, por medios legales o equivalentes (en cuyo caso el beneficiario de la subvención debe considerar si está obligado a reconocer una provisión de acuerdo con D5 *Provisiones y contingencias*).

En el caso de acuerdos de subvención más complejos, es posible que una ESFL necesite realizar estas evaluaciones para cada componente del acuerdo.

IC1.25 Al inicio, una ESFL tendrá que utilizar su juicio y evaluar objetivamente todos los factores y detalles relevantes para determinar si tiene derechos u obligaciones exigibles. En otras palabras, tanto el otorgante como el beneficiario de la subvención tendrán que determinar qué pueden exigir cada uno. Una ESFL necesitará considerar las consecuencias implícitas o explícitas de no cumplir con los derechos y/o no cumplir con las obligaciones. Los factores relevantes incluyen, pero no están limitados a:

- (a) la sustancia (efectos prácticos) más que la forma jurídica del acuerdo;
- (b) los términos escritos, verbales o implícitos en las prácticas habituales de una ESFL;
- (c) si es exigible por medios legales (por ejemplo, mediante el sistema jurídico, la ejecución por los tribunales, las resoluciones judiciales y la jurisprudencia), o si se cumple por medios equivalentes (por ejemplo, mediante arbitraje, medidas adoptadas por los reguladores);
- (d) las consecuencias implícitas o explícitas del incumplimiento de sus obligaciones del acuerdo;
- (e) la jurisdicción, el sector y el entorno operativo específicos; y
- (f) la experiencia previa con las otras partes del acuerdo.

Si bien estos factores suelen ser la aplicación al acuerdo de subvención en su conjunto, en el caso de acuerdos de subvención más complejos, una ESFL necesitará considerar qué factores se aplican a cada componente del acuerdo.

IC1.26 La Tabla IC1.3 resume el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para los acuerdos de subvención, que pueden tener o no una obligación, debido al nivel de exigibilidad del acuerdo de subvención. También considera las implicaciones de los requerimientos administrativos en un acuerdo de subvención.

Tabla IC1.3: Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para diferentes tipos de acuerdos de subvención

	Naturaleza del acuerdo	Requerimiento de desempeño	Requerimiento administrativo
Acuerdos de subvención con obligaciones de entrega	<p>Ambas partes del acuerdo tienen derechos y obligaciones que son exigibles por medios legales o equivalentes, independientemente de que las partes decidan hacer cumplir el acuerdo o no.</p> <p>Existe al menos una obligación de entrega.</p>	<p>Infracción - se pueden aplicar sanciones de acuerdo con los términos del acuerdo de subvención. Las sanciones pueden incluir reembolsar los fondos recibidos o el impago o el pago inferior a los importes futuros especificados en el acuerdo.</p> <p>Contabilidad - los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando (o a medida que) se cumple cada obligación de entrega.</p>	<p>Infracción - se pueden aplicar sanciones de acuerdo con los términos del acuerdo de subvención. Las sanciones pueden incluir multas o la retención de fondos por parte del otorgante. La infracción de un requerimiento administrativo que no sea una obligación de entrega no tiene ningún efecto sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.</p> <p>Contabilidad - se reconocen un gasto y una provisión cuando existe una obligación actual debido a la infracción.</p>
Acuerdos de subvención sin obligaciones de entrega, pero restringidos	<p>El financiador y el beneficiario pueden tener o no sus obligaciones o derechos, pero ninguna de las partes tendrá tanto derechos como obligaciones. El acuerdo puede ser o no exigible por medios legales o equivalentes.</p> <p>No hay obligaciones de entrega, pero puede haber restricciones en el uso de los recursos.</p>	<p>Infracción - en caso de infracción de las restricciones, se podrá requerir el reembolso si la subvención se paga por adelantado, o no se recibirá ningún pago o se recibirá un pago inferior si la subvención se paga a plazo vencido.</p> <p>Contabilidad - los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando la ESFL controla o tiene derecho a los recursos. El requerimiento de reembolsar se reconocerá cuando surja una obligación presente.</p>	<p>Infracción - pueden aplicarse sanciones de acuerdo con los términos del acuerdo de subvención. Las sanciones pueden incluir multas o la retención de fondos por parte del otorgante.</p> <p>Contabilidad - se reconocen un gasto y una provisión cuando existe una obligación presente debido al incumplimiento.</p>

	Naturaleza del acuerdo	Requerimiento de desempeño	Requerimiento administrativo
Acuerdo de subvención sin obligaciones ni restricciones de entrega	El financiador y el beneficiario pueden tener o no obligaciones y/o derechos. El acuerdo puede ser o no exigible por medios legales o equivalentes. No existen obligaciones de entrega ni restricciones sobre el uso de los recursos.	Infracción - no es relevante, ya que no hay requerimientos de desempeño ni restricciones. Contabilidad - los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando la ESFL controla o tiene derecho a los recursos.	Infracción - pueden aplicarse sanciones de acuerdo con los términos del acuerdo. Las sanciones pueden incluir multas o la retención de fondos por parte del otorgante. Contabilidad - se reconocen un gasto y una provisión cuando existe una obligación actual debido a la infracción.

¿Qué se entiende por exigibilidad por medios legales o equivalentes?

- IC1.27 En algunas jurisdicciones, una ESFL puede estar sujeta a una forma de supervisión regulatoria que, independientemente de la base legal de un acuerdo individual, le requiere actuar de acuerdo con normas y directivas definidas o, de lo contrario, enfrentarse a posibles sanciones. Esta supervisión regulatoria más amplia puede proporcionar a las partes de un acuerdo de subvención los medios efectivos para hacer cumplir el acuerdo mediante la apelación a los reguladores, incluso si el acuerdo específico no es legalmente exigible.
- IC1.28 En casos excepcionales, cuando el beneficiario de la subvención tenga derecho a recibir financiación futura en virtud de otro acuerdo de subvención y las condiciones de este otro acuerdo permitan específicamente al proveedor de la subvención reducir la financiación futura si la ESFL comete infracción en otros acuerdos de subvención, esto podría constituir un mecanismo de ejecución válido. En tales circunstancias, se requerirá que la ESFL aplique su juicio basándose en los hechos y las circunstancias, que incluyen cualquier antecedente de reducción de la financiación en los casos en que el proveedor de la subvención tuviera derecho a hacerlo.
- IC1.29 La exigibilidad puede derivarse de diversos mecanismos. Una ESFL debería evaluar objetivamente todos los factores relevantes en la fecha de la transacción para determinar si un acuerdo de subvención es exigible. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, las entidades del sector público no pueden celebrar acuerdos en su propio nombre, sino solo en el del gobierno. Existen procesos alternativos con un efecto equivalente al de los acuerdos legales, como las órdenes ejecutivas o las directivas ministeriales, para garantizar que las obligaciones acordadas en un acuerdo sean exigibles.

¿Qué debería considerar una ESFL si renegocia los resultados esperados en un acuerdo de subvención?

- IC1.30 Puede ser una práctica habitual entre algunos otorgantes renegociar los resultados esperados en un acuerdo de subvención, por ejemplo, debido a cambios en el entorno local que hacen que las entregas originales no puedan cumplirse.
- IC1.31 Cuando los otorgantes reasignan los fondos y, por ejemplo, no retienen los fondos si no se pueden cumplir los entregables originales, la ESFL necesitará considerar si la esencia del acuerdo es que no es exigible. En este caso, la ESFL consideraría que los entregables del acuerdo de subvención no son sus obligaciones.

- IC1.32 Si la ESFL llega a la conclusión de que el acuerdo de subvención no es exigible al inicio del acuerdo, debería contabilizar el acuerdo como un acuerdo de subvención sin obligaciones de entrega. Sin embargo, si anteriormente ha contabilizado la subvención como un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega, debería reclasificar el acuerdo de subvención como un acuerdo de subvención sin obligaciones de entrega y aplicar los párrafos B7.16 a B7.27 para determinar si debe contabilizar la reclasificación como un cambio en la estimación contable (que suele ser el caso) o como la corrección de un error de un periodo anterior.
- IC1.33 Sin embargo, el otorgante de la subvención podría acordar reasignar los fondos y, al renegociar los entregables, mantener su derecho a retener los fondos si la ESFL no cumple con las obligaciones de entrega revisadas. Este escenario sería una modificación del acuerdo de subvención que no cumpliría los criterios para ser contabilizado como un acuerdo de subvención separado. Por lo tanto, la ESFL aplicaría el párrafo AC1.8 para contabilizar el acuerdo revisado.

¿Son las tareas administrativas relevantes para la exigibilidad?

- IC1.34 Las obligaciones de cumplimiento pueden considerarse como los fines específicos para los que se conceden las subvenciones. Por lo general, las obligaciones de entrega no son tareas administrativas, como los informes de seguimiento mensuales, ya que estos no son los fines para los que se concede la subvención. En su lugar, las tareas administrativas son normalmente aquellas que una ESFL lleva a cabo para demostrar al donante que ha cumplido (o está cumpliendo) las condiciones de una subvención, o aquellas que permiten a la ESFL cumplir con los requerimientos legislativos, pero que no son el fin específico de la subvención en sí.
- IC1.35 En algunos casos, una obligación de entrega puede incluir una tarea que parece ser administrativa. Una ESFL necesitará considerar la esencia de la tarea para determinar si su realización forma parte del propósito para el que se ha concedido la subvención.
- IC1.36 La siguiente tabla identifica una serie de tareas e ilustra las cuestiones que una ESFL necesitará considerar al determinar si la tarea forma parte de una obligación de entrega o es puramente administrativa:

Descripción de la tarea	Cuestiones a considerar
Elaboración de informes de seguimiento mensuales que se envían al donante	Es poco probable que el propósito de una subvención incluya la elaboración de informes de seguimiento. En su lugar, es probable que los informes de seguimiento sean un mecanismo mediante el cual el donante se asegura de que la ESFL cumple con los términos de la subvención. Por lo tanto, es probable que la elaboración de informes de seguimiento mensuales sea una tarea administrativa.
Elaboración de estados financieros anuales	La elaboración de estados financieros anuales suele ser un requerimiento legal y, por lo tanto, no sería una obligación de entrega. Si la ESFL no requiere por ley producir estados financieros anuales, pero sí lo está por los términos del acuerdo de subvención, es probable que se trate de un mecanismo mediante el cual el donante se asegura de que la ESFL cumple con los términos de la subvención. Cuando esto sea así, la elaboración de los estados financieros anuales probablemente sea una tarea administrativa.

Descripción de la tarea	Cuestiones a considerar
Implementación de un sistema financiero y elaboración de estados financieros	<p>Una ESFL recibe una subvención para sustituir su sistema financiero. Una de las condiciones de la subvención requiere que la ESFL elabore estados financieros utilizando el sistema de sustitución.</p> <p>El objetivo global de la subvención es garantizar que la ESFL disponga de un sistema financiero de sustitución completo. El hecho de que la elaboración de los estados financieros sea una tarea administrativa o una obligación de entrega dependerá de si la elaboración de los estados financieros se requiere únicamente con fines de cumplimiento o si forma parte del proceso de implementación. Si, por ejemplo, el sistema sustitutivo tiene elementos preespecificados, como un plan de cuentas y unos informes, la elaboración de los estados financieros puede no afectar a la implementación del sistema y puede ser una tarea de cumplimiento. Sin embargo, la elaboración de los estados financieros puede aportar al objetivo al confirmar que la ESFL ha configurado correctamente el sistema, y la elaboración de los estados financieros podría formar parte de la prueba final. Por lo tanto, cuando la elaboración de los estados financieros aporta a la implementación o prueba del sistema, es probable que forme parte de una obligación de entrega.</p>
Elaboración y publicación de un informe de investigación	<p>Una ESFL necesitará considerar el propósito para el que se otorgó la subvención. Si el objetivo era llevar a cabo la investigación y publicar los resultados como forma de aumentar el conocimiento público en las áreas, tanto la elaboración como la publicación del informe pueden constituir una obligación de entrega. Esto es debido a que el aumento del conocimiento público solo puede lograrse mediante la publicación externa del informe. Si el informe no se publica externamente, o solo se envía al donante, es más probable que la tarea de publicación sea una tarea administrativa, que demuestra el cumplimiento de las condiciones del periodo de la subvención.</p>
Solicitud/obtención de una patente	<p>Una subvención que requiera que una ESFL solicite u obtenga una patente como parte de una subvención para investigación probablemente sea una obligación de entrega. Aunque el proceso de la aplicación de la patente puede ser de naturaleza administrativa, es probable que el propósito de la subvención sea garantizar que se lleve a cabo la investigación y que la ESFL se beneficie de los resultados de ella. Sin embargo, si el acuerdo de subvención no requiere a la ESFL que solicite u obtenga una patente, cualquier solicitud puede quedar fuera del ámbito de la subvención, y los gastos incurridos en la solicitud de la patente pueden no ser elegibles para ser financiados con cargo a la subvención. En este caso, la aplicación u obtención de la patente no sería una obligación de entrega.</p>
Impartir formación a los voluntarios	<p>Una subvención requiere que una ESFL proporcione formación en materia de salud y seguridad a sus voluntarios. La ESFL utiliza a su propio personal para impartir la formación. En este caso, uno de los objetivos de la subvención es garantizar que los voluntarios reciban la formación adecuada para las tareas que realizan. Este tipo de actividad suele ser una obligación de entrega, ya que la formación se requiere para cumplir el objetivo para el que se concedió la subvención. El uso del personal propio de ESFL no convierte automáticamente la actividad en una actividad administrativa.</p>

Paso 4 - La asignación del importe de la transacción a las obligaciones de entrega

¿Cómo debería una ESFL determinar el método más adecuado para la estimación del valor independiente de una obligación de entrega?

- IC1.37 Se requiere que una ESFL asigne el importe de la transacción a cada obligación de entrega sobre la base del valor independiente relativo. Sin embargo, el valor independiente no siempre es directamente observable y, por lo tanto, debe estimarse.
- IC1.38 El valor independiente es el costo (incluidos costos como los costos de personal) en que espera incurrir la ESFL para cumplir una obligación de entrega.
- IC1.39 En algunos casos, el proveedor de la subvención puede aportar parte de los costos de una obligación de entrega. En tales casos, el valor independiente debería reflejar la proporción de la obligación de entrega cubierta por la aportación del otorgante de la subvención.
- IC1.40 El valor independiente de una obligación de entrega puede diferir del importe de la subvención que la ESFL espera recibir por dicha obligación. Por consiguiente, la ESFL no debería asumir que los importes de la subvención especificados en el acuerdo de subvención son una medida fiable de los valores independientes.
- IC1.41 Cuando la preparación del acuerdo de subvención haya implicado la elaboración de un presupuesto para cada obligación de entrega, dichos presupuestos serán, por lo general, una medida fiable del valor independiente de cada obligación de entrega. Esto supone que no se han producido cambios entre la preparación de los presupuestos y la celebración del acuerdo. Cuando se hayan producido cambios, el valor independiente deberá ser evaluado de nuevo en la fecha en que se celebró el acuerdo.
- IC1.42 El costo estimado que se debe usar para determinar el valor independiente de una obligación de entrega debe ser, siempre que sea posible, basado en información observable. La información observable incluirá el precio de mercado de cualquier bien o servicio que se vaya a adquirir y el costo de personal conocido, en los casos en que el personal de la ESFL lleve a cabo las actividades necesarias para cumplir con sus obligaciones de entrega.
- IC1.43 Basándose en la información razonablemente disponible, la ESFL determinará entonces qué método utilizar para la estimación del valor independiente. El método elegido debería representar de la forma más fiel posible el valor de los resultados, productos, actividades, bienes o servicios comprometidos en el acuerdo de subvención.
- IC1.44 Los valores independientes de las obligaciones de entrega se determinan al inicio del acuerdo de subvención y, a menos que el acuerdo se modifique posteriormente, los valores independientes no se modifican para reflejar los cambios en las circunstancias.
- IC1.45 El importe de la transacción (el importe total de la subvención) se asigna a sus obligaciones en función de sus importes independientes relativos. Por ejemplo, si el valor independiente de una obligación de entrega es de 60.000 u.m. y el valor independiente de otra obligación es de 40.000 u.m., el 60% de los importes de la transacción se asigna a la primera obligación de entrega y el 40% a la segunda obligación de entrega. El importe asignado a cada obligación de entrega solo será igual al valor independiente si el importe de la transacción es exactamente de 100.000 u.m.

Paso 5 – Reconocer los ingresos por subvenciones cuando (o a medida que) la ESFL cumpla una obligación de entrega

¿Cómo determina una ESFL una medida del progreso que refleje su desempeño en el cumplimiento de su obligación de entrega, cuando la cumple a lo largo del tiempo?

- IC1.46 Una vez que la ESFL haya realizado la identificación de sus obligaciones de entrega, necesitará considerar la naturaleza de lo que debe hacer y los términos específicos del acuerdo de subvención para determinar el método adecuado de medición del progreso. Los métodos de medición del progreso incluyen los métodos de producto y los métodos de insumo (véanse los párrafos C1.89 a C1.95).
- IC1.47 En primer lugar, se debe considerar toda la información observable y disponible asociada con el cumplimiento de la obligación de entrega. Esta información será útil para todas las partes del acuerdo de subvención a fin de confirmar si se están cumpliendo sus términos. La información observable y disponible puede requerirse explícitamente en el acuerdo de subvención e incluye, pero no se limita a:
- (a) el logro de resultados específicos;
 - (b) la realización de actividades específicas;
 - (c) la realización de desembolsos subvencionables;
 - (d) el requerimiento de realizar un seguimiento de los progresos realizados para alcanzar los hitos descritos;
 - (e) la producción o entrega de cantidades específicas de bienes o servicios; y
 - (f) el volumen de recursos consumidos (por ejemplo, mano de obra, materiales, horas de máquina, etc.).
- IC1.48 Algunos tipos de información se consideran métodos de producto. Los métodos de producto se basan en los productos y resultados obtenidos en el cumplimiento de la obligación de prestación. Otros tipos de información se consideran métodos de insumo. Los métodos de insumo se basan en los esfuerzos o insumos de la ESFL para el cumplimiento de la obligación de entrega.
- IC1.49 La ESFL debería utilizar su criterio profesional para determinar qué información refleja con mayor fidelidad el desempeño de la ESFL en el cumplimiento completo de la obligación de entrega. Al realizar esta evaluación, la ESFL también debería considerar qué método de medición del progreso:
- (a) refleja mejor la naturaleza y la finalidad del compromiso de la ESFL en el acuerdo de subvención;
 - (b) captura más claramente la relación con el cumplimiento de la obligación de entrega y facilita la comunicación del progreso hacia dicho cumplimiento;
 - (c) utiliza información más fiable y directamente observable;
 - (d) refleja todas las variables relevantes asociadas con el cumplimiento de la obligación de entrega; y
 - (e) proporciona beneficios que superen el costo de obtener y rastrear la información necesaria.
- IC1.50 Puede haber situaciones en las que los recursos pasen por una serie de ESFL u otras entidades antes de que se logren los resultados, se lleven a cabo las actividades o los destinatarios finales de los servicios reciban los servicios y bienes. Cuando la ESFL es una de las múltiples partes involucradas en el acuerdo, necesitará considerar la naturaleza de sus obligaciones y si el cumplimiento de su obligación de entrega depende de otras partes en el acuerdo de subvención. Esto podría significar que una ESFL es un principal en la transacción o un agente,

lo que informará el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, cuando una ESFL es la principal responsable del cumplimiento de sus obligaciones, por ejemplo, seleccionando las organizaciones que proporcionan servicios a los destinatarios y garantizando que dichos servicios cumplan las especificaciones acordadas, será la principal. La ESFL será un agente si las organizaciones han sido seleccionadas por el otorgante y la ESFL no controla los servicios proporcionados por dichas organizaciones.

Ejemplos C1 - Ingresos de actividades ordinarias

Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación de los principios para contabilizar los ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones. Muestran cómo una ESFL podría considerar los requerimientos del modelo para reconocer los ingresos por subvenciones, así como determinar si existe un acuerdo con obligaciones de entrega, contabilizar las subvenciones en varios periodos sobre los que se informa y las subvenciones de capital.

Las circunstancias relacionadas con una ESFL concreta y sus transacciones variarán significativamente. Estos ejemplos son solo ilustrativos. Una ESFL necesitará utilizar su juicio profesional para aplicar la guía a sus propias circunstancias.

Estructura de C1 - determinación de qué Parte de C1 se aplica

Las transacciones de ingresos de actividades ordinarias se clasifican como ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones o donaciones (para cubrir en la parte I de C1) o ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (parte II de C1). La diferente sustancia económica de las transacciones de ingresos de actividades ordinarias se ilustra en el siguiente ejemplo.

Ejemplo 1 - La esencia económica de la transacción (uso de la Parte I y la Parte II de C1)

La ESFL A (una escuela sin fines de lucro) tiene como objetivo principal proporcionar educación gratuita a niños desfavorecidos. También ofrece algunos cursos de formación a compañías con fines comerciales. Una compañía (la Compañía) suscribe un acuerdo con la ESFL A por el cual la Compañía pagará a la ESFL A 500.000 u.m. para proporcionar un curso de formación a sus empleados y financiar plazas adicionales en la escuela. El precio habitual del curso de formación es de 300.000 u.m.

La ESFL considera la sustancia económica de la transacción para determinar el tratamiento contable adecuado.

Se requiere que la ESFL utilice parte del efectivo para proporcionar plazas adicionales en la escuela y que facilite a la Compañía información sobre el número de plazas adicionales proporcionadas. La ESFL tiene el control de los recursos económicos transferidos, ya que tiene discreción sobre cómo se utiliza el efectivo sin requerir obtener una autorización adicional de la empresa. Dado que la Compañía no recibe directamente efectivo, un servicio, un bien u otro activo a cambio de la ESFL, la sustancia económica de este componente del acuerdo significa que la ESFL debería aplicar la Parte I para contabilizar los ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones, donaciones y transferencias similares.

Como parte del acuerdo, la Compañía tiene la responsabilidad de aprobar el programa de formación para garantizar que se alcance el objetivo. La ESFL no está obligada a proporcionar a la Compañía más información sobre cómo se utiliza esa tarifa para impartir la formación. La sustancia económica de este

componente del acuerdo implica que la ESFL presta directamente un servicio a la Compañía a cambio de una contraprestación y, por lo tanto, significa que la ESFL debería aplicar la Parte II para contabilizar los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

La ESFL concluye que el acuerdo con la Compañía incluye dos transacciones - un contrato con un cliente para la impartición del curso de formación y una subvención para proporcionar plazas adicionales a niños desfavorecidos en la escuela.

La ESFL necesitará asignar los importes totales a pagar con arreglo al acuerdo a las dos transacciones. Dado que se conoce el precio del curso de formación, la ESFL lo utiliza para determinar la asignación de los importes totales.

La ESFL A contabiliza una subvención de 200.000 u.m. (en la Parte I de C1) y un contrato con un cliente por valor de 300.000 u.m. para el curso de formación (en la Parte II de C1).

Tipos de ingresos de actividades ordinarias por subvenciones

Identificación de un acuerdo de subvención con obligaciones de entrega

Los ejemplos 2 y 3 ilustran los requerimientos de los párrafos C1.49 a C1.57 sobre la determinación de si una ESFL ha celebrado un acuerdo de subvención con una obligación de entrega.

Ejemplo 2 - Existencia de derechos y obligaciones

Caso A - Sin obligaciones, sin periodo de tiempo específico y sin presentar información al otorgante

La ESFL B (una organización medioambiental) recibe una financiación de 10.000 u.m. de un otorgante (Donante A) para financiar programas medioambientales. El acuerdo requiere que la ESFL B gaste los fondos en programas cuyo objetivo sea mejorar la biodiversidad en la región. Si la ESFL B incurre en gasto para mejorar la biodiversidad en la región, puede hacer valer su derecho a recibir fondos del Donante A. El acuerdo no especifica el periodo en el que la ESFL B debe gastar los fondos, ningún requerimiento para financiar programas específicos de biodiversidad, ni cómo el Donante A recibirá o verificará la información sobre cómo se gastaron los fondos.

Análisis

Derecho exigible - la ESFL tiene un derecho exigible a los recursos del Donante A si incurre en gastos elegibles.

Obligación de entrega - la ESFL no tiene una obligación de entrega porque el Donante A no tiene la capacidad de exigir que la ESFL utilice los fondos de una manera específica (por ejemplo, en programas específicos) o dentro de un periodo específico.

Conclusión

La ESFL B concluye que el acuerdo de subvención es una subvención sin obligación de entrega. Aunque la ESFL B tiene un derecho exigible sobre los recursos, el Donante A no tiene ninguna forma realista de hacer cumplir el requerimiento de gastar todos los fondos.

Caso B - Plazo específico para gastar los fondos

Los mismos hechos que en el Caso A se aplican al Caso B, excepto que el acuerdo especifica que la ESFL B debe gastar los fondos en un periodo de cinco años.

Análisis

Derecho exigible - la ESFL B tiene un derecho exigible a los recursos del Donante A si incurre en gastos subvencionables, y esto no cambia por el requerimiento de gastar los fondos en un plazo de cinco años.

Obligación de entrega - el requerimiento de gastar los 10.000 u.m. en un plazo de cinco años no cambia la conclusión de la ESFL B de que tiene un acuerdo de subvención sin obligación de entrega. Esto se debe a que el Donante A no puede confirmar si la ESFL B gasta los fondos tal y como se establece en el acuerdo, ni cuándo lo hace.

Conclusión

La ESFL B concluye que el acuerdo de subvención no incluye una obligación de entrega. Aunque la ESFL B tiene un derecho exigible a los recursos, el Donante A no tiene ninguna forma realista de hacer cumplir el requerimiento de gastar todos los fondos.

Caso C - Se requiere un plazo específico para gastar los fondos e información específica al donante

Los mismos hechos que en el Caso B se aplican al Caso C, excepto que el acuerdo también especifica cómo la ESFL B debe presentar su información al Donante A, y que la ESFL B debe devolver al Donante A cualquier fondo mal utilizado o no utilizado. La ESFL B sigue teniendo plena discreción sobre cómo utilizar los fondos, siempre que estos se gasten en un plazo de cinco años en actividades que estén razonablemente relacionadas con la mejora de la biodiversidad en la región, lo que la ESFL B considera que podría aplicarse a casi todas sus actividades.

Análisis

Derecho exigible - la ESFL tiene un derecho exigible a los recursos del Donante A si incurre en gastos subvencionables, y esto no se ve modificado por los requerimientos adicionales del acuerdo de subvención.

Obligación de entrega - la ESFL B no tiene obligación de entrega. De acuerdo con los párrafos C1.96 y C1.97, el requerimiento de información es una formalidad y no una obligación de entrega independiente. La redacción del acuerdo de subvención no identifica resultados, actividades o recursos específicos que deban utilizarse internamente y, por lo tanto, no da lugar a obligaciones de entrega. Esto se debe a que el requerimiento no es específico. Dado su mandato, casi todas las actividades de la ESFL B cumplirían la definición y la ESFL B siempre podrá realizar la identificación de los gastos relevantes.

Conclusión

La ESFL B concluye que el acuerdo de subvención no incluye una obligación de entrega. Aunque la ESFL B tiene un derecho exigible sobre los recursos y está obligada a informar de sus gastos al Donante A, no se identifican objetivos, actividades o recursos específicos y el Donante A no tiene ninguna forma realista de identificar los recursos gastados por separado de cualquier otro gasto de la ESFL B. Si la ESFL B no utilizara todos los recursos al final del periodo de 5 años, entonces la ESFL B reconocería un pasivo por su obligación de reembolsar los importes no utilizados en ese momento.

Caso D - Se requiere un plazo específico para gastar los fondos, informes específicos al donante y la aprobación final del donante

Los mismos hechos que en el Caso C se aplican al Caso D, excepto que el acuerdo también especifica que la ESFL B debe informar de sus actividades, que incluyan una serie de métricas que midan los cambios en la biodiversidad de la región. El Donante A tiene derecho a un reembolso total o parcial si no recibe este informe o si considera que el informe muestra que la ESFL B no ha hecho todo lo posible por

llevar a cabo actividades que hayan tenido un impacto en la biodiversidad. De acuerdo con los párrafos C1.96 y C1.97, la ESFL B concluye que los requerimientos de información tienen fundamento, ya que el cumplimiento de sus obligaciones no puede darse por seguro hasta que el Donante A confirme que considera que se han empleado los mejores esfuerzos.

Conclusión

La ESFL B concluye que tiene una subvención con obligación de entrega, ya que tanto el donante como el beneficiario de la subvención tienen derechos u obligaciones exigibles. Dado que el Donante A no especifica programas individuales, es probable que la ESFL tenga una única obligación de entrega.

Caso E - Hitos específicos que deben alcanzarse

Los mismos hechos que en el Caso D se aplican al Caso E, excepto que, su lugar de la serie de métricas que miden los cambios en la biodiversidad, el acuerdo contiene hitos específicos y medibles que la ESFL debe cumplir. Si no se cumplen estos objetivos, se requiere que la ESFL devuelva todos, o una parte, de los fondos, al Donante A.

Conclusión

Basándose en estos términos, la ESFL concluye que tiene la obligación de llevar a cabo proyectos medioambientales para alcanzar los objetivos especificados con el fin de conservar los fondos y un derecho exigible al pago de la subvención por llevar a cabo dichos proyectos.

Ejemplo 3 - Donaciones en línea

La ESFL C, una organización de ayuda que proporciona ayuda de emergencia a nivel internacional, lanza una campaña en línea para recaudar fondos con el fin de prestar apoyo a las personas afectadas por una catástrofe natural. La ESFL C considera por separado la guía de la B8, *Contabilidad de Fondos*, para decidir si contabilizar la campaña como un fondo separado.

Caso A - Sin compromisos en la campaña de recaudación

Aunque la campaña hace referencia al desastre natural específico y a la labor de la ESFL C en apoyar a los afectados, no especifica que todas las donaciones se remitirán a esta labor, lo cual se permite por las leyes aplicables.

Análisis

Recursos - la ESFL C obtiene el control de los recursos cuando recibe las donaciones en línea.

Obligación de entrega - la ESFL C no tiene obligación de entrega, ya que el texto de la solicitud no requiere utilizar los fondos para apoyar ninguna actividad en particular.

Conclusión

La ESFL C concluye que la campaña no da lugar a una obligación de entrega. En consecuencia, la ESFL C contabiliza los ingresos de actividades ordinarias como ingresos de actividades ordinarias procedentes de una transacción sin obligación de entrega.

Caso B - La campaña incluye compromisos específicos

La campaña incluye el compromiso de que la ESFL utilizará todas las donaciones para apoyar a las personas afectadas por una catástrofe natural específica.

Análisis

Recursos - la ESFL C obtiene el control de los recursos cuando recibe las donaciones en línea.

Obligación de entrega - la ESFL C no tiene una obligación de entrega. Aunque la petición incluye una declaración en la que se afirma que la ESFL utilizará todas las donaciones para ayudar a los afectados por el desastre natural específico, los donantes individuales en línea no tienen forma de garantizar que así sea y no pueden saber si sus fondos específicos se han utilizado según lo comprometido.

Conclusión

La ESFL C concluye que la campaña no da lugar a una obligación de entrega. En consecuencia, la ESFL C contabiliza los ingresos de actividades ordinarias como ingresos de actividades ordinarias procedentes de una transacción sin obligación de entrega.

Ingresos por subvenciones procedentes de transacciones sin obligaciones de entrega - donaciones en especie

Ejemplo 4 - Donaciones en especie (excepciones que se permiten)

Un negocio (Negocio A) se está trasladando y dona mobiliario y material de oficina a la ESFL D (un centro comunitario).

La ESFL D no tiene uso para el mobiliario de oficina, pero ha tenido acuerdo con el Negocio A en que puede venderse el mobiliario y usar los ingresos obtenidos para sus fines generales. Organiza la venta del mobiliario mediante subasta y recibe los ingresos obtenidos, por valor de 2.000. u.m., un mes después.

La ESFL D usa los suministros de oficina en el funcionamiento de sus operaciones diarias. Los suministros de oficina son del tipo de consumibles que normalmente compraría. La ESFL D considera los principios establecidos en A4 Medición del valor razonable y estima que habría pagado 500 u.m. para adquirir los suministros recibidos del Negocio A.

La ESFL D decide aplicar una excepción permitida tanto a los elementos donados para su reventa como a los donados para su uso [véanse los párrafos C1.64a) y C1.64b)]. En consecuencia, la ESFL D:

- (a) no reconoce ingresos de actividades ordinarias ni inventarios cuando recibe el mobiliario y los suministros de oficina;
- (b) reconoce efectivo e ingresos de actividades ordinarias por valor de 2.000 u.m. cuando se vende el mobiliario de oficina; y
- (c) reconoce ingresos de actividades ordinarias y un gasto de 500 u.m. a medida que se usan los suministros de oficina.

La ESFL D no puede reconocer ingresos de actividades ordinarias y gastos relacionados con los suministros de oficina si no puede medir de forma fiable los obsequios en especie (por ejemplo, porque los bienes no están fácilmente disponibles en el mercado y la ESFL D no los utiliza habitualmente) (véase el párrafo C1.68) o si los importes no son materiales o sin importancia relativa.

Ejemplo 5 - Servicios en especie (excepción permitida)

La misión global de la ESFL E es apoyar a los miembros vulnerables de la población de su localidad. Para cumplir su misión, la ESFL E proporciona una serie de servicios, que incluyen una línea de asistencia telefónica, que ofrece asesoramiento y orientación, cuidados residenciales de respiro y visitas a domicilio.

Los voluntarios ayudan a la ESFL E a prestar algunos de estos servicios:

- (a) La ESFL opera la línea de asistencia telefónica por turnos. Cada turno tiene un gestor (un miembro del personal) y hasta diez operadoras (todas voluntarias).
- (b) La ESFL E opera su propio centro residencial para proporcionar cuidados residenciales de respiro. El centro cuenta con personal que se encarga de proporcionar todas las atenciones médica y personal, el catering y la limpieza. Los voluntarios hablan con los residentes, les leen y les ayudan en diversas actividades.
- (c) Un contador local también se ofrece como voluntario para ayudar al personal financiero a preparar el presupuesto, los informes mensuales y los estados financieros. Esto ayuda a la ESFL E a cumplir con los requerimientos legales.

La ESFL E está determinando qué servicios en especie debería reconocer. La ESFL E aplicará A4 para medir los servicios.

Análisis

Servicio de apoyo telefónico: Los servicios en especie proporcionados por los operadores telefónicos implican la prestación directa de una parte significativa de la misión de la ESFL E. Dado que todos los operadores telefónicos son voluntarios, la ESFL no podría llevar a cabo esta parte de su misión sin los servicios en especie. Por lo tanto, los servicios en especie prestados por los voluntarios son fundamentales para la misión de la ESFL E y, siempre que esta pueda medir los servicios de forma fiable, la ESFL reconoce los ingresos de actividades ordinarias en el Estado de Ingresos y Gastos.

Cuidados residenciales de respiro: Los servicios en especie prestados por los voluntarios en el centro residencial están directamente relacionados con una parte significativa de la misión de la ESFL E. Sin embargo, el personal de la ESFL E presta los cuidados de respiro propiamente dichos. Aunque los servicios en especie prestados por los voluntarios mejoran el servicio y la experiencia de las personas que reciben cuidados residenciales de respiro, la ESFL E podría proporcionar el servicio de cuidados residenciales de respiro sin los voluntarios si fuera necesario. Por consiguiente, aunque los servicios en especie prestados por los voluntarios son importantes y valiosos para los residentes, la ESFL E no considera que estos servicios sean fundamentales para la misión de la ESFL a efectos del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.

La ESFL E puede optar por utilizar la excepción permitida en el párrafo C1.64(c) y no reconocer los ingresos de actividades ordinarias en el Estado de Ingresos y Gastos, aunque puede optar por hacerlo si puede medir de forma fiable los servicios prestados por los voluntarios. La ESFL E está obligada a revelar información para describir la naturaleza de estos servicios, utilizando los datos cuantitativos y cualitativos disponibles, si no reconoce estos servicios.

Contabilidad: El servicio en especie prestado por el contador no implica la prestación directa de parte de la misión de la ESFL E, pero sí ayuda a la ESFL E a cumplir con sus requerimientos legales. Si la ESFL E no pudiera cumplir con sus requerimientos legales, podría decirse que no podría operar y cumplir su misión.

La ESFL E necesitará utilizar su criterio para la determinación de si el servicio prestado por el contador es fundamental para su misión. El factor clave a la hora de considerar es si la ESFL E podría cumplir con sus requerimientos legales sin la ayuda del contador (es decir, si el personal financiero tiene la capacidad de cumplir con los requerimientos legales sin el servicio prestado por el contador).

La ESFL E necesitará decidir si es apropiado utilizar la excepción permitida en el párrafo C1.64(c) basándose en sus hechos específicos. Si la ESFL E reconoce el tiempo proporcionado por el contador, normalmente será posible medir de forma fiable los servicios profesionales en especie, ya que se dispondría de las tarifas de mercado para estos servicios. Si la ESFL no reconoce el servicio en especie, necesitará revelar la naturaleza del servicio junto con la información cuantitativa y cualitativa disponible.

Ingresos de actividades ordinarias con obligaciones de entrega

Ejemplo 6 - La ESFL recibe y consume simultáneamente los beneficios económicos o el potencial del servicio (obligaciones de entrega cumplidas a lo largo del tiempo)

Caso A - Uso interno de recursos para bienes o servicios

Una organización internacional (la Organización) celebra un acuerdo de subvención para proporcionar 1,2 millones de u.m. a la ESFL F (un hospital), que requiere que la ESFL F utilice los 1,2 millones de u.m. para garantizar que haya al menos dos máquinas de rayos X disponibles en todas las horas en su departamento de rayos X.

El uso de los fondos en el departamento de rayos X es una obligación de entrega única. La ESFL F cumple la obligación de entrega a lo largo del tiempo porque adquiere el derecho a los recursos recibidos al garantizar que al menos dos máquinas estén disponibles de forma continua a lo largo del tiempo. La ESFL F reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo su progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de entrega de acuerdo con los párrafos C1.89 a C1.95.

Caso B - Transferencia de bienes o servicios al destinatario del servicio

La ESFL G celebra un acuerdo de subvención con una obligación de entrega con un otorgante (Donante B) para proporcionar formación mensual a un grupo de ESFL de reciente creación (los destinatarios del servicio) durante un año. La ESFL G contabiliza los servicios de formación como una única obligación de entrega.

La ESFL G cumple la obligación de entrega a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo C1.165(a), ya que los destinatarios del servicio reciben y consumen simultáneamente los beneficios económicos o el potencial de servicio del desempeño de la ESFL G en la impartición de cada sesión de formación a medida que se imparte cada sesión.

El hecho de que otra entidad no tenga que volver a impartir la formación que la ESFL ha proporcionado hasta la fecha también demuestra que los destinatarios del servicio reciben y consumen simultáneamente los beneficios económicos o el potencial del servicio a medida que la ESFL lo presta.

La ESFL G reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo su progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de entrega en acuerdo con los párrafos C1.89 a C1.95.

Ejemplo 7 - Subvenciones plurianuales

La ESFL H ha firmado un acuerdo con el gobierno regional (la Región) para ampliar una serie de programas destinados a proteger los hábitats medioambientales, aunque también proporcionar oportunidades de empleo a las comunidades indígenas. El acuerdo entre la ESFL H y la Región proporciona a la ESFL H un apoyo presupuestario de 2 millones de u.m. anuales durante cinco años (10 millones de u.m. en total), siempre que la ESFL H financie los programas acordados durante ese periodo.

El apoyo presupuestario que la ESFL H recibe de la Región le ayuda a sufragar los gastos administrativos esenciales. Al recibir apoyo presupuestario, la ESFL H puede destinar los recursos que obtiene de otras fuentes a sufragar los costos asociados con los programas, proyectos y actividades, en lugar de a la administración.

Posteriormente, la ESFL H aprueba un presupuesto quinquenal que destina 10 millones de u.m. a estos proyectos, basándose en la recepción del mismo importe en concepto de apoyo presupuestario durante ese periodo. La ESFL H ha concluido que el acuerdo entre la ESFL H y la Región es un acuerdo de subvención con obligación de entrega, que es exigible en virtud de las leyes de la jurisdicción en la que tiene su sede el gobierno regional.

Aunque el acuerdo tiene una duración de cinco años, con una transferencia de 2 millones de u.m. cada año, la ESFL H debe considerar el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias independientemente del momento en que la Región le transfiera los recursos. Para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, la ESFL H debe considerar si ha cumplido con los términos del acuerdo de subvención y ha cumplido con sus obligaciones de entrega. A continuación, se analizan dos escenarios.

Caso A - La ESFL H tiene una única obligación de entrega (el acuerdo del presupuesto quinquenal)

Si el Consejo de la ESFL H aprueba el presupuesto quinquenal, la ESFL H tendrá el cumplimiento de su totalidad de sus obligaciones de entrega. La ESFL H reconoce como ingresos de actividades ordinarias los importes totales que la Región está obligada a transferir y un activo por sus obligaciones de entrega equivalente a 10 millones de u.m.

La ESFL H reducirá el activo por sus obligaciones de entrega en 2 millones de u.m. cada año, a medida que la Región le transfiera los recursos. La ESFL H reconocerá cualquier importe que venza antes de que la Región se lo transfiera como una cuenta por cobrar, con una reducción equivalente en el activo por obligaciones de entrega.

Caso B - El convenio de subvención contiene múltiples obligaciones de entrega

Si los procedimientos de la ESFL H le requieren reconfirmar el acuerdo presupuestario cada año, tendrá una serie de obligaciones (reconfirmar el presupuesto anualmente) y la Región tendrá una serie de obligaciones (pagar 2 millones de u.m. anualmente). La ESFL H considera los párrafos C1.100 y C1.101 para determinar si partes del acuerdo de subvención siguen sin cumplirse por igual y si la ESFL H debería reconocer o no cualquier activo, pasivo o ingreso de actividades ordinarias por las partes del acuerdo de subvención que no se han cumplido por igual.

La ESFL H concluye que cada año del acuerdo de subvención es una obligación de entrega independiente. Dado que la ESFL H no tendrá reconfirmado el presupuesto para esos años y la Región no tendrá realizado el pago correspondiente, la ESFL H no reconoce ningún ingreso de actividades ordinarias para años futuros, pero reconoce 2 millones de u.m. al inicio del acuerdo. Posteriormente, la ESFL H reconocerá 2 millones de u.m. por cada año futuro a medida que reconfirme el presupuesto.

Ejemplo 8 - Subvención de capital

Un fondo creado para apoyar a las organizaciones deportivas locales (el Fondo) ha firmado un acuerdo con la ESFL I (una organización deportiva comunitaria) para mejorar sus instalaciones. Ambas organizaciones están sujetas a la supervisión de los reguladores que las entidades pueden recurrir si alguna de las partes incumple los acuerdos. El acuerdo proporciona a la ESFL I una financiación inicial de 5 millones de u.m. para obras importantes, que incluyen unas nuevas instalaciones para cambiarse, una pequeña tribuna para los espectadores y la instalación de una pista de atletismo para todo tipo de clima. En virtud del acuerdo, la ESFL I debe presentar un informe final al Fondo sobre los importes que ha gastado y debe devolver al Fondo los fondos no gastados.

El acuerdo entre la ESFL I y el Fondo es un acuerdo de subvención con una obligación de entrega que implica una subvención de capital. Las condiciones del acuerdo de subvención requieren que la ESFL I construya una serie de activos no corrientes específicos, concretamente las instalaciones para cambiarse, la tribuna y la pista de atletismo para todo tipo de clima, a cambio de la transferencia de recursos. Si la ESFL I no construye todos los activos, tiene derecho al pago por el trabajo que ha realizado.

Dado que la ESFL I tiene derecho al pago por el trabajo realizado hasta la fecha, reconoce los ingresos de actividades ordinarias a medida que construye los activos. La ESFL I mide su desempeño en función

del grado de avance. Esto mide el progreso en función de los costos incurridos en relación con los costos totales previstos de las obras de construcción.

El Fondo ha proporcionado el costo total esperado del proyecto como una transferencia a la ESFL I al inicio del acuerdo de subvención. Por lo tanto, la ESFL I reconoce un pasivo por obligación de entrega por el importe recibido, que representa el valor de sus obligaciones en virtud del acuerdo de subvención. La ESFL I reconocerá los ingresos de actividades ordinarias y dará de baja el pasivo por obligación de entrega a lo largo del tiempo en función del porcentaje de los costos incurridos hasta la fecha.

La ESFL I dará de baja de forma completa el pasivo por obligación de entrega una vez que haya completado el proyecto. Si los costos totales son inferiores a la transferencia inicial de recursos recibida por la ESFL I, esta reconocerá un pasivo por el importe de la subvención no utilizada. La ESFL I descontará el importe por pagar una vez que haya reembolsado los fondos no utilizados.

Ejemplo 9 - Requerimiento de obtener financiación complementaria

La ESFL J (una organización dedicada al patrimonio histórico) está buscando financiación que permite restaurar un edificio histórico local. La ESFL J firma un acuerdo de subvención con una fundación (la Fundación) por el que esta última aportará la mitad de la financiación necesaria, siempre que la ESFL J consiga recaudar el resto de la financiación necesaria en la fecha acordada. Si la ESFL J no consigue recaudar el resto de la financiación necesaria en la fecha acordada, la Fundación no suministrará ninguna financiación. La Fundación requiere informes periódicos sobre la financiación complementaria recaudada por la ESFL J.

El acuerdo también requiere a la ESFL que utilice la financiación proporcionada por la Fundación para restaurar el edificio local en un plazo de tres años a partir de la fecha en que se está proporcionando la financiación. El acuerdo especifica las distintas fases de restauración que la ESFL debe completar, basándose en el informe técnico proporcionado por la ESFL. Si el trabajo no se ha completado al cabo de tres años, la Fundación tiene derecho a reclamar una cantidad de la subvención proporcional al importe del trabajo que queda por completar y requiere que la ESFL J presente informes periódicos sobre los avances realizados.

Análisis

La ESFL J contabiliza los ingresos de actividades ordinarias como ingresos de actividades ordinarias de una transacción con obligación de entrega (véase el Ejemplo 7 para más detalles). La ESFL J ha realizado la identificación de al menos una obligación de entrega, ya que el acuerdo de subvención ha especificado resultados distintos y medidos que debe cumplir para tener derecho a la subvención.

La ESFL J ha concluido que sus obligaciones de recaudar fondos de contrapartida no son en sí mismas obligaciones de entrega, ya que sin los fondos de contrapartida la ESFL J no tiene derecho a ningún ingreso por subvención. Por lo tanto, la ESFL J solo reconoce los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un acuerdo de subvención con obligación de entrega si es probable que cobre el importe de la subvención al que tendrá derecho por cumplir sus obligaciones de entrega. Antes de que la ESFL J reciba la financiación complementaria, solo reconocerá los ingresos de actividades ordinarias si es probable que reciba dicha financiación (véase el párrafo C1.118(e)).

Ejemplo 10 - La asignación de la contraprestación de la transacción a las obligaciones de entrega (las obligaciones se cumplen a lo largo del tiempo)

Los hechos son los mismos que en el Ejemplo 9. La ESFL J se requiere ahora a la asignación del importe de la transacción a sus diversas obligaciones de entrega y a la determinación de si sus obligaciones de entrega se cumplen a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

La ESFL J considera todas las circunstancias para determinar si tiene una única obligación de entrega para todo el trabajo de restauración o una serie de obligaciones de entrega para cada etapa del trabajo. En este ejemplo, se supone que hay varias obligaciones de entrega.

La ESFL J utiliza las estimaciones del trabajo necesario (que figuran en su informe técnico) para asignar la subvención entre las obligaciones de entrega correspondientes a las distintas fases de los trabajos de restauración necesarios.

Suponiendo que se haya recaudado la financiación complementaria, la ESFL J tiene derecho al pago por el trabajo realizado hasta la fecha (ya que cualquier reembolso se basa en el trabajo que no se ha llevado a cabo). Por lo tanto, concluye que su obligación u obligaciones son satisfechas a lo largo del tiempo y que los importes de la transacción deben ser asignados a las distintas fases de los trabajos de restauración.

Ejemplo 11 - La estimación de la contraprestación variable

Los hechos son los mismos que en el Ejemplo 9, excepto que la Fundación ajustará los importes de la subvención en función del momento en que se completen las obras, ya que el acuerdo de subvención incluye una penalización por retraso en la finalización y un incentivo por finalización anticipada. Concretamente, por cada semana posterior al 31 de marzo de 20X7 en que las obras no estén terminadas, la contraprestación comprometida por la Fundación se reducirá en 10.000 u.m., y por cada semana anterior al 31 de marzo de 20X7 en que las obras de construcción estén terminadas, la contraprestación comprometida aumentará en 10.000 u.m.

Además, una vez finalizadas las obras de construcción, un tercero inspeccionará las instalaciones y les asignará una calificación de calidad basada en las métricas definidas en el acuerdo de subvención. Si las instalaciones reciben una calificación de “excelente”, la ESFL J tendrá derecho a una bonificación de incentivo de 50.000 u.m.

A la hora de contabilizar los importes variables, la ESFL J se aplicará los párrafos C1.138 a C1.143, interpretando las referencias a:

- (a) la contraprestación como importe de la subvención;
- (b) el contrato con un cliente como un acuerdo de subvención con obligación de entrega; y
- (c) el precio de la transacción como importe de la transacción.

La ESFL J determina que la contraprestación comprometida en el acuerdo de subvención incluye un importe variable y estima el importe de la contraprestación a la que tiene derecho. Para determinar la contraprestación de la transacción, la ESFL J prepara una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la que tendrá derecho utilizando un método de estimación:

- (a) La ESFL J decide utilizar el método del valor esperado para estimar la contraprestación variable asociada a la penalización o incentivo semanal. Esto es debido a que es el método que la ESFL J espera que permita predecir mejor los importes de la contraprestación a la que tendrá derecho.
- (b) La ESFL J decide usar el importe más probable para la estimación de la contraprestación variable asociada al incentivo por calidad. Esto se debe a que solo existen dos resultados posibles (50.000 u.m. o 0 u.m.) y es el método que la ESFL J espera que permita predecir mejor los importes de la contraprestación a la que tendrá derecho.

Grupo D

Gastos y pasivos

ID1 – Clasificación de los gastos	116
ID2 – Gastos en subvenciones y donaciones	122
ID3 – Costos de recaudación de fondos	140
ID5 – Provisiones y contingencias.....	142
ID6 – Arrendamientos	147

ID1 – Clasificación de los gastos

Determinación del desglose de gastos que es fiable y más relevante

¿Cuándo debería refutarse la clasificación por naturaleza?

- ID1.1 El párrafo D1.7 describe los indicadores que se deben considerar cuando una ESFL decide si refutar la presunción de que un desglose por naturaleza es fiable y más relevante. Una ESFL necesitará utilizar su juicio profesional al revisar estos indicadores y también necesitará tener en cuenta otros factores específicos del contexto de la ESFL.
- ID1.2 Por ejemplo, para una ESFL que genera ingresos de actividades ordinarias principalmente a través de actividades minoristas antes de distribuir los excedentes a causas benéficas locales, un componente clave del excedente o déficit podría ser el costo de las ventas. La presentación de una partida de costo de ventas como parte de un desglose funcional puede proporcionar información relevante sobre si los ingresos de actividades ordinarias generados por la venta de bienes para cubrir los costos directos asociados a esas ventas y con qué margen. Sin embargo, es poco probable que la presentación de una partida de costos de ventas proporcione información relevante cuando la relación entre los ingresos de actividades ordinarias y los costos es menos directa. Por ejemplo, si la misma ESFL generara principalmente ingresos de actividades ordinarias a través de rendimientos de activos financieros, la información sobre los gastos presentada utilizando un desglose por naturaleza de los gastos, como los costos de inversión, podría ser más relevante para los usuarios.
- ID1.3 La forma en que una ESFL informa internamente también puede proporcionar información fiable y más relevante. Por ejemplo, una ESFL humanitaria internacional gestionada según funciones principales, como la respuesta a emergencias, los programas humanitarios a largo plazo, la presión sobre los gobiernos y las actividades jurídicas podría utilizar una función del método de gastos para la información interna. Sin embargo, una ESFL que tenga una única función predominante, como la investigación médica relacionada con una enfermedad concreta, puede considerar que un desglose más detallado de los gastos por naturaleza proporciona información más útil para su información interna.
- ID1.4 Puede haber ocasiones en las que una presentación mixta proporcione información más relevante a los usuarios. Por ejemplo, una ESFL con dos o más tipos de actividades distintas, con una actividad predominante, que realiza investigaciones médicas relacionadas con una enfermedad y otra que realiza varias actividades de operación para apoyar a las personas que viven con la enfermedad. En este caso, la ESFL puede decidir presentar algunos de sus gastos por función y otros por naturaleza, para proporcionar información sobre los componentes clave del excedente o déficit.
- ID1.5 Una ESFL también necesita tener en cuenta la información disponible para apoyar un desglose distinto al de naturaleza. Si una ESFL no dispone de información suficiente, de modo que cualquier asignación de gastos a funciones sería arbitraria, no sería posible elaborar una presentación funcional o mixta que proporcionara una representación fiel de los gastos de la ESFL.

Asignación y agregación de gastos

¿Qué son los gastos de apoyo y cómo deben declararse?

- ID1.6 Los gastos de apoyo son esenciales para que la ESFL pueda llevar a cabo sus actividades y suelen afectar a toda la organización. Los gastos de apoyo también pueden describirse como gastos indirectos o generales. Son el costo que no puede asignarse a funciones individuales que incluyan actividades específicas, ya que apoyan el funcionamiento general de la ESFL en lugar de una función o actividad específica. Estos pueden incluir el costo, como la supervisión de la gerencia, los recursos humanos, las TI, la gobernanza, los servicios financieros y jurídicos, etc. (tenga en cuenta que esta lista no es exhaustiva). Sin embargo, cada ESFL necesitará determinar qué se incluye en los costos de apoyo en función de su modelo operativo. Por ejemplo, cuando una ESFL tiene funciones financieras que apoyan funciones específicas, como un contador dedicado a un proyecto concreto, sus costos pueden ser capaces de ser asignados a ese proyecto en lugar de formar parte de los costos de apoyo.
- ID1.7 Una diferencia clave entre los costos de apoyo y los costos que pueden asignarse a una función (costos directos y costos compartidos) es que una ESFL necesitará llevar a cabo uno o varios procesos adicionales para poder distribuir el costo entre las funciones (véase el párrafo ID1.9 a ID1.12). La necesidad de un proceso adicional diferencia los costos que se asignan de los que se distribuyen.
- ID1.8 El párrafo D1.10(c) incluye una opción de política contable para los gastos de apoyo. Esto permite que, cuando se utiliza un desglose de los gastos por función, los gastos de apoyo puedan presentarse como una función separada en el Estado de Ingresos y Gastos o puedan distribuirse entre las funciones. Una ESFL necesitará decidir qué política contable aplicar en función de las necesidades de los usuarios de los estados financieros, teniendo en cuenta qué presentación es más relevante y representa fielmente el desempeño de las funciones de la ESFL. Esto puede incluir a los donantes, que pueden preferir que los gastos de apoyo se presenten como una función independiente.

¿Cómo deben distribirse los gastos de apoyo?

- ID1.9 El párrafo D1.9 requiere que una ESFL se asegure de que los métodos de la asignación, distribución y agregación de los gastos sean razonables y se apliquen de manera congruente y congruente entre los periodos sobre los que se informa, a menos que cambien las circunstancias. En todas las ocasiones, una ESFL necesitará considerar los métodos y las bases más adecuados.
- ID1.10 Al seleccionar los métodos para prorratear los gastos de apoyo, una ESFL necesita equilibrar los beneficios de una mayor precisión con el costo que ello implica. El método debe reflejar el uso probable de los recursos y elaborarse tomando como referencia una base cuantificable. Cuando una ESFL prorratea los gastos de apoyo, permite la estimación del costo total de una función que figura en el Estado de Ingresos y Gastos, o de cualquier actividad sobre la que informe la ESFL.
- ID1.11 Entre los ejemplos de bases para prorratear el costo de apoyo se incluyen:
- El uso de un recurso o los niveles de actividad en términos de tiempo dedicado por el personal de apoyo a una función, la capacidad de la actividad de apoyo utilizada en una función o las solicitudes realizadas para apoyar una función.
 - El presupuesto para una función.
 - Per cápita, basado en el número de personas empleadas en una función.
 - Superficie de suelo ocupada por una actividad.

ID1.12 Una base de medición que se tenga en cuenta la superficie podría ser adecuada para el reparto de los servicios públicos, mientras que una base de medición que se tenga en cuenta el número de personas empleadas en una función podría ser más útil para determinados costos de TI.

Información a revelar

¿Qué son los beneficios para voluntarios y cómo deben declararse estos gastos?

- ID1.13 Los beneficios para voluntarios son bienes, activos o servicios gratuitos o subvencionados que reciben los voluntarios de una ESFL, cuando estos no se proporcionan en las mismas condiciones que a los empleados de la ESFL. Entre estos beneficios se incluyen, por ejemplo, formación especializada u obsequios de una rama comercial como muestra de agradecimiento o recompensa por el apoyo o los servicios prestados por los voluntarios. Alternativamente, los voluntarios pueden beneficiarse de algunos de los servicios prestados por la ESFL, por ejemplo, el apoyo o la guía proporcionada a otros destinatarios de los servicios (aunque si se prestan en las mismas condiciones que a otros destinatarios de los servicios, no se consideran un beneficio para los voluntarios).
- ID1.14 Una ESFL puede incurrir en el costo para apoyar a los voluntarios en su trabajo. Estos pueden ser el costo de viaje y manutención, o puede ser el costo de formación de voluntarios individuales para apoyar a los beneficiarios de los servicios. Cuando estos costos se reembolsan o se pagan en las mismas condiciones que a los empleados de la ESFL, es poco probable que se consideren beneficios para los voluntarios. Sin embargo, si se paga una asignación independientemente de los costos realmente incurridos, esto podría considerarse una forma de remuneración. Es menos probable que los gastos justificados sean beneficios para los voluntarios, pero si el gasto incurrido excede el necesario para la actividad (y no representa una buena relación calidad-precio), una ESFL tendría que considerar si se trata de un beneficio para los voluntarios que requiere revelarse. Por ejemplo, si un voluntario se aloja en un hotel de lujo cuando existe una alternativa disponible que sería suficiente para la actividad que se está llevando a cabo, entonces esto requeriría revelarse. Una ESFL también debería considerar si cualquier beneficio proporcionado se consideraría un beneficio imponible en la jurisdicción en la que opera.
- ID1.15 Una ESFL necesitará considerar la materialidad o importancia relativa al reconocer los gastos relacionados con los beneficios de los voluntarios, que incluyen si son materiales o con importancia relativa por su naturaleza (por ejemplo, un gasto específico, aunque no sea material o sin importancia relativa desde el punto de vista cuantitativo, podría dañar la reputación de una ESFL). La ESFL necesitará encontrar un mecanismo para recopilar la información relevante y medir los gastos relacionados.
- ID1.16 Los costos relacionados con los beneficios de los voluntarios necesitarán ser revelados de acuerdo con el párrafo D1.15(a). Una ESFL necesitará considerar los tipos de costos incurridos y cómo estos deben ser agregados o desagregados.

Ejemplos D1 – Clasificación de los gastos

Ejemplo 1 - Asignación y distribución de los costos (costos de arrendamiento de oficinas)

Antecedentes

La ESFL B ocupa un edificio de oficinas en régimen de arrendamiento a largo plazo. El arrendamiento genera un gasto de 1.000 u.m. al mes. Como costo compartido, los costos mensuales de arrendamiento se asignan, en función de los metros cuadrados ocupados, a las actividades de la ESFL B de la siguiente manera:

- **Costos directos:** El costo del espacio ocupado por el personal cuyos salarios se asignan directamente a una actividad se imputa directamente a dicha actividad.
- **Costos de apoyo:** El costo del espacio ocupado por el personal de apoyo se imputa a las actividades en función del porcentaje del presupuesto operativo de la ESFL que representan dichas actividades.

El 25% del espacio está ocupado por personal cuyos salarios se imputan a la Actividad A, el veinticinco por cien del espacio está ocupado por personal cuyos salarios se imputan a la Actividad B y el 50% restante del espacio está ocupado por personal de apoyo. La Actividad A representa el 20% del presupuesto de operación de la ESFL A y la Actividad B, el 80%.

Análisis

A la Actividad A se le asignan 350 u.m. del gasto mensual de arrendamiento.

Fuentes	Importe	Trabajos
	u.m.	
Costos directos	250	25% del espacio útil a 1.000 u.m. al mes.
Costos de apoyo	100	50% del espacio útil a 1.000 u.m. al mes (500 u.m.), asignado en función del presupuesto operativo (20% de 500 u.m.).
Total costos	350	

A la Actividad B se le asignan 650 u.m. del gasto mensual de arrendamiento.

Fuentes	Importe	Trabajos
	u.m.	
Costos directos	250	25% del espacio útil a 1.000 u.m. al mes.
Costos de apoyo	400	50% del espacio útil a 1.000 u.m. al mes (500 u.m.), asignado en función del presupuesto operativo (80% de 500 u.m.).
Total costos	650	

Ejemplo 2 - La asignación y agregación de los costos de los beneficios a los empleados y de los costos relacionados de un Director Financiero

Antecedentes

La ESFL B apoya programas de actividades de difusión externa para facilitar las oportunidades de empleo de los jóvenes en toda una jurisdicción.

El director financiero (CFO) de la ESFL B es responsable de la función financiera, que incluye la presentación de informes financieros, la gestión financiera y la gestión de la tesorería del efectivo de la ESFL. El CFO también es responsable de la gestión de las inversiones de los activos financieros que posee y que han sido donados por varias organizaciones. Esto incluye tener la responsabilidad directa de las decisiones de inversión de un gran fondo de dotación, cuyos ingresos se usan directamente para apoyar las actividades del programa:

- El CFO dedica el 60% de su tiempo a gestionar las funciones financieras.
- El 20% del tiempo del director financiero se dedica a la gestión financiera y la supervisión, gestionando directamente dos de las actividades del programa.
- El 10% del tiempo del director financiero se dedica a la gestión de la cartera y a las actividades administrativas relacionadas con los activos financieros y el fondo de dotación.
- El director financiero dedica el 10% de su tiempo a funciones reguladoras y de supervisión relacionadas con la tesorería y la gestión de efectivo.

La ESFL B presenta un desglose por funciones en el Estado de Ingresos y Gastos. El desglose por funciones incluye cada una de las cuatro actividades diferentes del programa de apoyo a los jóvenes y una función separada para los gastos administrativos (los gastos de recaudación de fondos se agregan a esta función).

Los costos de recaudación de fondos se presentan por separado en una nota al Estado de Ingresos y Gastos, en acuerdo con el párrafo D3.19. La ESFL B ha optado por distribuir los costos de apoyo entre las funciones.

Análisis

El 60% de los beneficios a los empleados y el gasto relacionado del director financiero son gastos de apoyo que se distribuyen entre las cuatro funciones del programa para apoyar a las funciones. Esto incluye la distribución de los gastos administrativos (y una distribución de los gastos de recaudación de fondos). La ESFL B considera que la base de distribución que es relevante para los usuarios y representa fielmente el costo total de las funciones es el presupuesto de cada una de las funciones.

El 10% del tiempo que el CFO dedica a gestionar la tesorería y los fondos de gestión de efectivo no da lugar a un costo de recaudación de fondos, sino que es parte de la función de gestión de la tesorería. Por lo tanto, la ESFL B considera que estos gastos forman parte de la función financiera como costos de apoyo. Esto también se distribuye entre las funciones en función del presupuesto de cada una de ellas.

El tiempo que el CFO dedica a la gestión de las dos actividades del programa es un costo compartido, y los beneficios a los empleados y otros gastos relacionados con el CFO se asignan en función del tiempo dedicado a cada actividad.

El tiempo que el CFO dedica a la gestión de la cartera es un costo de recaudación de fondos y se incluye por separado en la información a revelar sobre los costos de recaudación de fondos como un costo de gestión de inversiones. Los costos de recaudación de fondos se agregan a la función de costos de administración en el Estado de Ingresos y Gastos.

A acuerdo con el párrafo D1.13, la ESFL B etiqueta la línea de costos de administración como “costos de administración distintos de los incluidos en las actividades del programa”.

Los costos de recaudación de fondos pueden provenir de la asignación directa de costos o del prorrateo de costos.

En resumen:

	Asignaciones	Distribuciones	Recaudaciones
El CFO dedica el 60% de su tiempo a gestionar las funciones financieras		Sí - en función del presupuesto	Sí - en función del presupuesto
El 20% del tiempo del director financiero se dedica a la gestión financiera y la supervisión, gestionando directamente dos de las actividades del programa.	Sí - en función del tiempo dedicado		
El 10% del tiempo del CFO se dedica a la gestión de la cartera y a actividades administrativas relacionadas con los activos financieros y el fondo de dotación	Sí - en función del tiempo dedicado	Sí - en función del presupuesto	Sí - en función del tiempo dedicado
El CFO dedica el 10% de su tiempo a funciones reguladoras y de supervisión relacionadas con la tesorería y la gestión de efectivo	Sí - en función del tiempo dedicado	Sí - en función del presupuesto	

Ejemplo 3 – Pérdidas, bajas en cuentas y pagos inusuales

Antecedentes

La ESFL C recibe un legado de 50.000 u.m. procedente de la herencia de un simpatizante que ha fallecido. Sin embargo, según los registros escritos, se sabe que el colaborador estaba haciendo una modificación a su testamento en el momento de su fallecimiento para reducir el pago a 10.000 u.m., con el fin de poder destinar los fondos restantes a un familiar que necesitaba el dinero para un tratamiento médico.

Análisis

Aunque el testamento no se había modificado en el momento de su fallecimiento, el consejo de la ESFL C ha decidido que la ESFL C debería respetar los deseos del colaborador. La ESFL C decide realizar un pago de 40.000 u.m. (es decir, la cantidad que el colaborador tenía intención de donar a su familiar). La ESFL B revela el pago inusual en acuerdo con el párrafo D1.15(b).

ID2 – Gastos en subvenciones y donaciones

Alcance

¿Cómo debería distinguir una ESFL entre un gasto de subvención y la compra de un bien o servicio?

- ID2.1 Los gastos por subvenciones de una ESFL que concede subvenciones (un otorgante) pueden derivarse no solo de partidas que se describen habitualmente como subvenciones, sino también de partidas que se describen como donaciones, obsequios y transferencias similares de recursos. Existe un gasto por subvención cuando un otorgante no recibe directamente dinero en efectivo, servicios, bienes u otros activos de un beneficiario de la subvención como consecuencia de la transferencia de dinero en efectivo, servicios, bienes u otros activos que el otorgante ha realizado al beneficiario de la subvención. Estas transacciones pueden hacer referencia a transferencias y gastos no recíprocos, no compensatorios o no correspondidos y sus correspondientes gastos.
- ID2.2 Cuando un otorgante recibe directamente efectivo, servicios, bienes u otros activos por haber realizado una transferencia de recursos, esto puede indicar una relación de adquisición y que el otorgante ha realizado una compra.
- ID2.3 Pueden existir situaciones en las que los servicios, bienes u otros activos recibidos directamente por el otorgante no tengan el mismo valor que los recursos que ha transferido al beneficiario de la subvención. Esto podría oscilar entre un importe nominal y un importe ligeramente inferior al valor equivalente. En tal caso, el otorgante necesitará determinar la mejor manera de reflejar la esencia de la transacción. Cuando sea material o con importancia relativa, esto puede implicar reconocer parte de la transacción como un gasto de subvención y parte como la adquisición de servicios, bienes u otros activos. Los párrafos C1.19 a C1.28 y la figura IC1.2 de la sección Ingresos de actividades ordinarias proporcionan una guía adicional.

Gastos en subvenciones y donaciones

Tipos de gastos de subvención

¿Cuáles son las consideraciones para decidir si un acuerdo de subvención tiene o no derechos de cumplimiento?

- ID2.4 Las ESFL realizan transacciones de muchas formas diferentes. Estas transacciones pueden involucrar a múltiples entidades y personas, diferentes tipos de derechos y obligaciones y diversos grados de exigibilidad. Una ESFL necesitará considerar cómo realiza sus transacciones para determinar la sustancia económica general de la transacción.
- ID2.5 La identificación de si una transacción de gasto de subvención tiene o no un derecho de cumplimiento asociado es clave para aplicar correctamente D2. Se requiere que el otorgante determine qué tipo de acuerdo ha celebrado, considerando las condiciones para la concesión de la subvención y todos los hechos y circunstancias pertinentes, a fin de aplicar los principios contables adecuados que reflejen la sustancia económica de la transacción (véanse los párrafos D2.4 a D2.34).
- ID2.6 Un acuerdo de subvención puede no incluir un requerimiento específico, o un otorgante puede realizar una donación (o posiblemente una concesión) sin un acuerdo formal por escrito, verbal o similar.

- ID2.7 Un acuerdo de subvención puede incluir requerimientos generales. Estos requerimientos proporcionarán alguna indicación sobre cómo se espera que el beneficiario de la subvención utilice los recursos para apoyar el objetivo general del otorgante. Por ejemplo, un acuerdo de subvención puede limitar el uso de la subvención al objetivo general del beneficiario o a las áreas geográficas generales en las que opera, en lugar de requerir que la subvención se utilice en programas, proyectos y actividades individuales. En estas circunstancias, puede que no sea posible identificar resultados y actividades específicos o los servicios, bienes u otros activos concretos para los que se utilizarán los recursos.
- ID2.8 Es probable que estas subvenciones proporcionen al beneficiario un mayor grado de libertad en cuanto a la forma de usar los recursos transferidos o que se vayan a transferir. Es poco probable que el otorgante requiera mecanismos de supervisión para la determinación de los resultados detallados de la subvención concedida, aunque pueden existir mecanismos de supervisión para el control del cumplimiento de los aspectos administrativos del acuerdo de subvención, que incluyen informes de supervisión financiera. En este tipo de acuerdos de subvención, no existirá un derecho de cumplimiento ni una obligación de entrega.
- ID2.9 Por el contrario, un acuerdo de subvención puede incluir requerimientos de naturaleza específica que impongan obligaciones al beneficiario de la subvención (obligación de entrega) para que tenga derecho a la subvención. El otorgante requerirá informes para supervisar el acuerdo de subvención con el fin de determinar si, cuándo y cómo ha cumplido el beneficiario de la subvención la obligación de entrega. Los términos específicos del acuerdo de subvención deben dejar claros estos requerimientos de supervisión.
- ID2.10 Por consiguiente, por lo general, la existencia de mecanismos de supervisión o tareas administrativas por sí sola no es suficiente para crear una obligación de entrega para el beneficiario de la subvención, ya que no existe un derecho de cumplimiento sustantivo para el otorgante. Las características de los acuerdos, como no financiar el terrorismo o no facilitar el blanqueo de capitales, que no son específicas de un resultado, actividad, bien o servicio concreto, no constituyen derechos de cumplimiento.
- ID2.11 Cuando un acuerdo de subvención tiene múltiples resultados, se necesita tener en cuenta los componentes identificados por separado en un acuerdo de subvención.

Transacciones de gastos de subvención sin derechos de cumplimiento

¿Un acuerdo de subvención sin derechos de cumplimiento tiene otras obligaciones?

- ID2.12 Un otorgante puede crear una obligación debido a sus prácticas habituales, políticas publicadas o declaraciones específicas. Si un otorgante no tiene la capacidad práctica para actuar de manera incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones (véase el párrafo A2.61 en A2 *Conceptos y principios fundamentales*), tendrá una obligación implícita. Dado que las obligaciones implícitas no crean una obligación exigible a ambas partes que también dé lugar a derechos para ambas partes, las obligaciones implícitas se clasifican como transacciones de gasto de subvención sin derechos de cumplimiento.

Transacciones de gasto de subvención con derechos de cumplimiento

¿Cómo determina un otorgante los derechos de cumplimiento distintos en un acuerdo de subvención?

- ID2.13 Un derecho de cumplimiento es un componente distinto (unidad de cuenta) dentro de un acuerdo de subvención. Un derecho de cumplimiento refleja el requerimiento de que el beneficiario de la subvención cumpla sus obligaciones (obligaciones de entrega) en el acuerdo

de subvención para tener derecho a la subvención. El derecho de cumplimiento surge cuando el otorgante ha transferido recursos al beneficiario de la subvención antes de que este haya cumplido las obligaciones de entrega establecidas en el acuerdo de subvención.

- ID2.14 La identificación de una unidad de cuenta significativa es fundamental para el reconocimiento y la medición de los gastos de subvención. En la práctica, dado que los acuerdos de subvención con derechos de cumplimiento pueden variar sustancialmente según la ESFL, la jurisdicción, el sector y el medioambiente, el otorgante necesitará utilizar su criterio para determinar los derechos de cumplimiento individuales en su acuerdo de subvención.
- ID2.15 El otorgante debería realizar la identificación primero de todos los derechos que tiene para requerir al beneficiario de la subvención que cumpla sus obligaciones de entrega de la manera especificada en el acuerdo de subvención. Los derechos de cumplimiento incluyen la capacidad de requerir al beneficiario de la subvención que utilice los recursos para un resultado o actividad específicos, para la prestación de servicios o bienes distintos a nivel interno o para transferir efectivo, un servicio, un bien u otro activo a un tercero o terceros. Es necesaria una evaluación exhaustiva para que el otorgante identifique todas sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo de subvención. Sin embargo, como se señalaron en ID2.21, cuando el otorgante ha considerado sus intenciones u objetivos al desarrollar el acuerdo de subvención, esto le ayudará en la evaluación.
- ID2.16 A continuación, el otorgante considera cada uno de los derechos que ha identificado para determinar si se trata de un derecho de cumplimiento distinto o si debería agruparlo con otros derechos para que deba ser un único derecho de cumplimiento distinto. De este modo, un derecho de cumplimiento es una unidad de cuenta que representa un derecho distinto o un grupo de derechos a los que se aplican los conceptos de reconocimiento y medición.
- ID2.17 Un derecho de cumplimiento en un acuerdo de subvención es distinto si puede hacerse valer por separado de otros derechos del acuerdo de subvención. El otorgante puede considerar los siguientes factores a la hora de la evaluación si un derecho de cumplimiento es distinto:
- (a) El derecho de cumplimiento se refiere a la capacidad del otorgante de requerir al beneficiario de la subvención que logre un resultado externo específico, realice una actividad o proporcione efectivo, un servicio, un bien u otro activo a terceros que pueda separarse de otros resultados, actividades o efectivo, servicios, bienes o servicios que deban realizarse o proporcionarse en virtud del acuerdo de subvención;
 - (b) El derecho de cumplimiento se refiere a la capacidad del otorgante de requerir al beneficiario de la subvención que logre un resultado interno específico, realice una actividad o utilice efectivo, un servicio, un bien u otro activo internamente de una manera específica separada de otros resultados internos específicos, actividades o el uso de otro efectivo, servicios, bienes u otros activos que se utilizarán en virtud del acuerdo de subvención; y
 - (c) El resultado que debe lograrse o la actividad que se requiere llevar a cabo, o el efectivo, servicio, bien u otro activo que el beneficiario de la subvención se requiere proporcionar a terceros o utilizar internamente, no depende en gran medida ni está estrechamente relacionado con otras actividades que se requieren realizar o con el efectivo, los servicios, los bienes u otros activos que se requieren proporcionar o utilizar con arreglo al acuerdo de subvención.
- ID2.18 Cualquier derecho de cumplimiento distinto, o grupo distinto de derechos de cumplimiento, identificado por el otorgante a través de este análisis es un derecho de cumplimiento individual.

La exigibilidad

¿Qué debería considerar una ESFL en la evaluación de la exigibilidad?

- ID2.19 Los otorgantes deberían considerar todos los hechos y circunstancias de manera objetiva, dentro del contexto de su jurisdicción, sector y entorno operativo, al realizar esta evaluación. En los párrafos IC1.24 a IC1.29 se ofrece una guía general sobre la evaluación de la exigibilidad de un acuerdo de subvención.
- ID2.20 El otorgante debe considerar sus objetivos generales y el riesgo de que el beneficiario de la subvención no cumpla con sus requerimientos. Cuando el otorgante tenga la intención de crear una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento, necesitará considerar lo que el beneficiario de la subvención se requiere hacer para tener derecho a la subvención. Es probable que los requerimientos específicos y diferenciados creen una obligación de cumplimiento para el beneficiario de la subvención y un derecho de cumplimiento para el otorgante. El otorgante debería considerar su capacidad para supervisar si sus derechos de cumplimiento se han extinguido y cuándo, así como su capacidad para hacerlos cumplir. Es importante que el otorgante tenga la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de hacer que las partes rindan cuentas del cumplimiento de sus obligaciones de acuerdo con los términos del acuerdo.
- ID2.21 Es necesario realizar una evaluación al inicio del acuerdo de subvención. Esto será más fácil si el otorgante ha considerado los derechos u obligaciones exigibles que pretendía crear y las consecuencias asociadas al incumplimiento de éstos al elaborar el acuerdo. Los factores relevantes que deben tenerse en cuenta se examinan en el párrafo IC1.25. Al realizar esta evaluación, los otorgantes deberían considerar todos los hechos y circunstancias de manera objetiva, dentro del contexto de su jurisdicción, sector y entorno operativo.
- ID2.22 Los acuerdos verbales pueden ser suficientes para crear un derecho de cumplimiento, especialmente en aquellas jurisdicciones en las que los acuerdos verbales pueden ser legalmente vinculantes. Una declaración general de intenciones difiere de un acuerdo verbal. Sin embargo, una declaración general de intenciones puede crear una obligación implícita (véase el párrafo ID2.12).

¿La existencia de un organismo regulador significa que existen medios equivalentes para hacer exigible un acuerdo de subvención?

- ID2.23 En algunas jurisdicciones, una ESFL puede estar sujeta a una forma de supervisión regulatoria que, independientemente de la base legal de un acuerdo individual, le requiere actuar de acuerdo con normas y directivas definidas o, de lo contrario, enfrentarse a posibles sanciones. Esta forma de supervisión regulatoria significa que las partes de un acuerdo de subvención disponen de un mecanismo adicional disponible para hacer cumplir los resultados o productos del acuerdo de subvención, incluso si el acuerdo específico no es legalmente exigible.
- ID2.24 Aunque los reguladores pueden actuar de esta manera en algunas jurisdicciones, la existencia de un regulador en sí misma no proporciona un medio equivalente para la exigibilidad de los acuerdos de subvención. El hecho de que el regulador proporcione un medio equivalente para la exigibilidad de la subvención dependerá de su ámbito de competencia y de cómo actúe.

¿Existen diferencias cuando el acuerdo de subvención se celebra con una parte del sector público?

ID2.25 También ocurre que, en algunas jurisdicciones, las entidades del sector público no están autorizadas a celebrar contratos en su propio nombre, pero existen procesos alternativos con un efecto equivalente a los acuerdos legales, como órdenes ejecutivas o directivas ministeriales, para garantizar que las obligaciones acordadas en un acuerdo de subvención sean exigibles.

¿Hay que tener en cuenta otras consideraciones si existen otros acuerdos de subvención con el mismo beneficiario?

ID2.26 Ciertos mecanismos (por ejemplo, reducciones de la financiación futura, cuando se refieren a otros acuerdos de subvención ya existentes entre las dos partes) pueden constituir un mecanismo válido de exigibilidad. Una cuestión clave para el otorgante es si puede considerar la capacidad de reducir o retener la financiación futura de un beneficiario de la subvención como un mecanismo de exigibilidad. Por lo general, la capacidad de reducir o retener la financiación futura no será por sí sola un mecanismo de ejecución válido para un acuerdo de subvención con derechos de cumplimiento, ya que el otorgante no tiene la obligación presente de proporcionar esta financiación futura.

ID2.27 Sin embargo, si existe interdependencia con otros acuerdos de subvención celebrados por el beneficiario de la subvención, la posibilidad de que el otorgante reduzca la financiación futura podría ser un mecanismo de exigibilidad válido. Por ejemplo, un acuerdo de subvención puede dar derecho actualmente al beneficiario de la subvención a recibir financiación en el futuro a través de otro acuerdo de subvención entre las partes. Esto podría constituir un mecanismo de exigibilidad si las condiciones del otro acuerdo de subvención permiten específicamente una reducción de la financiación en caso de incumplimiento de las condiciones del primer acuerdo. Esto requerirá que el otorgante aplique su criterio basándose en los hechos y circunstancias, incluido cualquier historial de reducción de la financiación en los casos en que haya tenido derecho a hacerlo.

Contabilización de las transacciones de gastos de subvención

Gastos de subvención sin derechos de cumplimiento de la subvención

¿Cuándo reconoce el otorgante una transacción de gastos de subvención?

ID2.28 El otorgante debería considerar al inicio del acuerdo de subvención si puede evitar de manera realista la transferencia de recursos. Si concluye que no puede evitar de manera realista la transferencia de recursos al beneficiario de la subvención, debería seguir los requerimientos de reconocimiento y medición del párrafo D2.31.

¿Cuáles son las implicaciones si existen restricciones de tiempo o de propósito en un acuerdo de subvención?

ID2.29 Es posible que en un acuerdo de subvención existan requerimientos que impongan restricciones a la capacidad del beneficiario de la subvención para utilizar los recursos que le proporciona el otorgante. Ciertas restricciones serán específicas y formarán parte de un acuerdo de subvención que crea derechos y obligaciones tanto para el otorgante como para el beneficiario de la subvención. Las restricciones que no cumplan estos requerimientos no darán lugar a una obligación presente para el beneficiario de la subvención cuando el otorgante

le transfiera los recursos. Si el beneficiario de la subvención no cumple posteriormente un requerimiento que impone restricciones al uso de los recursos, esto puede dar lugar a una obligación para el beneficiario de la subvención y a un activo potencial para el otorgante en una fecha futura.

- ID2.30 Un acuerdo de subvención puede requerir que la subvención concedida a un beneficiario se utilice en un periodo determinado. Cuando el beneficiario de la subvención tiene un historial de uso de los recursos, es más probable que el otorgante pueda reconocer el gasto de la subvención cuando se transfieran los recursos o se adeuden los recursos al beneficiario de la subvención. Si posteriormente el beneficiario de la subvención no utiliza los recursos dentro del periodo especificado, las orientaciones del párrafo D2.24 deben ser seguidas.

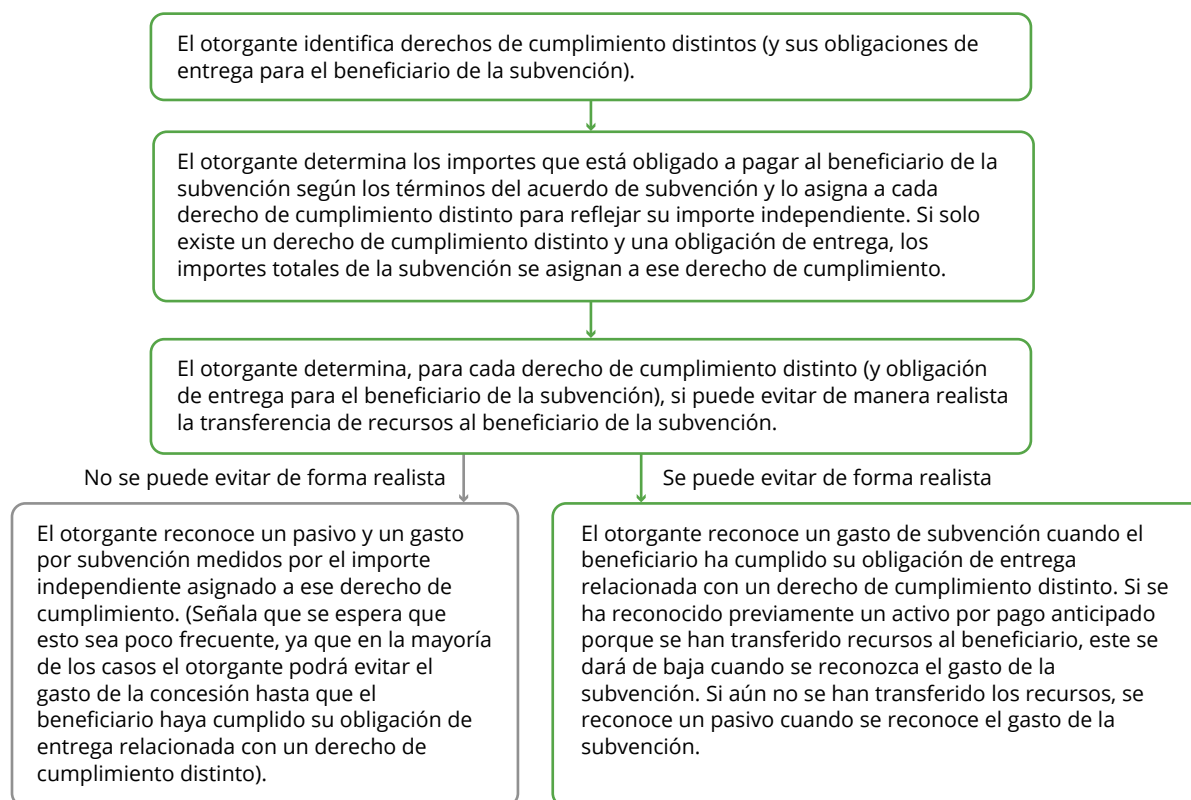
Gastos de subvenciones de transacciones con derechos de cumplimiento

¿Qué debería considerar un otorgante al determinar si existen transacciones de gastos de subvenciones con derechos de cumplimiento?

- ID2.31 El otorgante debe poder realizar la determinación de si el beneficiario de la subvención ha cumplido con sus obligaciones en una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento. Si las obligaciones impuestas al beneficiario de la subvención no son lo suficientemente específicas, el otorgante no podrá realizar la evaluación de si se han cumplido sus requerimientos y no tendrá derecho de cumplimiento.

¿Cuándo reconoce el otorgante los gastos de subvención cuando existen transacciones con derechos de cumplimiento?

- ID2.32 Cuando un acuerdo de subvención incluye transacciones de gasto de subvención con derechos de cumplimiento, el momento del reconocimiento dependerá del momento en que se cumpla la obligación de entrega a la que se refiere el derecho. Los gastos de subvención no pueden reconocerse hasta que el beneficiario haya cumplido su obligación en el acuerdo de subvención y el otorgante pueda confirmar que el beneficiario ha cumplido la obligación de entrega. El otorgante necesitará tener mecanismos de supervisión adecuados para poder confirmar que se ha cumplido la obligación.
- ID2.33 Los importes que se reconozcan dependerán del importe independiente que el otorgante haya determinado para cumplir con esa obligación de entrega. Cuando un beneficiario haya dejado parcialmente satisfecha su obligación de entrega, el otorgante necesitará reconocer un gasto por subvención por parte de la obligación que esté satisfecha.
- ID2.34 La figura ID2.1 ofrece una descripción general de los principios de reconocimiento y medición de los gastos de subvención derivados de acuerdos de subvención con derechos de cumplimiento.

Figura ID2.1: Reconocimiento y medición de los gastos de subvención derivados de acuerdos de gastos de subvención con derechos de cumplimiento***¿Puede satisfacerse un derecho de cumplimiento a lo largo del tiempo, o solo se satisface cuando se han completado todos los requerimientos?***

ID2.35 En general, un derecho de cumplimiento se extingue y se reconoce un gasto de la subvención cuando el beneficiario de la subvención ha cumplido sus obligaciones de entrega en el acuerdo de subvención. Sin embargo, cada derecho de cumplimiento puede extinguirse con el tiempo. El método adecuado para la medición del progreso y del importe que debe reconocerse depende de la naturaleza específica de los derechos de cumplimiento del otorgante y de los términos específicos del acuerdo de subvención.

ID2.36 En situaciones en las que el acuerdo de subvención consiste en un derecho de cumplimiento que requiere que el beneficiario de la subvención satisfaga diversas actividades interrelacionadas, el derecho de cumplimiento puede satisfacerse parcialmente a medida que el beneficiario de la subvención realiza actividades individuales. Las consideraciones comunes que indican cuándo un beneficiario de la subvención ha cumplido parcialmente un derecho de cumplimiento incluyen:

- (a) el beneficiario de la subvención ha realizado algunas de las actividades especificadas en el acuerdo de subvención;
- (b) el beneficiario de la subvención ha incurrido en gastos elegibles según lo descrito en el acuerdo de subvención; y
- (c) el beneficiario de la subvención ha alcanzado algunos de los hitos descritos en el acuerdo de subvención.

- ID2.37 En los casos en que el acuerdo de subvención implique a varias partes, el otorgante necesitará considerar si un derecho de cumplimiento se refiere al derecho a requerir a otra parte del acuerdo que cumpla una obligación de entrega. Podrían requerir situaciones en las que los recursos pasen por una serie de entidades antes de transferirse al destinatario final de la subvención. En estas situaciones, el otorgante necesitará considerar si la extinción del derecho de cumplimiento depende del cumplimiento de las obligaciones de entrega del beneficiario final de la subvención, tal y como se especifica en el acuerdo de subvención.
- ID2.38 En otros casos, es posible que un beneficiario de la subvención no pueda o no quiera cumplir sus obligaciones de entrega en el acuerdo de subvención tras la transferencia de recursos por parte del otorgante. Cuando esto ocurre, el otorgante considera si los términos del acuerdo de subvención, junto con el marco legal de la jurisdicción pertinente, le otorgan el derecho incondicional a recibir efectivo o la devolución de los recursos (por ejemplo, un reembolso de los recursos transferidos). Dicho derecho incondicional da lugar a la baja en cuentas del activo por pago anticipado y al reconocimiento de un activo financiero (véase el párrafo D2.35). Si el acuerdo de subvención y el marco jurídico relevante no apoyan el reconocimiento de un activo financiero, el otorgante considera si el activo por pago anticipado tiene deterioro de valor (véase el párrafo D2.36).

¿Cómo determina el otorgante el método adecuado para la estimación del importe independiente de un derecho de cumplimiento?

- ID2.39 El otorgante puede especificar explícitamente en un acuerdo de subvención los importes de los recursos que está dispuesto a realizar como transferencia por cada derecho de cumplimiento (es decir, se especifica el importe independiente para cada derecho de cumplimiento). En los casos en que el acuerdo de subvención no señale el importe independiente, el otorgante deberá determinar la mejor estimación de los importes que compensarían al beneficiario de la subvención por cumplir su obligación de entrega. Cuando solo exista un derecho de cumplimiento en el acuerdo de subvención, el importe independiente será el importe total de la subvención prevista en el acuerdo de subvención.
- ID2.40 El método más adecuado para la estimación de los importes independientes de un derecho de cumplimiento dependerá de la calidad y el tipo de información disponible para el otorgante. Por ejemplo, las personas que negocian un acuerdo de subvención con derechos de cumplimiento pueden tener registros que detallen cómo realizaron la estimación de los importes independientes de cada derecho de cumplimiento incluido en el acuerdo de subvención. Un otorgante puede disponer de información presupuestaria detallada que documente los recursos necesarios o que está dispuesto a transferir para cumplir cada derecho de cumplimiento. En otros casos, las personas que negocian un acuerdo de subvención con derechos de cumplimiento pueden utilizar información observable, como listas de precios, para la estimación de los recursos totales que se transferirán. En esta situación, se pueden utilizar las Normas estándar de cada entrega individual para la estimación de la contraprestación independiente de cada derecho de cumplimiento.

¿Tiene implicaciones contables un cambio en los factores internos o externos después del inicio de una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento?

- ID2.41 Tras evaluar su acuerdo de subvención en el momento de su inicio, un otorgante necesitará evaluar si cualquier cambio en los factores internos o externos que se produzca después del inicio del acuerdo de subvención afecta a la exigibilidad del acuerdo de subvención (es decir, a la esencia del acuerdo) o a la probabilidad de que se cumpla el acuerdo.

- ID2.42 Cualquier cambio material o con importancia relativa puede afectar a la medición posterior de los activos o pasivos por pagos anticipados asociados a los derechos y obligaciones del otorgante en el contrato. El otorgante debería evaluar esto como mínimo en cada fecha de presentación de informes. Entre los ejemplos de estos factores se incluyen, pero no limitado a:
- (a) cambios en el marco jurídico que afecten a la capacidad del otorgante, o de otras partes del contrato de concesión, para hacer valer sus respectivos derechos por medios legales o equivalentes; y
 - (b) cambios en la evaluación por parte del otorgante de la decisión de cualquier parte de ejercer parcial o totalmente su capacidad para hacer valer sus derechos en la transacción de gastos de subvención con derechos de cumplimiento.
- ID2.43 Cuando el impacto sea probablemente permanente, cualquier cambio en los activos o pasivos por pagos anticipados necesitará ser contabilizado de acuerdo con D5 *Provisiones y contingencias* en relación con la necesidad o el cambio de una provisión, o F1 *Instrumentos financieros* para cambios en cuentas por pagar y cuentas por cobrar. Si es probable que el cambio sea temporal, el otorgante debería revelar los factores que afectan a los activos y pasivos de la subvención.

¿Se requieren principios diferentes para contabilizar y reconocer el gasto de subvención en los acuerdos de subvención que abarcan varios periodos sobre los que se informa?

- ID2.44 Los acuerdos de subvención que abarcan varios periodos sobre los que se informa pueden significar que los recursos se proporcionan durante un periodo más largo para un fin específico (por ejemplo, apoyar la investigación médica sobre una enfermedad concreta). El otorgante puede proporcionar recursos en múltiples fechas a lo largo de los periodos sobre los que se informa o a lo largo de varios periodos sobre los que se informa.
- ID2.45 Aunque estos acuerdos de subvención abarcan un periodo más largo, siguen siendo aplicables los principios contables para las transacciones de gasto de subvención. El otorgante debe considerar si un acuerdo de subvención que abarca varios periodos sobre los que se informa incluye derechos de cumplimiento y se le requiere aplicar los principios de los párrafos D2.19 a D2.25 para los gastos de subvención derivados de acuerdos sin derechos de cumplimiento, o los párrafos D2.26 a D2.34 para los gastos de subvención derivados de transacciones con derechos de cumplimiento. El periodo en el que un otorgante reconoce un gasto de subvención debe evaluarse independientemente del momento en que el otorgante transfiere los recursos.
- ID2.46 En consecuencia, si un otorgante transfiere recursos por adelantado para varios periodos sobre los que se informa y no puede retirar esos recursos de manera realista actualmente porque no existen obligaciones presentes para el beneficiario de la subvención, entonces el otorgante reconocerá los importes totales como gasto de subvención cuando los recursos se transfieran o se adeuden al beneficiario de la subvención.
- ID2.47 Si el acuerdo de subvención requiere, por ejemplo, una revalidación anual del compromiso de subvención, esto probablemente significará que el otorgante reconocerá un importe anual en el periodo sobre el que se informa correspondiente. Esto se debe a que el otorgante no tiene la obligación actual de transferir todos los recursos en la fecha de presentación.

¿Existen diferencias en el tratamiento contable de los gastos de subvención si la subvención es para fines de capital?

- ID2.48 Tal y como se establece en el párrafo D2.48, se requiere que los otorgantes sigan el mismo enfoque para todas las categorías de gastos de subvención, independientemente de si el propósito es apoyar el costo operativo o financiar la adquisición o construcción de un activo no corriente.

ID2.49 Cuando el beneficiario de la subvención construye un activo no corriente, extinguirá el derecho de cumplimiento a medida que construya el activo, y el otorgante reconocerá un gasto por subvención basado en una metodología acordada para la medición del progreso realizado por el beneficiario de la subvención.

Consideraciones principal versus agente

¿Cuándo actúa un otorgante como principal y cuándo como agente?

- ID2.50 Un acuerdo de subvención entre el otorgante y otra entidad o entidades suele aclarar si el otorgante actúa como principal o como agente en nombre de otra entidad. Esto puede ser más difícil de determinar en ausencia de un acuerdo de subvención, o en acuerdos más complejos, como asociaciones, consorcios o relaciones con subcontratistas.
- ID2.51 Un consorcio o acuerdo similar implica la cooperación de un otorgante con otras entidades. Estos acuerdos pueden incluir:
- (a) acuerdos formales de negocios conjuntos;
 - (b) la creación de un vehículo formal de negocio conjunto;
 - (c) un otorgante que es un principal que celebra acuerdos contractuales y luego subcontrata a otras partes para que ejecuten partes del contrato;
 - (d) un otorgante que actúa como agente de los miembros del consorcio administrando los acuerdos contractuales en nombre de todos los demás miembros.
- ID2.52 Un otorgante que actúa como agente de los miembros de un consorcio administrando los acuerdos contractuales en nombre de todos los demás miembros (por ejemplo, facturando y realizando pagos) no asume las obligaciones y los derechos contractuales de los demás miembros.
- ID2.53 Un otorgante que subcontrata trabajos a terceros, incluidas otras ESFL, para cumplir sus obligaciones contractuales, probablemente sea el principal debido a los acuerdos contractuales y no un agente de los demás miembros.

Información a revelar

¿Qué información de otras secciones de la NIC-ESFL podría ser necesaria para los gastos de subvención?

- ID2.54 Cuando un otorgante reconoce los gastos de subvención en sus estados financieros con propósito general, la naturaleza de estas transacciones es tal que otras secciones de la NIC-ESFL pueden requerir información a revelar adicional. Los párrafos ID2.55 a ID2.58 incluyen la información que se requerirá revelar al otorgante cuando existan las transacciones pertinentes. Estos párrafos no proporcionan una lista exhaustiva de las posibles transacciones que podrían surgir.
- ID2.55 El otorgante está obligado a revelar información que permita a los usuarios comprender los juicios significativos y los cambios en dichos juicios significativos que haya realizado en relación con el reconocimiento de activos por pagos anticipados relacionados con subvenciones y cualquier riesgo e incertidumbre significativos relacionados con su realización.
- ID2.56 Cuando un activo por pago anticipado de una subvención se ha reclasificado como activo financiero de acuerdo con el párrafo D2.35, se requiere que el otorgante proporcione la información de acuerdo con los párrafos F1.42 y F1.43.

- ID2.57 Si la contraprestación variable en una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento ha dado lugar al reconocimiento de una provisión de acuerdo con el párrafo D2.38, o si existe una transacción de gasto por subvención sin derechos de cumplimiento y una provisión por pago de subvención reconocida por una obligación implícita de acuerdo con los párrafos D2.20 a D2.22, entonces son aplicables los requerimientos de información a revelar del párrafo D5.17.
- ID2.58 El otorgante está obligado a revelar la existencia de compromisos para proporcionar financiación mediante subvenciones que no se reconocen como pasivos o provisiones cuando está suficientemente claro que el pago es posible, pero no **probable**. Estos compromisos de financiación mediante subvenciones se revelarán como **pasivo contingente** de acuerdo con los requerimientos del párrafo D5.18.

¿Qué debería hacer una ESFL si considera que la información que debe presentar sobre los gastos de subvención es información sensible?

- ID2.59 La información confidencial surgirá cuando los requerimientos de información a revelar de D2 *Gastos en subvenciones y donaciones* comprometan la confidencialidad comercial, operativa o personal (por ejemplo, en relación con cuestiones de protección de datos). Por lo tanto, el revelar información sensible podría perjudicar la capacidad de la ESFL para cumplir su misión. La confidencialidad operativa es necesaria para proteger la seguridad o el bienestar de las personas que trabajan o colaboran como voluntarios para la ESFL, o de aquellas a quienes esta presta servicios y suministra bienes. Los otorgantes no deberían revelar información sobre el gasto de las subvenciones que pudiera tener el efecto de poner de relieve la naturaleza o el contenido de la información confidencial. La agregación de información, tal y como se permite en B1 *Presentación y cumplimiento*, puede reducir el riesgo de proporcionar información confidencial.
- ID2.60 No es posible proporcionar una lista exhaustiva de la información sensible o las circunstancias que podrían perjudicar la capacidad de un otorgante para cumplir su misión. En los párrafos IA3.1 a IA3.6 se pueden encontrar ejemplos de circunstancias en las que podría surgir información sensible, ejemplos y guía adicional sobre la información sensible y cualquier forma de presentación.
- ID2.61 Entre los ejemplos de información sensible o perjudicial para la misión que un otorgante no podría divulgar se incluyen, pero no limitado a:
- (a) información que identifique la naturaleza de las actividades sensibles que lleva a cabo un otorgante o las entidades y personas que colaboran con él;
 - (b) información que revele el alcance de las actividades geográficas en regiones sensibles que lleva a cabo un otorgante o las entidades y personas que colaboran con él;
 - (c) información que identifique a las personas, comunidades o grupos que obtienen beneficio de los servicios y bienes proporcionados por el otorgante o las entidades que colaboran con él.
- ID2.62 El no revelar los gastos de la subvención debido a que se trata de información sensible no debe utilizarse como una forma de ocultar una mala gestión, un rendimiento deficiente o problemas financieros. Debe reservarse exclusivamente para situaciones en las que revelar dicha información provocaría una disrupción significativa en las operaciones o pondría en peligro la seguridad del personal, los voluntarios, el público que obtiene beneficio de los servicios y bienes proporcionados por el otorgante y otras entidades y personas que colaboran con él.

Ejemplos D2 - Gastos de subvención

Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación de los principios para contabilizar los gastos de subvenciones. Muestran cómo un otorgante podría considerar las características del modelo para reconocer los gastos de subvenciones, como determinar si existe un acuerdo con derechos de cumplimiento, pagos de subvenciones durante varios periodos sobre los que se informa y subvenciones de capital.

Las circunstancias relacionadas con una ESFL individual y sus transacciones variarán significativamente. Estos ejemplos son solo ilustrativos. Cada ESFL necesitará utilizar su juicio para aplicar la guía a sus propias circunstancias.

Tipos de gastos de subvención

Ejemplo 1 - Acuerdo de subvención con una cláusula de “rescisión por conveniencia”

Antecedentes

La ESFL A es una organización donante (el otorgante) que depende de los ingresos por inversiones para financiar a otras entidades y particulares. Las restricciones sobre el uso de sus inversiones significan que solo puede utilizar los rendimientos de las inversiones en el año en que se reciben. Esto da lugar a fluctuaciones significativas en los ingresos disponibles para el otorgante.

Como resultado, la ESFL A incluye una cláusula de “rescisión por conveniencia” en todos sus acuerdos de subvención con otras entidades y particulares. Esto permite a la ESFL A rescindir un acuerdo de subvención en cualquier momento sin que exista una infracción del acuerdo. Acaba de firmar un acuerdo de subvención con la ESFL B, una organización humanitaria internacional, para proporcionar 1 millón de u.m. a la ESFL B para la compra de paquetes de raciones de emergencia para su distribución entre los refugiados. Los términos del acuerdo de subvención establecen que se reembolsará a la ESFL B una vez que haya comprado y distribuido los paquetes de raciones.

Análisis

Una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento confiere derechos u obligaciones exigibles, exigibles por medios legales o equivalentes, a las partes del acuerdo de subvención. Para determinar si existe una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento, el otorgante debe considerar su fondo y no solo su forma jurídica.

El otorgante tiene derecho, en virtud del acuerdo de subvención con la ESFL B, a que esta compre y distribuya paquetes de raciones a los refugiados - lo que también constituye una obligación de entrega de la ESFL B. A cambio, el acuerdo de subvención obliga al otorgante a proporcionar 1 millón de u.m. a la ESFL B.

Sin embargo, la forma jurídica del acuerdo de subvención concede al otorgante la posibilidad de rescindirlo en cualquier momento sin que ello suponga una infracción del acuerdo. Esto significa que, incluso después de que la ESFL B haya cumplido su obligación, el otorgante podría rescindir el acuerdo de subvención y no estaría requerido a transferir los recursos.

Conclusión

La existencia de una transacción de gasto por subvención con derechos de cumplimiento depende de la exigibilidad y la esencia del acuerdo de subvención. Si es poco probable que el otorgante utilice la cláusula de “rescisión por conveniencia” porque no tiene antecedentes de hacerlo, entonces esta cláusula

puede ser menos importante a la hora de decidir el tratamiento contable. También, si el otorgante considera que existen prácticas habituales que son legalmente exigibles o de otro tipo, entonces puede atribuir que tiene derechos de cumplimiento y que la ESFL B tiene obligaciones de entrega. Si llega a esta conclusión, el otorgante reconocería un gasto y un pasivo por subvención una vez que la ESFL B haya cumplido su obligación específica de entrega.

Sin embargo, si el otorgante tiene antecedentes de utilizar las cláusulas de “rescisión por conveniencia” en el acuerdo de subvención y se considera que estas prevalecen sobre cualquier práctica habitual, esto podría significar que la ESFL B no podría hacer cumplir la obligación de la ESFL A de transferir los recursos una vez que haya comprado y distribuido los paquetes de raciones. En esta situación, la existencia de una cláusula de rescisión por conveniencia daría lugar a un acuerdo de subvención sin derechos de cumplimiento. En consecuencia, el otorgante reconocería un gasto de subvención solo cuando hubiera transferido los recursos a la ESFL B, medido por el valor de los recursos transferidos.

Transacciones de gasto de subvención sin derechos de cumplimiento

Ejemplo 2 - Acuerdos de subvención con una restricción de finalidad

Antecedentes

La ESFL C (el otorgante) es una fundación cuyo objetivo principal es apoyar el bienestar de los animales de trabajo que se han retirado. Se especializa en recaudar fondos del público en general y luego proporcionando apoyo financiero a otras ESFL que operan santuarios de animales. Se especializa en recaudar fondos del público en general y luego proporcionando apoyo financiero a otras ESFL que operan santuarios de animales.

La ESFL C firma un acuerdo de subvención por escrito con la ESFL D. La ESFL D es un santuario de asnos al que la ESFL C ha tenido apoyo en el pasado. Las condiciones de este acuerdo de subvención establecen que la ESFL C proporcionará a la ESFL D una subvención de 1 millón de u.m., que posteriormente deberá destinarse a su objetivo global de apoyar el bienestar de los asnos que se encuentran bajo el cuidado de la ESFL D. Dado que la ESFL C ha proporcionado subvenciones a la ESFL D en el pasado sin que se hayan planteado problemas en cuanto a la elegibilidad de los gastos, el acuerdo de subvención solo requiere un informe de alto nivel sobre cómo la ESFL D ha utilizado los recursos transferidos.

Análisis

El acuerdo de subvención obliga a la ESFL D a gastar los recursos transferidos de acuerdo con su misión global de apoyar el bienestar de los asnos que tiene a su cargo. El acuerdo no menciona ningún resultado o actividad específicos. Tampoco requiere que la ESFL D utilice internamente o transfiera externamente ningún servicio, bien u otro activo concreto.

Conclusión

Aunque existe un acuerdo de subvención por escrito, no se trata de una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento. La ESFL C debería contabilizar la transacción como una transacción de gasto por subvención sin derechos de cumplimiento.

Si la ESFL C atribuye que existe una obligación legal o una obligación implícita debido al acuerdo de subvención por escrito, debe reconocer un gasto por subvención por el valor total de 1 millón de u.m. de la subvención cuando se ejecute el acuerdo y una provisión relacionada hasta que transfiera los recursos a la ESFL D. De lo contrario, reconocerá un gasto por subvención cuando transfiera los recursos a la ESFL D.

Ejemplo 3 - Acuerdo de subvención con una restricción temporal

Antecedentes

La ESFL E (el otorgante) concede subvenciones a otras ESFL para apoyar a las áreas afectadas por desastres y las consecuencias de la guerra.

La ESFL F tiene como objetivo principal apoyar a los niños de las áreas afectadas por desastres o guerras. Se especializa en garantizar que se proporcionen los recursos adecuados a los niños en momentos de grave privación o peligro.

Tras un terremoto en la región 1, el otorgante ha concedido una subvención a la ESFL F para apoyar a los niños de las áreas, proporcionándoles inicialmente alimentos, refugio y recursos médicos. Ha proporcionado recursos para periodos posteriores con el fin de que la ESFL F pueda crear una infraestructura que permita desarrollar instalaciones educativas y recreativas para los niños de las áreas.

Las prioridades para el uso de los recursos las decide la ESFL F de acuerdo con su misión y las necesidades de los niños. El otorgante ha concedido 10 millones de u.m. que pueden gastarse a lo largo de dos periodos sobre los que se informa.

Para permitir una movilización rápida de la ayuda, el otorgante ha transferido inmediatamente todas las cantidades a la ESFL F. El acuerdo de subvención requiere que cualquier cantidad de la subvención no gastada al final del periodo de dos años debe devolverse al otorgante.

Debido a la accesibilidad de las áreas, la ESFL F solo ha podido gastar 7 millones de euros al final del periodo de dos años.

Análisis

El acuerdo de subvención requiere que la ESFL F gaste los recursos transferidos de acuerdo con su misión global y especifica el tipo de recursos proporcionados durante los dos años. Sin embargo, las prioridades de gasto se deben decidir por la ESFL F. El acuerdo de subvención limita el periodo de tiempo en el que se debe gastar la subvención.

La ESFL E no ha especificado exactamente cómo se gastarán los recursos y la ESFL F no tiene que completar programas o actividades específicos para tener derecho a la subvención. En consecuencia, ninguna de las dos partes tiene los derechos y sus obligaciones que darían lugar a que este acuerdo de subvención fuera una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento.

Conclusión

Aunque el acuerdo de subvención especifica que el dinero debe gastarse en dos periodos sobre los que se informa, el otorgante reconoce el gasto de subvención de 10 millones de u.m. cuando transfiere los recursos a la ESFL F, ya que ya no controla los recursos de la transacción. Esto se debe a que el acuerdo de subvención es un acuerdo de subvención sin derechos de cumplimiento. El requerimiento de gastar la subvención en un periodo de dos años no cambia esta conclusión.

Dado que la ESFL F no ha gastado la totalidad de los 10 millones de u.m. proporcionados por el otorgante, de conformidad con los términos del acuerdo de subvención, esto puede dar al otorgante un derecho a un reembolso. Este reembolso puede cumplir la definición de activo (una cuenta por cobrar) para el otorgante, en acuerdo con *A2 Conceptos y principios fundamentales*. Alternativamente, si, por ejemplo, hay problemas con la verificación del gasto incurrido por la ESFL F, el otorgante también podría necesitar considerar si existe un posible activo cuya existencia aún no se ha confirmado.

Ejemplo 4 - Obligación implícita

Antecedentes

La ESFL G (el otorgante) tiene como objetivo apoyar a los niños de una comunidad rural a acceder a la educación. Los padres deben inscribir a sus hijos en la ESFL G antes del inicio del curso escolar. Como parte de esta inscripción, los padres firman un acuerdo por el que se comprometen a matricular a sus hijos en la escuela a cambio de que el otorgante se comprometa a realizar una transferencia del efectivo para las tarifas escolares directamente a la escuela en nombre de los padres. El acuerdo establece que, si la ESFL G no transfiere el efectivo a la escuela, los padres pueden recurrir al ministerio de educación local, que tiene la facultad ejecutiva de requerir a la ESFL G que efectúe el pago. Si posteriormente el niño no asiste a la escuela, el acuerdo de subvención requiere que los padres reembolsen a la ESFL G las tarifas que esta ha pagado, y la ESFL G tiene la posibilidad de recurrir a un tribunal local para exigir el reembolso.

Los niños viven en las áreas geográficas muy extensas. En sus actividades de difusión externa para promover el programa de matrículas escolares, el otorgante ha comunicado a la comunidad que, con el fin de facilitar el acceso a la escuela, tiene la intención de proporcionar transporte gratuito a todos los niños matriculados para el próximo año escolar.

La ESFL G no ha proporcionado una explicación detallada de cómo lo hará, pero se señalaron que lo más probable es que implique proporcionar a los padres fondos adicionales para que puedan pagar el costo del uso de los minibuses locales. Sin este transporte gratuito, la mayoría de los niños no podrían asistir a la escuela, ya que no disponen de medios de transporte privados. Sin embargo, esta oferta de transporte gratuito no está incluida en el acuerdo entre los padres y el otorgante, y no existe ningún acuerdo entre el otorgante y ninguna otra entidad para prestar este servicio.

Análisis

El acuerdo de subvención entre la ESFL G y los padres para el pago de las tasas escolares (pagadas a la escuela por la ESFL G) es un acuerdo de subvención que tiene un derecho de cumplimiento, es decir, que los padres están obligados a enviar a los niños a la escuela.

Sin embargo, la ESFL G solo ha hecho una declaración general de finalidad de proporcionar transporte gratuito. Esto no crea un segundo derecho de cumplimiento para los padres. Esto se debe a que el otorgante y los padres (o cualquier otra entidad) no tienen derechos u obligaciones exigibles en relación con el transporte gratuito.

Conclusión

Si bien la prestación de transporte gratuito no da lugar a un derecho de cumplimiento para la ESFL G ni a una obligación de entrega para otra parte, el otorgante puede seguir teniendo una obligación. Esto es debido a que, a través de sus declaraciones de intención en los eventos de actividades de difusión externa, el otorgante puede tener la expectativa válida de que garantizará que el transporte gratuito esté disponible. Se trata de una obligación implícita vinculada al acuerdo sobre las tasas escolares. Aunque el acuerdo escrito entre los padres y el otorgante no incluye explícitamente la disponibilidad de transporte gratuito, este desempeña un papel crucial. Si el otorgante no garantizara la disponibilidad de este transporte, la mayoría de los niños no podrían asistir a la escuela. Es poco probable que estos padres firmaran un acuerdo que les obligara a reembolsar las tasas pagadas por el otorgante si no creyeran que el transporte gratuito está disponible.

Si el otorgante considera que tiene una obligación implícita, reconocerá una provisión y el gasto de la subvención. El otorgante necesitará la estimación de los importes de las obligaciones en el momento en que exista la obligación implícita, en acuerdo con D5 *Provisiones y contingencias*, párrafos D5.7 a D5.9.

Transacciones de gastos de subvención con derechos de cumplimiento

Ejemplo 5 - Acuerdo de subvención con múltiples derechos de cumplimiento

Antecedentes

La ESFL H (la otorgante) es un centro de excelencia mundial en el estudio y el tratamiento de enfermedades infecciosas infantiles. Además de sus propias actividades de investigación, apoya a gobiernos de otras jurisdicciones, proporcionándoles financiación, recursos humanos y vacunas.

La ESFL H ha firmado un acuerdo, exigible con arreglo a la legislación local, con el gobierno de la jurisdicción 2. El acuerdo de subvención para cubrir el apoyo a varios programas, proyectos y actividades que el gobierno está promoviendo en torno a las enfermedades infecciosas infantiles, pero los más significativos son:

- El gobierno debe gastar 10 millones de u.m. en efectivo para sufragar los gastos de formación de los graduados en medicina de la jurisdicción en métodos de identificación y tratamiento de enfermedades infecciosas infantiles. Los importes se basan en una subvención de 10.000 u.m. para cubrir el costo de matrícula de cada uno de los 1.000 graduados de la facultad de medicina de la jurisdicción. Para tener derecho al reembolso de los gastos de formación, cada graduado debe completar la formación y aprobar un examen.
- La ESFL H dispone de 50 millones de u.m. en vacunas para las enfermedades infecciosas infantiles más comunes en la jurisdicción. La ESFL H proporciona las vacunas según el principio de que la jurisdicción 2 debe utilizar primero sus propios suministros de vacunas antes de que la ESFL H transfiera sus vacunas para reponer el suministro disponible de la jurisdicción.

La ESFL H reembolsa los gastos basándose en un informe de actividades trimestral.

Análisis

El acuerdo entre la ESFL H y el gobierno es una transacción de gastos de subvención con derechos de cumplimiento. Existen dos derechos de cumplimiento distintos que se derivan de las obligaciones de entrega del gobierno de la jurisdicción 2. Estas actividades y servicios, bienes u otros activos específicos deben ser utilizados internamente o transferidos externamente por el gobierno, como beneficiario de la subvención, según lo requiera el otorgante. La primera es formar a 1.000 graduados en la identificación y el tratamiento de enfermedades infantiles infecciosas y garantizar que completen la formación y pasen un examen final. La segunda es utilizar sus propias vacunas. Si el beneficiario de la subvención cumple estas obligaciones de entrega, el otorgante proporcionará 10.000 u.m. por cada graduado que haya completado el curso de formación y aprobado el examen, y transferirá 50 millones de u.m. de vacunas que actualmente están en poder del otorgante para reponer el uso que la jurisdicción 2 hace de su propio suministro.

Conclusión

En el caso de ambas obligaciones, es realista pensar que el otorgante pueda evitar la transferencia de recursos hasta que el gobierno cumpla sus obligaciones de entrega. Solo proporcionará subvenciones a aquellos graduados que completen el curso de formación y transmitan el examen, y transferirá vacunas únicamente cuando el gobierno tenga su propio suministro. En este ejemplo, la ESFL H reconocerá los gastos de subvención cuando:

- reciba la confirmación del número de graduados que han completado el curso y aprobado el examen, con un gasto de subvención de 10.000 u.m. reconocido por cada graduado que haya superado el examen; y
- reciba la confirmación de que el gobierno ha utilizado su propio suministro de vacunas, con un gasto de subvención reconocido por la medición de las vacunas que posee la ESFL H y que se transfieren al gobierno.
- La ESFL H reconocerá un pasivo basado en la actividad completada. Este se dará de baja cuando los recursos se transfieran posteriormente.

Ejemplo 6 - Acuerdo de subvención con pagos de subvención durante varios periodos sobre los que se informa

Antecedentes

La ESFL J (el otorgante) tiene firmado un acuerdo con el gobierno regional 3 por el que se amplían varios programas destinados a proteger los hábitats medioambientales. El acuerdo entre la ESFL J y el gobierno regional 3, que es exigible con arreglo a la legislación de la jurisdicción, proporciona al gobierno regional 3 una ayuda financiera de 2 millones de u.m. al año durante cinco años, siempre que el gobierno regional 3 apruebe una dotación presupuestaria a largo plazo para financiar los programas de hábitats medioambientales y, además, que el gobierno regional 3 transfiera 10 millones de u.m. a un fondo separado para las comunidades indígenas. Posteriormente, el gobierno regional 3 ha aprobado una dotación presupuestaria a largo plazo para financiar estos programas. Esto incluye 10 millones de u.m. adicionales en gasto para las comunidades indígenas, que se basan en la recepción del mismo importe en concepto de apoyo de la ESFL J durante ese periodo.

Análisis

El acuerdo de subvención entre la ESFL J y el gobierno regional 3 es una transacción de gasto de subvención con derechos de cumplimiento. La ESFL J tiene un derecho de cumplimiento debido a la obligación que impone al gobierno regional 3 de transferir 10 millones de u.m. a un fondo separado para las comunidades indígenas y la aprobación de la dotación presupuestaria para financiar los programas. El acuerdo de subvención es exigible con arreglo a las leyes de la jurisdicción en la que tiene su sede el gobierno regional 3.

Conclusión

Cuando el gobierno regional 3 ha aprobado la dotación presupuestaria a largo plazo y ha transferido la totalidad de los 10 millones de u.m. al fondo separado, el gobierno regional 3 ha cumplido con sus obligaciones de entrega establecidas en el acuerdo de subvención.

Aunque el acuerdo de subvención tiene una duración de cinco años, con una transferencia de 2 millones de u.m. cada año, la ESFL J debe considerar el reconocimiento del gasto de subvención independientemente del momento en que transfiere los recursos.

Para el reconocimiento de un gasto por subvención, la ESFL J debe considerar si el gobierno regional 3 ha cumplido con los términos del acuerdo de subvención y ha cumplido con sus obligaciones de entrega. La consideración clave es que el gobierno regional 3 ha cumplido con el importe total que el acuerdo de subvención obliga al otorgante a transferir. Por lo tanto, el otorgante reconoce un gasto por subvención y un pasivo correspondiente de 10 millones de u.m. Este pasivo se reducirá en 2 millones de u.m. cada año a medida que el otorgante transfiera los recursos al gobierno regional 3.

Si la transferencia de los 2 millones de u.m. dependiera cada año de que el gobierno regional 3 realizara su propia transferencia al fondo separado, entonces no se habrían cumplido las obligaciones de entrega y el otorgante podría, de forma realista, evitar la transferencia en futuros periodos sobre el que se informe; por lo tanto, reconocería un gasto por subvención de 2 millones de u.m. cada año.

Ejemplo 7 - Acuerdo de subvención con una subvención de capital

Antecedentes

La ESFL K (el otorgante) es el Fondo identificado en el Ejemplo 8 de los ejemplos ilustrativos C1. La ESFL K ha firmado un acuerdo con una organización deportiva comunitaria para mejorar sus instalaciones deportivas.

Análisis

Dado que la organización deportiva comunitaria está construyendo los activos no corrientes, los derechos de cumplimiento del otorgante se extinguen con el tiempo a medida que se construyen los activos. El otorgante y la organización deportiva comunitaria han acordado una metodología de pago basada en el grado de avance. Esto mide el progreso en función de los costos incurridos en relación con los costos totales previstos de las obras de construcción.

Conclusión

Dado que la ESFL K ha adelantado a la organización deportiva comunitaria el costo esperado total del proyecto, ha reconocido un activo por pago anticipado de subvenciones por estos importes. La ESFL K reconocerá los gastos de la subvención y dará de baja el activo por pago anticipado a lo largo del tiempo, en función del porcentaje de los costos incurridos hasta la fecha por la organización deportiva comunitaria. El activo por pago anticipado se dará de baja en su totalidad una vez que la organización deportiva comunitaria haya completado el proyecto.

Si los costos globales son inferiores a la transferencia inicial de recursos del otorgante a la organización deportiva comunitaria, el acuerdo de subvención da derecho al otorgante a un reembolso y este reclasificará parte del activo por pago anticipado como activo financiero. El otorgante dará de baja el activo financiero una vez que la organización deportiva comunitaria reembolse los fondos no utilizados.

ID3 – Costos de recaudación de fondos

Actividades de recaudación de fondos

¿Qué actividades se consideran actividades de recaudación de fondos?

- ID3.1 La NIC-ESFL identifica tres categorías de actividades de recaudación de fondos. Las actividades destinadas a obtener donaciones, obsequios, subvenciones y recursos similares son el tipo más común de actividad de recaudación de fondos y se comprenden bien.
- ID3.2 La NIC-ESFL también identifica otros dos tipos potenciales de actividades de recaudación de fondos. Algunas ESFL recaudan fondos a través de actividades comerciales o mercantiles. La venta comercial (con ánimo de lucro), principalmente de bienes, se utiliza para generar fondos que se destinan a la aplicación de la misión de la ESFL. Cuando se lleva a cabo esta actividad, la ESFL está obligada a revelar el costo de aplicar estas actividades. Una ESFL puede revelar voluntariamente los ingresos obtenidos de estas actividades de recaudación de fondos, pero los ingresos deben mostrarse por separado y no compensarse con el costo de recaudación.
- ID3.3 El tercer tipo de actividad de recaudación de fondos es a través de la gestión de inversiones, con ingresos obtenidos de activos financieros. Una ESFL puede recibir donaciones de activos financieros, en las que el donante no permite que se liquiden, pero sí que los ingresos derivados de dichos activos se utilicen para los fines de la ESFL. En estos casos, los costos de gestionar dichos activos financieros son costos de recaudación de fondos. Al igual que con los ingresos comerciales o mercantiles, una ESFL puede revelar voluntariamente los ingresos obtenidos de estas actividades de recaudación de fondos, pero dichos ingresos deben mostrarse por separado y no compensarse con los costos de recaudación.
- ID3.4 No todas las ESFL realizarán todas las categorías de actividades de recaudación de fondos, y una ESFL solo tendrá que revelar la información relativa a los tipos de actividades de recaudación de fondos que realice. Dado que estos tipos de actividades de recaudación de fondos son muy diferentes entre sí, una ESFL debe separar la información a revelar para cada tipo de actividad de recaudación de fondos.

Cálculo de los costos de recaudación de fondos

Gestión de inversiones

¿Los costos de gestión de tesorería son parte del costo de recaudación de fondos para la gestión de inversiones?

- ID3.5 Una ESFL puede llevar a cabo actividades de gestión de tesorería en una cartera de inversiones que incluya activos financieros donados, así como la gestión diaria de su efectivo y equivalentes de efectivo.
- ID3.6 Los activos financieros pueden donarse con el objetivo, y a menudo con la restricción, de que los rendimientos de la inversión de los activos financieros se utilicen para los fines misionales de la ESFL. Las funciones de gestión de tesorería relacionadas con dichos activos financieros donados que generan rendimientos entran dentro del ámbito de los costos de gestión de inversiones.

ID3.7 Cuando los costos de gestión de tesorería no estén relacionados exclusivamente con dichos activos financieros, una ESFL necesitará realizar la asignación o la asignación de crédito de estos costos (según corresponda) entre las actividades de recaudación de fondos y las actividades operativas generales de la ESFL, a menos que ello suponga un costo o esfuerzo desproporcionado. Los párrafos D1.9 a D1.11 establecen los principios que deben seguirse. El Ejemplo ilustrativo 2 de la D1 *Clasificación de gastos* aborda cuestiones relacionadas con la gestión de tesorería.

Actividades que tienen más de un propósito

¿Cómo debería aplicarse la exención por costo o esfuerzo desproporcionado a las actividades que tienen más de un propósito?

ID3.8 Una ESFL puede aplicar la exención por costo o esfuerzo desproporcionado a los gastos en los que se incurre con más de un propósito, como la recaudación de fondos y también aumentar la concienciación sobre las actividades de la ESFL, de acuerdo con el párrafo D3.17. A2 *Conceptos fundamentales* y párrafos A2.38 a A2.41 y la Guía de Implementación asociada describen cómo aplicar la exención.

ID3.9 La exención por el costo o el esfuerzo desproporcionado requiere que la ESFL ejerza su criterio profesional. Este criterio requiere tener en cuenta el impacto en los usuarios del informe financiero con propósito general de la ESFL. Requiere considerar cómo las decisiones económicas y de otro tipo de los usuarios podrían verse afectadas por no disponer de esa información. Esta exención se basa en el costo que supone dividir los gastos entre los destinados a la recaudación de fondos y los incurridos para otros fines, así como en el esfuerzo necesario para identificar por separado las diferentes categorías de gastos. La dirección de la ESFL necesitará decidir si el costo o esfuerzo tienen más peso que los beneficios para los usuarios del informe financiero con propósito general.

ID3.10 Es más probable que la exención se use cuándo los importes involucrados sean pequeños, o cuándo la asignación entre las actividades de recaudación de fondos y otras actividades implique importes que no sean materiales o sin importancia relativa.

ID3.11 Cuando se use la exención, necesitará ser revelado, con una explicación de cómo afecta esto al costo de recaudación de fondos. La naturaleza de la información a revelar necesitará tener en cuenta si el importe total se ha asignado a los costos de recaudación de fondos, ya que este era el objetivo principal de la actividad o campaña, o si no se ha asignado nada.

ID5 – Provisiones y contingencias

Contratos onerosos y acuerdos de subvención

- ID5.1 Cuando una ESFL tiene una obligación presente que surge de acontecimientos pasados, es posible que necesite reconocer una provisión. Las provisiones pueden ser necesarias por varias razones. Entre ellas se incluyen las consecuencias de las decisiones tomadas por una ESFL que aún no se han aplicado, como los despidos de personal o los contratos onerosos y los acuerdos de subvención.
- ID5.2 Un contrato oneroso o un acuerdo de subvención oneroso es aquel en el que los costos inevitables de cumplir sus obligaciones derivadas del contrato o del acuerdo de subvención superan los beneficios económicos que se espera obtener de él. Los costos inevitables derivados de un contrato o acuerdo de subvención reflejan el costo neto mínimo de rescindir el contrato o acuerdo de subvención, que es el menor entre el costo de cumplirlo y cualquier indemnización o penalización derivada del hecho de no cumplirlo.
- ID5.3 Cuando una ESFL tenga un contrato o acuerdo de subvención oneroso, necesitará reconocer una provisión por los costos inevitables, tal y como se describe en ID5.1. Esto puede existir donde una ESFL tiene un acuerdo de subvención pagado en una moneda distinta a la moneda funcional de la ESFL y las fluctuaciones monetarias durante el periodo de vigencia del acuerdo de subvención obligan a la ESFL a prestar servicios cuyo costo supera el importe pagadero en virtud del acuerdo de subvención. En tales circunstancias, se necesitará reconocer una provisión por acuerdo de subvención oneroso.

Ejemplos D5 – Provisiones y contingencias

Todas las ESFL de los ejemplos tienen como fecha de presentación el 31 de diciembre. En todos los casos existe la suposición de que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias descritas pueden haber tenido como resultado un deterioro de valor de los activos; este aspecto no se trata en los ejemplos. Cuando el efecto del valor temporal del dinero es material o con importancia relativa, las referencias a la “mejor estimación” son al importe del valor presente.

Ejemplo 1 - Pérdidas de operación futuras

Una ESFL determina que es probable que un segmento de sus operaciones incurrirá en pérdidas de operación futuras durante varios años.

No existe ninguna obligación presente como resultado de eventos pasados - no hay ningún evento pasado que obligue a la ESFL a desembolsar recursos.

Conclusión

La ESFL no reconoce una provisión para pérdidas operativas futuras. Las pérdidas futuras esperadas no cumplen la definición de pasivo. La expectativa de pérdidas operativas futuras puede ser un indicador de que uno o más activos están deteriorados - véase E5 *Deterioro de valor de los activos*.

Ejemplo 2 - Contratos onerosos

Una ESFL puede estar obligada contractualmente, con arreglo a un arrendamiento operativo, a realizar pagos para arrendar un activo que ya no tiene ningún uso. Se trata de un contrato oneroso porque los costos inevitables de cumplir las obligaciones contraídas con arreglo al contrato superan los beneficios económicos que se espera obtener de él. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos del contrato mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de su cumplimiento y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

Existe una obligación presente como resultado de eventos pasados - la ESFL está obligada contractualmente a desembolsar recursos por los que no recibirá beneficios equivalentes.

Conclusión

Si una ESFL tiene un contrato de carácter oneroso, ésta reconocerá y medirá la obligación actual resultante del contrato como una provisión.

Ejemplo 3 - Acuerdo de subvención oneroso

Una ESFL está obligada, en virtud de un acuerdo de subvención, a construir diez nuevas instalaciones comunitarias para las comunidades locales de una jurisdicción determinada. Este acuerdo dio lugar a una obligación presente para la ESFL, como beneficiaria de la subvención, de construir las instalaciones. Los fondos para el costo de construcción son proporcionados por el otorgante utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de la firma del acuerdo. La tasa de cambio cambió entre la fecha de firma del acuerdo y la fecha de inicio de las obras de construcción. Los importes proporcionados son un 20% inferiores a los que ESFL esperaba recibir en moneda local. Los importes en moneda local ya no son suficientes para cubrir el costo de construcción.

Existe una obligación actual como resultado de eventos pasados - el acuerdo de subvención requiere que la ESFL desembolsar recursos por los que no recibirá beneficios equivalentes.

Conclusión

El acuerdo de subvención es oneroso, ya que la obligación actual ineludible de la ESFL de construir las nuevas instalaciones comunitarias ahora excede los ingresos de actividades ordinarias que la ESFL recibirá con arreglo al acuerdo de subvención y esta pérdida no se previó cuando la ESFL celebró el acuerdo de subvención. La ESFL reconoce una provisión separada y un gasto, medido como las diferencias entre la obligación actual de construir las instalaciones comunitarias y su derecho a obtener ingresos.

Ejemplo 4 - Garantías

Una subsidiaria comercial de una ESFL (fabricante) ofrece garantías en el momento de la venta a los compradores de su producto. De acuerdo con las condiciones del contrato de venta, el fabricante se compromete a subsanar, por medio de la reparación o de la sustitución de los productos, los defectos de fabricación que se pongan de manifiesto en el transcurso de tres años a partir de la fecha de la venta. Sobre la base de la experiencia, es probable (es decir, hay mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) que se presenten algunas reclamaciones en el periodo de garantía.

Existe una obligación presente como resultado de eventos pasados - el hecho generador de la obligación es la venta del producto con garantía, lo que da lugar a una obligación legal.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación - resulta probable para el conjunto de las garantías.

Conclusión

La ESFL reconocerá una provisión por el importe de la mejor estimación de los costos de reparar los productos en garantía vendidos antes de la fecha sobre la que se informa.

Ilustración de los cálculos:

En 20X0, se venden productos por 1.000.000 de u.m. La experiencia indica que el 90% de los productos vendidos no requieren reparaciones en garantía; el 6% de los productos requieren reparaciones menores que cuestan el 30% del precio de venta; y el 4% de los productos vendidos requieren reparaciones importantes o sustitución que cuestan el 70% del precio de venta. Por tanto, los costos estimados de las garantías son los siguientes:

1.000.000 u.m. × 90% × 0	= 0 u.m.
1.000.000 u.m. × 6% × 30%	= 18.000 u.m.
1.000.000 u.m. × 4% × 70%	= 28.000 u.m.
Total	= 46.000 u.m.

Los desembolsos por reparaciones y sustituciones de productos en garantía vendidos en 20X0 se espera que produzcan lo siguiente al final de cada periodo: el 60% en 20X1, el 30% en 20X2, y el 10% en 20X3. Dado que los flujos de efectivo estimados ya reflejan las probabilidades de las salidas de efectivo y suponiendo que no existen otros riesgos o incertidumbres que deban reflejarse, para determinar el valor presente de esos flujos de efectivo, la entidad utiliza una tasa de descuento “libre de riesgo” basada en bonos del Estado con el mismo plazo que las salidas de efectivo previstas (6% para los bonos a un año y 7% para los bonos a dos y tres años). El cálculo del valor presente, a finales de 20X0, de las salidas de efectivo estimadas con relación a las garantías por los productos vendidos en 20X0 es el siguiente:

Año	Pagos de efectivo esperados (u.m.)	Tasa de descuento	Factor de descuento	Valor presente (u.m.)	
1	60% × 46.000 u.m.	27.600	6%	0,9434 (al 6% para 1 año)	26.038
2	30% × 46.000 u.m.	13.800	7%	0,8734 (al 7% para 2 años)	12.053
3	10% × 46.000 u.m.	4.600	7%	0,8163 (al 7% para 3 años)	3.755
Total					41.846

Ejemplo 5 - Cierre de una división (no se llevará a cabo antes del final del periodo sobre el que se informa)

El 12 de diciembre de 20X0, el órgano de gobierno de una ESFL decidió cerrar sus operaciones en una zona geográfica concreta. Con anterioridad al final del periodo sobre el que se informa (que tuvo lugar el 31 de diciembre del año 20X0), ni se comunicó la decisión a ninguno de los afectados ni se tomó ninguna otra medida para llevar a cabo la clausura decidida.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado – no ha habido ningún suceso que dé lugar a la obligación, y por tanto no existe obligación alguna.

Conclusión

La ESFL no reconocerá una provisión.

Ejemplo 6 - Cierre de una división (comunicación e implementación antes del final del periodo sobre el que se informa)

El 12 de diciembre de 20X0, el órgano de gobierno de una ESFL decidió cerrar sus operaciones en una zona geográfica concreta. El 20 de diciembre de 20X0, el órgano de gobierno acordó un plan detallado para el cierre de las operaciones, se enviaron cartas a los beneficiarios del servicio advirtiéndoles de que este cesaría y de que debían buscar alternativas, y se enviaron notificaciones de despido al personal de las operaciones.

Obligación presente como resultado de eventos pasados - el hecho que da lugar a la obligación es la comunicación de la decisión a los beneficiarios del servicio y a los empleados, lo que da lugar a una obligación implícita a partir de esa fecha, ya que crea una expectativa válida de que se cerrarán las operaciones.

Una salida de recursos que incorpora beneficios económicos en la liquidación - probable.

Conclusión

La ESFL reconoce una provisión al 31 de diciembre de 20X0 por la mejor estimación de los costos incurridos para cerrar las operaciones.

Ejemplo 7 - Recualificación del personal como resultado de cambios en la normativa

El gobierno introduce cambios en la regulación que regula las ESFL. Como resultado de dichos cambios, una ESFL necesitará volver a formar a una gran parte de su plantilla para garantizar el cumplimiento continuo de la normativa. Al final del periodo sobre el que se informa, no se ha llevado a cabo ninguna recualificación del personal.

Obligación presente como resultado de eventos pasados - el cambio regulatorio no impone a la ESFL la obligación de realizar ninguna recualificación. No se ha producido ningún suceso que obligue a reconocer la provisión (la propia capacitación).

Conclusión

La ESFL no reconocerá una provisión.

Ejemplo 8 - Un caso judicial

Un beneficiario del servicio ha demandado a la ESFL, solicitando una indemnización por los daños y perjuicios que supuestamente ha sufrido como consecuencia de un servicio prestado por la ESFL. La ESFL niega su responsabilidad alegando que el beneficiario del servicio no declaró la información requerida en relación con la prestación de los servicios. Hasta la fecha en que el órgano de gobierno autorizó a emitir los estados financieros correspondientes al ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 20X1, los abogados de la ESFL informan de que es probable que no se declare responsable a la ESFL. Sin embargo, cuándo la ESFL prepara los estados financieros correspondientes al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X2, sus abogados informan de que, debido a la evolución del caso, ahora es probable que la ESFL sea declarada responsable:

- (a) a 31 de diciembre de 20X1

Obligación presente resultante de un hecho pasado - a partir de la evidencia disponible, en la fecha de la aprobación de los estados financieros, no existe obligación alguna a consecuencia de sucesos pasados.

Conclusión - No se reconocerá una provisión. La cuestión se revelará como un pasivo contingente, a menos que la probabilidad de salida de recursos se considere remota.

(b) a 31 de diciembre de 20X2

Obligación presente resultante de un hecho pasado - a partir de la evidencia disponible, existe una obligación presente. El evento generador es la prestación de servicio al beneficiario de éste.

Una salida de recursos que incorpora beneficios económicos en la liquidación - probable.

Conclusión - Se reconocerá una provisión por la mejor estimación del importe para cancelar la obligación y el gasto se reconocerá en el excedente o déficit del periodo. No es una corrección de un error de 20X1 porque, según la evidencia disponible en la fecha de aprobación de los estados financieros de 20X1, no se debería haber reconocido ninguna provisión en esa fecha.

ID6 – Arrendamientos

Ejemplos D6 – Arrendamientos

Ejemplo de aplicación del párrafo D6.15(b):

La ESFL X opera en una jurisdicción en la que la previsión de consenso de los bancos locales es que el índice de nivel de general precios, que publica el gobierno, se incrementará en una media del 10% anual durante los próximos cinco años. La ESFL X arrienda un espacio de oficinas a la entidad Y durante cinco años con arreglo a un contrato de arrendamiento operativo. Los pagos por el arrendamiento se estructuran de manera que reflejen la inflación general anual prevista del 10% durante los cinco años del periodo del contrato, como se indica a continuación:

Año 1	100.000 u.m.
Año 2	110.000 u.m.
Año 3	121.000 u.m.
Año 4	133.000 u.m.
Año 5	146.000 u.m.

La ESFL X reconoce un gasto por arrendamiento anual igual a los importes debidos al arrendador.

Si los pagos crecientes no se estructuran con claridad para compensar al arrendador por los incrementos del costo por inflación esperados basados en los índices o estadísticas publicadas, la ESFL X reconoce el gasto por arrendamiento anual de forma lineal: 122.000 u.m. cada año (suma de los importes por pagar según el arrendamiento divididos en cinco años).

Grupo E

Activos no financieros

IE1 – Inventarios.....	149
------------------------	-----

IE1 – Inventarios

Reconocimiento de los inventarios

Elementos de bajo valor

IE1.1 Los párrafos E1.5(a) y (b) permiten a una ESFL no reconocer los elementos donados de bajo valor como los inventarios cuando se reciben. En la Guía de Implementación de C1 *Ingresos de actividades ordinarias* (véanse los párrafos IC1.6 a IC1.16) se ofrece una guía sobre la determinación de si un elemento donado es un elemento de bajo valor.

Ejemplos E1 - Inventarios

Clases de inventarios

Ejemplo 1 - Inventarios percederos donados

La ESFL A opera una clínica médica. Sus inventarios incluyen vacunas contra la gripe. Algunas vacunas se compran y tienen una vida útil típica de un año. Otras vacunas son donadas por proveedores de servicios sanitarios cuando estos no pueden utilizarlas antes de su fecha de caducidad. Estas vacunas tienen una vida útil típica de dos semanas.

La ESFL A ha decidido no aplicar la excepción permitida con respecto a los elementos donados para su distribución y, por lo tanto, reconoce los inventarios tanto de las vacunas compradas como de las donadas.

La ESFL A concluye que, debido a sus requerimientos de uso a corto plazo, la naturaleza de las vacunas donadas es diferente a la de las vacunas compradas. En consecuencia, la identificación de dos clases de inventarios - vacunas contra la gripe compradas y vacunas contra la gripe donadas - evidencia las diferencias entre ambas.

Las vacunas compradas se reconocen inicialmente al costo. Las vacunas donadas se reconocen inicialmente a su valor razonable. El valor razonable de las vacunas refleja su fecha de caducidad y es significativamente inferior al costo de las vacunas compradas. Un análisis de los precios de mercado de la vacuna indica que, una vez que una vacuna tiene una vida útil de 16 semanas o menos, el precio que el mercado está dispuesto a pagar disminuye hasta cero de forma lineal, lo que refleja la creciente probabilidad de que la vacuna no se utilice. Por lo tanto, el valor razonable de una vacuna con una vida útil de dos semanas sería el 12,5% (2/16 semanas) del precio de una vacuna con una vida útil de un año. La ESFL A tiene procesos de control de inventarios para garantizar que se utilicen primero las vacunas con fecha de caducidad más próxima.

El precio de compra de las vacunas es volátil. La ESFL A aplica el modelo del costo promedio ponderado para contabilizar los inventarios adquiridos, ya que considera que este proporciona la información más representativa sobre el valor de las vacunas adquiridas.

La ESFL A aplica el modelo de costo de entrada primero, salida primero para contabilizar los inventarios donados. Esto refleja la naturaleza a corto plazo de las vacunas y, por lo tanto, proporciona la información más representativa sobre el valor de sus vacunas donadas.

La evaluación de la pérdida de potencial de servicio

Ejemplo 2 - Pérdida de potencial de servicio debido a la obsolescencia física

La ESFL B opera un banco de alimentos. La ESFL B compra productos alimenticios para incluir en paquetes de comida y recibe donaciones de alimentos de supermercados y particulares. Dado que las donaciones que recibe son impredecibles, puede tener un excedente de determinados alimentos.

Estos productos alimenticios pueden ver limitado su uso y, por lo tanto, sufrir una pérdida de potencial de servicio debido a su antigüedad a medida que se acercan a su fecha de caducidad. Si la ESFL B tiene más partidas de las requeridas para los paquetes de alimentos, es posible que tenga que venderlas con descuento o proceder a su disposición una vez vencida la fecha de caducidad.

En la fecha de presentación del informe, la ESFL B realizará la evaluación de si alguno de los inventarios que ha comprado ha sufrido una pérdida de potencial de servicio. Esto no incluirá los alimentos que fueron donados, ya que la ESFL B decidió no reconocer estas donaciones. Para aquellos inventarios que tienen el reconocimiento porque se compraron, la ESFL B estima la cantidad de inventarios que no podrá usar en los paquetes de alimentos y ajusta el importe en libros de los inventarios por esta cantidad, ajustada por cualquier ingreso de ventas previsto, y reconoce el gasto correspondiente.

Ejemplo 3 - Pérdida de potencial de servicio debido a la obsolescencia funcional

La ESFL C opera una clínica médica. Sus inventarios incluyen un medicamento que se utiliza para tratar una enfermedad respiratoria. Se requieren varias dosis del medicamento para tratar con éxito la enfermedad.

Se ha desarrollado un nuevo medicamento que tratará con éxito la enfermedad con una sola dosis. Los inventarios del medicamento que posee la ESFL C pueden sufrir una pérdida de potencial de servicio debido a la obsolescencia funcional. Este será el caso si el costo de tratar a los pacientes con el nuevo medicamento es inferior al costo de tratar a los pacientes con el medicamento existente.

En la fecha de presentación del informe, la ESFL C realizará la evaluación de si alguno de sus inventarios ha sufrido una pérdida de potencial de servicio. La ESFL C estima el importe que costaría sustituir sus inventarios del medicamento existente por la cantidad del nuevo medicamento necesaria para tratar al mismo número de pacientes. Si este es inferior al importe en libros de los inventarios del medicamento existente, la ESFL C ajusta a la baja el importe en libros de los inventarios al costo estimado de la cantidad del nuevo medicamento necesaria para tratar al mismo número de pacientes y reconoce el gasto correspondiente.

Ejemplo 4 - Pérdida de potencial de servicio debido a la obsolescencia económica

La ESFL D tiene el objetivo de ayudar a las personas desempleadas de larga duración a encontrar trabajo e imparte cursos de preparación para entrevistas. La ESFL D ha preparado materiales didácticos que se proporcionan a todas las participantes y tiene un inventario suficiente para la duración prevista del curso actual.

Los cursos están subvencionados por el gobierno y, por lo tanto, la ESFL puede ofrecerlos de forma gratuita.

Como resultado de un cambio en la política gubernamental, los cursos ya no están subvencionados por el gobierno. La ESFL D no dispone de recursos suficientes para cubrir todos los costos por sí misma e introduce una pequeña cuota por los cursos para cubrir el costo del alquiler del local y proporcionar el almuerzo.

Debido a la introducción de la pequeña cuota, el número de participantes disminuye y la ESFL D imparte los cursos con menos frecuencia. Como resultado, es probable que la ESFL D no pueda utilizar todos los materiales del curso. En la fecha de presentación, la ESFL D evaluará si alguno de sus inventarios tiene una pérdida de potencial de servicio. La ESFL D estima los importes de materiales didácticos que no podrá usar antes de necesitar volver a desarrollar el curso. La ESFL D ajusta el importe en libros de los inventarios de materiales didácticos en proporción a los importes que, según la estimación, no se utilizarán y reconoce el gasto correspondiente.

Group F

Activos y pasivos financieros

IF1 – Instrumentos financieros.....	153
-------------------------------------	-----

IF1 – Instrumentos financieros

Instrumentos financieros básicos

¿Qué factores debería considerar una ESFL a la hora de determinar la tasa de interés que debe utilizarse cuando es necesario calcular el valor temporal del dinero?

- IF1.1 Una ESFL puede necesitar calcular el valor temporal del dinero, por ejemplo, cuando existe un pasivo financiero que debe liquidarse en un periodo superior a 12 meses. La F1.10 requiere que el valor temporal del dinero se calcule en la fecha de presentación, utilizando la tasa de interés efectiva determinada en el momento del reconocimiento inicial.
- IF1.2 La ESFL necesitará determinar una tasa de interés adecuada para dichos cálculos. Se espera que sea la tasa de interés de mercado de un instrumento similar. Muchas ESFL se financian mediante ingreso de subvenciones y donaciones y no contraen deuda externa. Cuando una ESFL no solicita préstamos, es posible que no tenga la información necesaria para realizar dichos cálculos.
- IF1.3 En estas circunstancias, la ESFL necesitará examinar la información disponible para proporcionar una tasa. Esto podría implicar una revisión de las tasas de interés típicas de los préstamos basadas en la tasa básica bancaria de una jurisdicción. Otros factores incluirán la tasa a la que la ESFL realiza la inversión de sus fondos.

Ejemplos F1 – Instrumentos financieros

Ejemplo 1 – Activos financieros

Para un préstamo a largo plazo concedido a otra entidad, se reconoce una cuenta por cobrar al valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo (incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal) de esa entidad.

Para bienes vendidos a un cliente a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar al importe sin descontar de la cuenta por cobrar en efectivo de esa entidad, que suele ser el precio de la factura.

Para un elemento vendido a un cliente con un crédito a dos años sin intereses se reconoce una cuenta por cobrar al precio de venta en efectivo actual para ese elemento. Si no se conoce el precio de venta en efectivo actual, se puede estimar como el valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo descontado utilizando la tasa (o tasas) de interés de mercado vigente para una cuenta por cobrar similar.

Para una compra en efectivo de las acciones ordinarias de otra entidad, la inversión se reconoce al importe de efectivo pagado para adquirir las acciones.

Para el derecho incondicional a un reembolso o una devolución de los recursos transferidos previamente cuando no se ha cumplido las obligaciones de cumplimiento, se reconoce una cuenta por cobrar por los importes sin descontar del efectivo por cobrar, o el valor de los recursos que se transferirán, del beneficiario de la subvención.

Ejemplo 2 – Pasivos financieros

Para un préstamo recibido de un banco, inicialmente se reconoce una cuenta por pagar al valor presente de la cuenta por pagar en efectivo al banco (por ejemplo, incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal).

Para bienes comprados a un proveedor a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por pagar al importe sin descontar debido al proveedor, que normalmente es el precio de la factura.

En el caso de los importes en efectivo adeudados a los beneficiarios de subvenciones por haber cumplido una obligación de cumplimiento, se reconoce un pasivo por pago de subvenciones al costo amortizado.

En el caso de un contrato de garantía financiera emitido, por ejemplo, a un tercero en nombre de una parte vinculada de la entidad, se reconoce inicialmente un pasivo por la prima recibida más el valor presente de cualquier pago de primas futuras por cobrar, si las hubiera.

Ejemplo 3 - Determinación del costo amortizado de un préstamo a cinco años utilizando el método del tipo de interés efectivo

El 1 de enero de 20X0, una ESFL adquiere un bono por 900 u.m., incurriendo en unos costos de transacción de 50 u.m. Los intereses de 40 u.m. se perciben anualmente, al final del periodo, durante los próximos cinco años (del 31 de diciembre de 20X0 al 31 de diciembre de 20X4). A 31 de diciembre de 20X4, el bono tiene un rescate obligatorio de 1.100 u.m.

Año	Importe en libros comienzo del periodo** u.m.	Ingreso por intereses 6,9584% u.m.	Entrada de efectivo u.m.	Importe en libros al final del periodo** u.m.
20X0	950,00	66,11	(40,00)	976,11
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1.004,03
20X2	1.004,03	69,86	(40,00)	1.033,89
20X3	1.033,89	71,94	(40,00)	1.065,83
20X4	1.065,83	74,17	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	-

* La tasa de interés efectiva de 6,9584% es la tasa que descuenta los flujos de efectivo esperados del bono al importe en libros inicial: $40 \div (1,069584)^1 + 40 \div (1,069584)^2 + 40 \div (1,069584)^3 + 40 \div (1,069584)^4 + 1.140 \div (1,069584)^5 = 950$

**El importe en libros se muestra antes de la provisión para pérdidas crediticias esperadas.

Ejemplo 4 - Transferencia que cumple las condiciones para la baja en cuentas

Una ESFL vende un grupo de sus cuentas por cobrar a un banco por un importe inferior a su importe nominal. La ESFL continúa gestionando los cobros procedentes de los deudores en nombre del banco, incluyendo el envío mensual de estados, y el banco paga a la ESFL una comisión a tasa de mercado por la administración de las cuentas por cobrar. La ESFL está obligada a remitir puntualmente al banco todos los importes cobrados, pero no tiene una obligación con el banco si los deudores se retrasan en el pago o no pagan. En este caso, la ESFL ha transferido al banco sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de las cuentas por cobrar. Por consiguiente, elimina las cuentas por cobrar de su Estado de Situación Financiera (es decir, las da de baja en cuentas) y no muestra ningún pasivo por los importes recibidos del banco. La ESFL reconoce una pérdida calculada como la diferencia entre el importe en libros de las cuentas por cobrar en el momento de la venta y el importe recibido del banco. La ESFL reconoce un pasivo en la medida en que ha cobrado los fondos de los deudores, pero no los ha remitido todavía al banco.

Ejemplo 5 - Transferencia que no cumple las condiciones para la baja en cuentas

Los hechos son los mismos que los del ejemplo anterior, excepto porque la ESFL ha acordado volver a comprarle al banco las cuentas por cobrar del deudor cuyo principal o intereses hayan vencido hace más de 120 días. En este caso, la ESFL ha conservado el riesgo de que los deudores se retrasen en el pago o no paguen - un riesgo significativo con respecto a las cuentas por cobrar. Por consiguiente, la ESFL no trata las cuentas por cobrar como si se hubiesen vendido al banco y no las da de baja en cuentas. En su lugar, trata los importes obtenidos del banco como un préstamo garantizado por las cuentas por cobrar. La ESFL continúa reconociendo las cuentas por cobrar como un activo hasta que se hayan cobrado o dado de baja por incobrables.

Grupo G

Límites de consolidación e información

IG1 – Estados financieros consolidados y separados	157
--	-----

IG1 – Estados financieros consolidados y separados

Ejemplos G1 – Estados financieros consolidados y separados

Ejemplo 1 - Control no relacionado con los derechos de voto

La ESFL A se creó con el fin de mejorar la forma física de una región operando a través de centros deportivos en parques locales. Este programa de gimnasia ha sido aprobado y acordado por la ESFL A. Se han creado ocho asociaciones independientes más pequeñas, constituidas como ESFL, para cada una de las localidades de su región. Las únicas actividades de estas asociaciones independientes son gestionar los centros deportivos dentro de sus parques. Las asociaciones no tienen instrumentos de propiedad, pero cada una de ellas ha creado un órgano de gobierno (comité de gestión local) compuesto por miembros de la comunidad dedicados a mejorar la forma física y miembros con una participación en los parques locales. Para cada ubicación, la creación del órgano de gestión y sus términos de referencia son supervisados por la ESFL A, que también supervisa las operaciones en curso. Existen pequeños equipos de instructores deportivos y un director del centro deportivo que gestionan cada asociación. Los menores de 18 años no pagan, aunque los demás participantes pagan un precio muy subvencionado por el uso de las instalaciones. Las actividades de las ocho asociaciones son:

- (a) el funcionamiento diario de los centros deportivos;
- (b) la gestión de los grupos de personas a las que sus médicos tienen la recomendación de inscribirse en los centros deportivos;
- (c) la decisión sobre el número de miembros que pueden inscribirse con una tarifa subvencionada; y
- (d) el mantenimiento y la conservación de las instalaciones de los centros deportivos y su mejora cuando sea necesario.

Para garantizar que las ocho asociaciones promuevan la mejora de la forma física mediante el uso de los centros deportivos, la ESFL A especifica:

- (a) los tipos de instalaciones y clases que deben estar disponibles;
- (b) la duración de cada actividad para cada grupo que utiliza las instalaciones; y
- (c) los grupos prioritarios para ser miembros debido a que necesitan atención médica.

Los informes de rendimiento se envían mensualmente a la ESFL A, en los que se establecen las actividades que han tenido lugar y las tarifas percibidas. La ESFL A también fija el precio subvencionado para las asociaciones. Todos los ingresos se envían a la ESFL A, que los redistribuye de acuerdo con sus prioridades.

Análisis

La ESFL A tiene la facultad de controlar las actividades y el funcionamiento de cada una de las asociaciones, especificando sus actividades y las personas que utilizan los centros, y obtiene los beneficios de cumplir sus objetivos y las cuotas subvencionadas, incluyendo su redistribución.

Ejemplo 2 - Control y derechos de voto

Tres ESFL (ESFL B, ESFL C y ESFL D) han acordado colaborar y han suscrito un acuerdo por el que cada ESFL tiene un derecho a nombrar a miembros para formar parte de los consejos de las demás ESFL. Los demás miembros del consejo no tienen relación alguna con las demás ESFL. No existen acuerdos entre las ESFL en relación con el ejercicio de su voto y la composición de los distintos Consejos significa que, en ausencia de dicho acuerdo, no existe control conjunto.

El Consejo de la ESFL B está presidido por su fundador, quien se considera que ejerce una mayor influencia sobre las decisiones del Consejo de lo que supondría su único voto. Esta influencia no se extiende a los Consejos de la ESFL C y la ESFL D.

Al preparar sus estados financieros, cada ESFL necesitará evaluar si controla una o más de las otras ESFL, valorando si su participación en los votos de los Consejos correspondientes (a través de la posibilidad de nombrar miembros) le otorga poder sobre las actividades clave de las otras ESFL. Si es así, también evaluará si tiene los demás elementos de control (norma sobre rendimientos variables y capacidad para usar su poder para influir en los rendimientos).

Si la participación de la ESFL en los votos no le otorga control sobre las demás ESFL, la ESFL también considerará si su participación en los votos le otorga una influencia significativa sobre las demás ESFL.

Al hacerlo, necesitará considerar si se necesitará tener en cuenta la influencia del fundador de la ESFL B y, en caso afirmativo, cómo.

Análisis

La ESFL A evalúa si tiene control o influencia significativa sobre la ESFL B y la ESFL C. No es necesario tener en cuenta la influencia de su fundador, ya que dicha influencia solo se extiende a las decisiones tomadas por el Consejo de la ESFL B. No hay influencia sobre las decisiones tomadas por los Consejos de la ESFL C y la ESFL D.

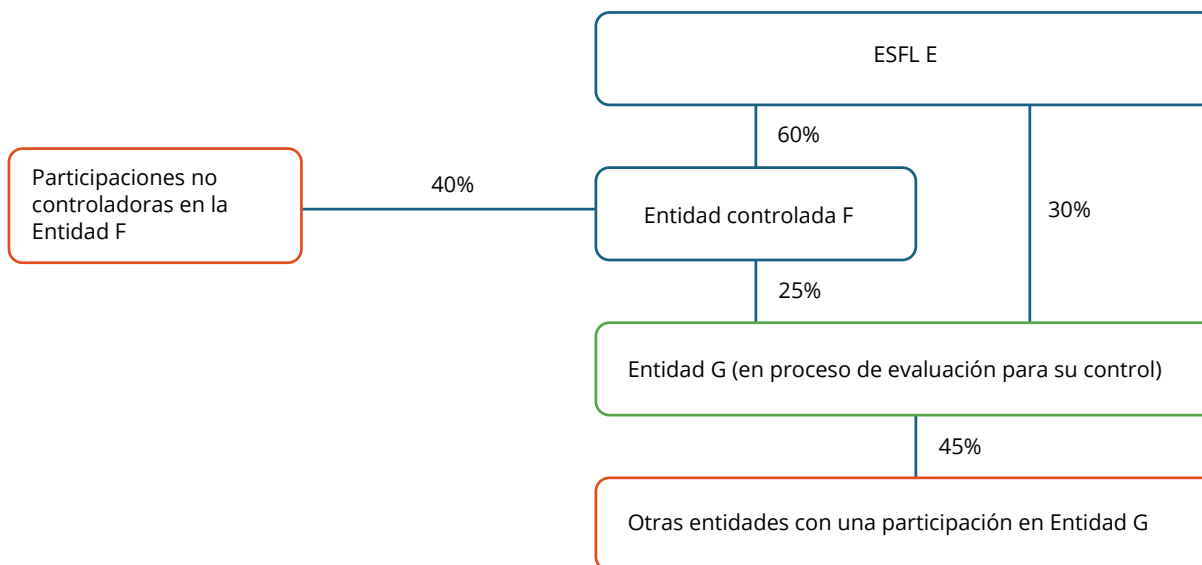
La ESFL B y la ESFL C evalúan si tienen control o influencia significativa sobre la ESFL A. Al evaluar su porcentaje de votos, la ESFL C y la ESFL D necesitarán considerar la influencia del fundador de la ESFL B. Es poco probable que esto suponga un problema si la ESFL C o la ESFL D tienen la mayoría de los derechos de voto, ya que cada una de ellas podría abordar cualquier cuestión relacionada con la influencia nombrando a diferentes miembros del Consejo. Sin embargo, al considerar la influencia significativa, cada ESFL puede necesitar considerar si, aunque su participación en el voto pudiera normalmente ser suficiente para darle una influencia significativa, esta se ve anulada por la influencia del fundador. Al hacerlo, cada ESFL considerará si la influencia del fundador tiene el mismo efecto que un acuerdo entre los miembros del Consejo para votar siempre de forma conjunta.

Ejemplo 3 - Participación indirecta a través de una entidad controlada

La ESFL E tiene participaciones en la Entidad F y necesita determinar si estas participaciones le otorgan el control de la Entidad F. La Entidad F es una entidad con ánimo de lucro creada por varias ESFL para generar rendimientos financieros que respalden sus misiones.

La ESFL E posee directamente el 30% de las acciones de la Entidad F. El 70% restante de las acciones de la Entidad F es propiedad de otras entidades, que incluyen la Entidad G, una entidad con fines lucrativos en la que la ESFL E tiene una participación mayoritaria (60%). La Entidad G posee el 25% de las acciones de la Entidad F. El 45% restante de las acciones es propiedad de otras entidades que no están relacionadas con la ESFL E.

A continuación, se muestran las participaciones en la Entidad F:



Análisis

El párrafo G1.12 señala que “se presume que existe control cuando la ESFL posee, directa o indirectamente a través de entidades controladas, la mayoría de los derechos de voto de una entidad”. Por lo tanto, la ESFL E necesitará determinar si su participación tanto en la Entidad F como en la Entidad G le otorga el control de la Entidad G.

La ESFL E posee el 60% de los derechos de voto en la Entidad F y no hay pruebas de que la ESFL E no tenga uno o más de los elementos de control (poder, exposición a rendimientos variables y capacidad para utilizar su poder para influir en los rendimientos). Por lo tanto, la ESFL E controla la Entidad F. Como consecuencia de este control, la ESFL E incluye la participación de la Entidad F en la Entidad G en la evaluación de si controla la Entidad G.

Incluir esta participación significa que la ESFL E controla el 55% de los derechos de voto de la Entidad G (el 30% directamente y el 25% a través de su control de la Entidad F). A menos que se pueda demostrar claramente que la ESFL E no tiene uno o más de los elementos de control, la ESFL E controla a la Entidad G y debe incluir a la Entidad G en sus estados financieros consolidados.

Cabe señalar que, dado que la ESFL E controla (y, por lo tanto, consolida) entidades que no son de su propiedad exclusiva, sus estados financieros consolidados incluirán participaciones no controladoras. Por ejemplo, la NIC-ESFL requiere que el excedente o déficit del periodo se asigne entre la ESFL y las participaciones no controladoras.

Aunque el control de la Entidad G se determina observando cuántas acciones se controlan efectivamente, a la hora de contabilizar cualquier excedente o déficit del periodo, es la cantidad real de acciones que se poseen la que determina la cantidad que se reconocerá como participación no controladora. Por lo tanto, la ESFL E necesita reconocer las otras participaciones en la Entidad F y la Entidad G. Esto le dará a la ESFL E una participación menor en el excedente o déficit del periodo que la cantidad de acciones que controla.

Por ejemplo, dado que la ESFL E controla la Entidad F, se tiene en cuenta el 100% de las participaciones de la Entidad F en la Entidad G a la hora de la evaluación de su control sobre esta última. Sin embargo, la ESFL E solo posee el 60% de las acciones de la Entidad F y, por lo tanto, solo tiene derecho al 60% de la participación de la Entidad F en el excedente o déficit del periodo de la Entidad G.

En el caso de la Entidad G, la ESFL E asignará el 55% del excedente o déficit del periodo a la participación no controladora. Este 55% comprende un 45% correspondiente a las participaciones no controladoras en la Entidad G y un 10% correspondiente a las participaciones no controladoras en la Entidad F (calculado como un 40% de participación no controladora x un 25% de participación en la Entidad G).

Ejemplo 4 - Fechas de presentación diferentes

La ESFL H tiene su sede en el País X, pero también opera en el País Y. Debido a la normativa del País Y, las operaciones las lleva a cabo la ESFL J, que es una entidad jurídica independiente en acuerdo con la normativa del País Y. La ESFL J es propiedad total de la ESFL H y, por lo tanto, es una entidad controlada.

El periodo financiero sobre el que informa de la ESFL H finaliza el 31 de diciembre. El periodo financiero sobre el que se informa de la ESFL J finaliza el 30 de septiembre, lo cual es un requerimiento legal para las ESFL en el País Y.

El párrafo G1.30 requiere que los estados financieros de la ESFL H y su entidad controlada (ESFL J) utilizados en la preparación de los estados financieros consolidados se elaboren a la misma fecha de presentación (31 de diciembre, fecha de presentación de la ESFL H), a menos que sea impracticable hacerlo.

Análisis

La ESFL J no puede cambiar su periodo financiero sobre el que se informa para que coincida con el de la ESFL H debido a los requerimientos legales del País Y. Por lo tanto, es impracticable que la ESFL H utilice estados financieros preparados en la misma fecha. La ESFL H necesitará consolidar la información financiera de la ESFL J utilizando sus estados financieros más recientes, ajustados por los efectos de transacciones o eventos significativos que ocurran entre la fecha de dichos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

Caso 1: Los sistemas de la ESFL J permiten generar información contable para el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Si los sistemas financieros de la ESFL J le permiten preparar información para el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, la ESFL H debería requerir a la ESFL J que le facilite esta información adicional. Esto puede adoptar la forma de un paquete de información interna y se añadirá a los estados financieros anuales de la ESFL J a 30 de septiembre.

Caso 2: Los sistemas de la ESFL J no permiten elaborar información contable para el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Cuando los sistemas financieros de la ESFL J no le permiten preparar información para el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, la ESFL H debería preparar los estados financieros consolidados utilizando los estados financieros más recientes de la ESFL J, ajustados por los efectos de las transacciones o eventos significativos que se produzcan entre la fecha de dichos estados financieros (30 de septiembre) y la fecha de los estados financieros consolidados (31 de diciembre). Entre los ejemplos de transacciones o eventos significativos se incluyen:

- (a) la compra o venta de un elemento significativo de propiedades, planta y equipo;
- (b) una pérdida por deterioro de valor significativa de un activo o una cuenta por cobrar significativa;
- (c) ingresos de actividades ordinarias o gastos significativos nuevos derivados de nuevos acuerdos de subvención; y
- (d) asunción de pasivos (o modificaciones de éstos).

Grupo H

Reexpresiones e información adicional

IH1 – Información de partes relacionadas.....	162
IH4 – Información complementaria.....	165

IH1 – Información de partes relacionadas

¿Son partes relacionadas los miembros de un órgano de gobierno, como los fideicomisarios o los miembros del consejo?

- IH1.1 Sí. Una característica común de las ESFL en muchas jurisdicciones es que la supervisión y el control de la ESFL no las ejercen en última instancia los directivos que forman parte de su personal, sino un órgano de gobierno independiente formado por personas, a menudo voluntarias, que no son empleadas de la ESFL. Estas personas pueden denominarse fideicomisarios, miembros del consejo o similares.
- IH1.2 El hecho de que una persona esté empleada por la ESFL o no, es irrelevante a la hora de decidir si es una parte relacionada según la H1 *Información de partes relacionadas*. Si esas personas ejercen la supervisión y tienen la capacidad de controlar o ejercer una influencia significativa sobre la ESFL, entonces son partes relacionadas y se les aplica la información a revelar de la H1.

¿Es un Director de una ESFL una parte relacionada?

- IH1.3 Sí. Las partes relacionadas incluyen a todas las personas que conforman el órgano de gobierno y al personal clave de la gerencia. Estas personas tienen autoridad y responsabilidad para planificar, remitir y controlar las actividades de la ESFL, directa o indirectamente, y, dadas las funciones que desempeñan, esto incluirá a los fideicomisarios o a cualquier director (ejecutivo o de otro tipo) de la ESFL.

¿Se consideran transacciones entre partes relacionadas las transacciones entre ESFL con miembros del órgano de gobierno relacionados?

- IH1.4 Sí. Las ESFL suelen tener un órgano de gobierno independiente que ejerce su autoridad, separado de los directivos ejecutivos. Los miembros de dichos órganos de gobierno pueden estar vinculados a sus homólogos, por ejemplo, con financiadores u otras ESFL, lo cual es habitual en el sector para aprovechar la cooperación. Las transacciones entre ESFL con miembros del órgano de gobierno relacionados son transacciones con partes relacionadas. Esto se debe a que estas conexiones pueden influir en la toma de decisiones y es importante que los usuarios de los estados financieros sean conscientes de estas relaciones para comprender su posible impacto.

¿Cuál es el requerimiento de información a revelar de la remuneración de los miembros del órgano de gobierno?

- IH1.5 Si bien en algunas jurisdicciones no es legal remunerar a los miembros del órgano de gobierno, en otras puede ser una práctica habitual hacerlo. En todas las ocasiones, esta información a revelar es necesaria para demostrar transparencia y evitar posibles conflictos de intereses. La información a revelar debería incluir detalles de la remuneración del personal, otros beneficios o empleo y gastos reclamados por los miembros del órgano de gobierno. En el caso de los miembros del órgano de gobierno que también son empleados, los requerimientos de información a revelar del H1.10 están alineados con el enfoque de las prestaciones a corto plazo para los empleados descrito en el D4.39. Se recomienda a los miembros del órgano de gobierno que no sean empleados que sigan un formato de información a revelar similar.

IH1.6 El formato de información a revelar debería describir claramente los detalles de la remuneración de los miembros del órgano de gobierno, distinguiendo entre la naturaleza de su trabajo y su función de gobierno. Debería incluir los requerimientos descritos en H1.10 o D4.39, garantizando la claridad en la estructura y el pago de las remuneraciones.

¿Por qué las transacciones con partes relacionadas con entidades gubernamentales están exentas de ser reveladas?

IH1.7 El párrafo H1.16 establece exenciones para la información a revelar sobre transacciones con partes relacionadas con entidades gubernamentales. Esta exención se ha establecido para reducir la posible carga que supone informar sobre dichas transacciones. Las ESFL pueden revelar dichas transacciones cuando sea importante para comprender la situación financiera de la ESFL.

¿Debe revelarse toda transacción entre una ESFL y un miembro del órgano de gobierno con arreglo a los requerimientos de información a revelar sobre partes relacionadas?

IH1.8 Una ESFL debería evaluar si una transacción con un miembro del órgano de gobierno es significativa para los estados financieros y si proporciona información relevante para los usuarios de sus estados financieros. Si la transacción es material o con importancia relativa y afecta a la comprensión de la situación financiera de la ESFL, debe revelarse, independientemente de si se realiza en condiciones de plena competencia. Una transacción en condiciones de plena competencia es aquella que se realiza en condiciones comerciales normales, sin influencia indebida de la parte relacionada.

IH1.9 Por consiguiente, si un miembro del órgano de gobierno concede una subvención o realiza una donación, debe revelarse si es material o con importancia relativa. Esto es así incluso si la subvención se realiza en condiciones de mercado y no requiere cambios en las operaciones habituales de la ESFL.

IH1.10 Excepcionalmente, una ESFL no tiene que revelar las transacciones entre un miembro del órgano de gobierno y la ESFL cuando el miembro del órgano de gobierno recibe servicios en las mismas condiciones que otros beneficiarios elegibles. Sin embargo, se requiere revelar la información requerida de los miembros del órgano de gobierno que reciben dichos servicios. Las transacciones derivadas de los servicios prestados a los miembros del órgano de gobierno que no se ajusten a las mismas condiciones que las de otros beneficiarios elegibles deben ser reveladas cuando sean significativas.

IH1.11 Cuando un miembro del órgano de gobierno que recibe servicios en las mismas condiciones que otros beneficiarios elegibles tenga importes pendientes de pago en la fecha de presentación de la información financiera, estos necesitarán ser revelados si el importe adeudado no se ajusta a las condiciones ofrecidas a otros beneficiarios elegibles de los servicios.

IH1.12 Aunque no es obligatorio, se anima a las ESFL a revelar voluntariamente las transacciones de menor cuantía o no significativas cuando estas añadan valor a la comprensión de los usuarios o ayuden a ilustrar prácticas de gobernanza sólidas. Por ejemplo, detallar que los miembros del órgano de gobierno no reciben un trato preferencial en comparación con otros beneficiarios elegibles puede reforzar la confianza de las partes interesadas.

Ejemplos H1 – Información de partes relacionadas

Ejemplo 1 - ESFL de vivienda social

Si un miembro del órgano de gobierno de una ESFL que es suministrador de viviendas sociales también es inquilino, se revelará lo siguiente:

- (a) el nombre del miembro del órgano de gobierno;
- (b) que el miembro del órgano de gobierno es inquilino de la ESFL; y
- (c) cualquier atraso en el pago del alquiler (es decir, importes fuera de los términos estándar como saldo de parte relacionada).

Ejemplo 2 - Becas educativas

Si un familiar directo de un miembro del consejo recibe una beca educativa de la ESFL en las mismas condiciones que otros solicitantes, se necesita revelar esta información, a menos que la beca tenga condiciones diferentes a las que se ofrecen a otros beneficiarios elegibles. Se debe revelar el nombre del miembro del órgano de gobierno y que un familiar del miembro del órgano de gobierno ha recibido una beca educativa.

Ejemplo 3 - Servicios de consultoría

Si un miembro del órgano de gobierno presta servicios de consultoría a la ESFL, incluso a la tasa de descuento, la transacción debe revelarse si es significativa. Debe revelarse el nombre del miembro del órgano de gobierno y el valor del trabajo de consultoría.

IH4 – Información complementaria

Alcance de esta Sección

¿Debe utilizarse la información complementaria H4 cuando no se han emitido declaraciones complementarias, pero una ESFL tiene la intención de hacerlo?

- IH4.1 Cuando se espera que una ESFL prepare y distribuya declaraciones complementarias de acuerdo con la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL - *Información armonizada sobre subvenciones* (Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL), debido a que ha elaborado dichas declaraciones de forma habitual en el pasado, se aplica la información complementaria H4. Esto reconoce que una ESFL puede elaborar o publicar su informe financiero con propósito general antes de emitir declaraciones complementarias.
- IH4.2 Cuando una ESFL aún no ha comenzado a preparar y distribuir habitualmente Estados complementarios, pero tiene previsto hacerlo, le resultaría útil utilizar H4. En estas circunstancias, una ESFL debería considerar la posibilidad de utilizar H4 para el periodo financiero en el que tiene previsto preparar y distribuir sus primeros Estados complementarios.

¿Por qué debe presentarse toda la información en el mismo formato que el Estado complementario?

- IH4.3 La H4 permite a una ESFL basarse en la información ya revelada en los estados financieros con propósito general, siempre que la categoría del Estado complementario se identifique en la información revelada. Sin embargo, una ESFL necesitará presentar información a revelar adicional sobre cualquier dato que no figure ya en los estados financieros y que sea necesario para cumplir con la información del formato del Estado complementario. Este enfoque, aunque reduce la duplicación, dará lugar a que la información se distribuya a lo largo de los estados financieros.
- IH4.4 Alternativamente, una ESFL puede recopilar la información utilizando el formato prescrito para una declaración complementaria en la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL. Esto proporcionará beneficios que incluyen:
- mayor transparencia y rendición de cuentas**, proporcionando una visión financiera integral de las actividades de la ESFL en un solo lugar, lo que vincula más claramente los estados financieros con propósito general con los informes específicos de proyectos o impulsados por donantes;
 - simplificación de la información para los usuarios**, reduciendo la fragmentación de la información al consolidar la información financiera clave en un formato estructurado y accesible,
 - fiabilidad**, al eliminar la necesidad de que los usuarios realicen la identificación de cada dato para crear su propio estado equivalente, lo que puede dar lugar a malentendidos o errores;
 - mejora de las oportunidades de aseguramiento**, ya que la recopilación de la información facilita la conciliación entre los estados financieros con propósito general y los informes específicos de los donantes, lo que favorece la verificación de la auditoría y la integridad financiera;
 - mejora de la comparabilidad**, estando la información en relación con múltiples subvenciones, proyectos y fondos restringidos, lo que permite a las partes interesadas comparar fácilmente la información financiera de diferentes fuentes de financiación.

Información a revela complementaria

¿De dónde procede la información para la declaración complementaria de toda la ESFL?

IH4.5 La figura IH4.1 ilustra las fuentes de información para cumplir el requerimiento de información a revelar.

Figura IH4. – Ilustración de las fuentes de información para cumplir el requerimiento de información a revelar

	Fuentes
Ingresos	
Subvenciones y donaciones	C1.106
Otros ingresos (por tipo)	Todos los demás ingresos. Las informaciones a revelar específicas requeridas por C1.196, F1.51(a) y F1.51(b) (para partidas de ingresos) y D6.23(b), D6.23(e), D6.25, pueden abarcar todas las demás fuentes de ingresos.
Total ingresos	B3.5
Gastos	
Gastos directos	
Empleo	D4.39 proporciona los gastos totales de empleo, pero estos necesitarán dividirse entre directos y de apoyo.
Viajes y dietas	H1.11(b) para los miembros del órgano de gobierno, pero en los demás casos no requerir revelar, salvo en el caso de H4.
Suministros y materiales	Suministros y materiales adquiridos para la realización directa de actividades. Esto incluirá los gastos de inventario que se requiere revelar en E1.27(c), excepto los inventarios utilizados con fines administrativos.
Otros gastos directos, incluidos los servicios externos	Todos los otros gastos, distintos de los gastos directos de empleo, gastos de viaje, suministros y materiales, subvenciones pagar, gastos de apoyo y servicios y donaciones en especie especificados en este cuadro. Información específica requerida por B3.7(b), B3.7(d), D3.19, D4.40, D4.44(e)(ii), D5.17(a) (ii), (iii) y (iv), D6.16(b), D6.26, E2.36(e)(vii) E2.36(e) (viii), E3.13, E4.28(e)(iv), E4.30, E5.34, F1.51 (para partidas de gasto), H1.7 y H1.10(b), pueden ser de utilidad.
Servicios en especie y donaciones en especie	Servicios en especie según el importe reconocido en los ingresos de actividades ordinarias por subvenciones y donaciones C1.106(c), más los servicios en especie o donaciones en especie proporcionados por la ESFL a otras organizaciones.
Subvenciones y donaciones a terceros	D2.60
Costos de apoyo	No se requiere, salvo para H4.
Total gastos	B3.11, D1.2

	Fuentes
Ingresos	
Ganancias/pérdidas por conversión de moneda extranjera	A5.28(a)
Transferencias	B8.26(b)
Otros movimientos financieros	Total de otros cambios que afectan al excedente o déficit global del periodo. La información específica requerida en B3.7(e), B3.7(g), D4.44(d), E2.36(e)(vi), E3.13(d)(ii), E4.28(e)(vi), E6.9(b), F1.51(a) (para cambios en el valor razonable), F1.78(d) y H2.15 puede ser de utilidad.
Cambio en el saldo de la subvención [fondo]	
Saldo de apertura	B8.26(b)
Saldo de cierre	B8.26(b)
[Opcional] Ajuste por el costo del capital e inventario (nota: solo es necesario cuando lo utiliza una ESFL en sus estados financieros complementarios)	
Total de gastos	Por el total de gastos anterior.
Menos: depreciación o amortización cargadas en el total de gastos anterior	E3.13(d), E2.36(e)(vii) E2.36(e)(viii), E4.28(e)(iv)
Más: costo de los elementos de capital adquiridos o producidos	B5.5(a)
Menos: gastos de los inventarios consignados en los gastos totales anteriores	E1.27(c) para el inventario adquirido para realizar actividades directamente
Más: el costo de los elementos de inventario comprados o producidos	No es necesario salvo para H4.
Gastos, que incluye el ajuste [opcional] por los costos de capital y de inventario	Suma de las filas anteriores (gastos totales y ajustes por elementos de inventario y de capital, incluida la depreciación o amortización imputada al periodo).
Saldo de apertura, que incluye el ajuste [opcional] por los costos de capital y de inventario	Saldo de apertura del periodo anterior.
Saldo de cierre, que incluye [opcional] el ajuste por el costo de capital y los inventarios	Saldo de apertura, más el movimiento en el saldo de subvenciones/ fondos del periodo, ajustado por los gastos de los inventarios y la depreciación o amortización y el efectivo usado para comprar o producir inventarios y bienes de capital (tal y como se usa para calcular el gasto, el costo de los inventarios y el costo del capital).

Anexo A - Estados financieros ilustrativos

Anexo A - Estados financieros ilustrativos..... 169

Anexo A - Estados financieros ilustrativos

ESFL A - Estados financieros de una sola entidad

Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X2

Estos estados financieros se han elaborado para ilustrar los requerimientos comunes de la NIC-ESFL para los estados financieros principales y las notas adjuntas.

No ilustran todos los requerimientos de la NIC-ESFL y no para cubrir todas las transacciones ni todos los tipos de ESFL.

La complejidad de los estados financieros de una ESFL dependerá de la complejidad de sus transacciones. En este ejemplo ilustrativo se ha incluido una serie de posibles transacciones de la ESFL para mostrar cómo se podrían aplicar los diferentes requerimientos.

El ejemplo solo ilustra los estados financieros y no incluye un informe narrativo.

No deben utilizarse como lista de verificación, sino como material de referencia para comprender cómo se podrían presentar los requerimientos de la NIC-ESFL.

ESFL A: Estados financieros individuales para el periodo sobre el que se informa que finaliza el 31 de diciembre de 20X2 [B1.10(a) a (c)]

Estado de Ingresos y Gastos

	Nota	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X2 000s u.m.	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 000s u.m.	NIC-ESFL Referencia
				B1.10(d),(e)
Ingresos				
<i>Ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones</i>				C1.106
Subvenciones con sus obligaciones de entrega	4.5	124	0	C1.106(a)
Subvención sin obligaciones de entrega con restricciones	4.6	380	300	C1.106(a)
Subvención sin obligaciones de entrega o restricciones	6	990	1.385	C1.106(a)
Donaciones en especie	7	142	225	C1.106(b), (c)
		1.636	1.910	
<i>Ingresos de actividades ordinarias por bienes y servicios</i>	8	542	580	C1.193
<i>Otros ingresos</i>				
Ingresos por intereses		10	15	F1.51(b)
Total ingresos		2.188	2.505	B3.7(a)
Gastos				B3.11, D1, D1.3
<i>Gastos de operación</i>				
Costos de personal	9	1.216	1.103	B3.11, D1.4
Valor de los servicios proporcionados por voluntarios	7	80	75	B3.11, D1.4
Alquiler, tasas y entidades de servicio público		165	131	B3.11, D1.4
Suministros médicos y servicio		315	335	B3.11, D1.4
Investigación y desarrollo		96	25	B3.11, D1.4
Depreciación y amortización	12	77	45	B3.11, D1.4
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	12	15	-	B3.11, D1.4
Deterioro del valor de los inventarios	13	-	5	B3.11, D1.4
Otros gastos		179	178	B3.11, D1.4
		2.143	1.897	
<i>Subvenciones y donaciones concedidas</i>	10	100	200	D2.60
<i>Otros gastos</i>				

	Nota	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X2	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1	NIC-ESFL Referencia
Gastos por intereses	16,17,18	13	16	B3.7(b), D7.2, F1.51(b)
Gasto por impuestos		-	20	B3.7(d)
Total gastos	11	2.256	2.133	
Excedente/(déficit) operativo		(68)	372	B3.7(f)
(Pérdida)/ganancia por disposición de propiedades, planta y equipo	12	(4)	2	B3.7(g)
Ganancia por diferencias de cambio en moneda extranjera	5	5	-	B3.7(g)
Total (déficit)/excedente		(67)	374	B3.7(i)

Estado de Situación Financiera

	Nota	Al 31 de diciembre de 20X2 000s u.m.	Al 31 de diciembre de 20X1 000s u.m.	NIC-ESFL Referencia B1.10(d),(e)
Activos no corrientes				
Propiedades, planta y equipo	12	1.013	1.080	B2.2 (e)
Activos intangibles	12	50	45	B2.2 (h)
		1.063	1.125	
Activos corrientes				
Inventarios	13	57	50	B2.2(d)
Trabajo en proceso: subvenciones con sus obligaciones de entrega	5	150	-	C1.110
Pago anticipado: activos para el cumplimiento de subvenciones	10	50	-	D2.62
Otras cuentas por cobrar	14	64	32	B2.2 (b)
Efectivo	15	337	729	B2.2 (a)
		658	811	
Total de activos		1.721	1.936	
Pasivos corrientes				
Pasivos: subvenciones con sus obligaciones de entrega	5	18	70	C1.110
Cobros por adelantado	8	48	-	B2.2 (n)
Otros pasivos	16.17	86	243	B2.2 (m), (n)
		152	313	
Pasivos no corrientes				
Aportaciones de los socios	18	45	40	B2.2 (n)
Préstamo a largo plazo	18	250	250	B2.2 (n)
		295	290	
Total de pasivos		447	603	
Activos netos		1.274	1.333	
Fondos				
Fondos no restringidos	4	652	948	B2.2 (v)
Fondos restringidos	4	614	385	B2.2 (u)
Reservas de revaluación		8	-	B2.2 (t)
Activos netos		1.274	1.333	

Estado de Cambios en los Activos Netos

	Nota	Fondos no restringidos	Fondos restringidos	Total de fondos restringidos y no restringidos	Reservas de revaluación	Total activos netos	NIC-ESFL Referencia
		000s u.m.	000s u.m.	000s u.m.	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d),(e)
Saldo de apertura al 1 de enero de 20X1	4	874	85	959	-	959	B4.4
Excedente/(déficit) total del año	4	74	300	374	-	374	B4.3(a)
Saldo de cierre al 31 de diciembre de 20X1	4	948	385	1.333	-	1.333	B4.4
Saldo de apertura al 1 de enero de 20X2	4	948	385	1.333	-	1.333	B4.4
Excedente/(déficit) total del año	4	(301)	234	(67)	-	(67)	B4.3(a)
Ganancias/(pérdidas) de revaluación	12	-	-	-	8	8	B4.3(c)
Movimientos de todos los ingresos y gastos		(301)	234	(67)	8	(59)	B4.3(d)
Transferencias entre fondos	4	5	(5)	-	-	-	B4.3(e)
Saldo de cierre al 31 de diciembre de 20X2	4	652	614	1.266	8	1.274	B4.4

No existieron transferencias entre fondos en 20X1.

Estado de Flujos de Efectivo

Opción del método directo	Nota	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X2 000s u.m.	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 000s u.m.	NIC-ESFL Referencia B5.7(b) B1.10(d),(e)
Actividades de operación				
Cobros procedentes de subvenciones y donaciones	5.6	1.442	1.605	B5.4(a)
Recepción de subvenciones para PPE ³	6	–	150	B5.4(a)
Cobros por bienes y servicios	8	558	560	B5.4(b)
Cobros por ingresos financieros		10	15	B5.16
Costos de personal	9	(1.323)	(1.055)	B5.4(e)
Alquiler, tasas y servicios públicos		(170)	(101)	B5.4(d)
Suministros médicos		(272)	(230)	B5.4(d)
Investigación y desarrollo		(96)	(25)	B5.4(d)
Subvenciones concedidas	10	(150)	(200)	
Pagos por intereses	16	(16)	(16)	B5.16
Pagos por impuestos		(20)	–	B5.4(f)
Otros pagos		(236)	(171)	
Entrada/(salida) neta de efectivo procedente de actividades de operación		(273)	532	B5.3
Actividades de inversión				
Pagos por propiedades, planta y equipo (PPE)	12	(65)	(235)	B5.5(a)
Pagos por los activos intangibles	12	(10)	–	B5.5(a)
Cobros por disposiciones	12	46	52	B5.5(b)
Salida neta de efectivo por actividades de inversión		(29)	(183)	B5.3
Actividades de financiación				
Reembolso de préstamos	16.17	(100)	–	B5.6(d)
Acciones de socios rescatadas	18	–	(5)	B5.6(c)
Acciones de socios emitidas	18	5	15	B5.6(c)
Entrada/(Salida) neta de efectivo de actividades de financiación		(95)	10	B5.3
Movimiento de efectivo		(397)	359	B5.24

³ La NIC-ESFL no especifica la localización de esta partida; una ESFL puede optar por la presentación de esta partida como parte de las actividades de operación o de las actividades de inversión.

Opción del método directo	Nota	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X2	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1	NIC-ESFL Referencia
Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del ejercicio		729	370	B5.24
Movimiento de efectivo y equivalentes de efectivo		(397)	359	B5.24
Diferencias de cambio		5	-	B5.24
Efectivo y equivalentes de efectivo al cierre	15	337	729	B5.24

Estado de Flujos de Efectivo

Opción del método indirecto	Nota	Ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X2 000s u.m.	Año terminado 31 de diciembre de 20X1 000s u.m.	NIC-ESFL Referencia
				B5.7(a) B1.10(d),(e)
Actividades de operación				
Total (déficit)/excedente		(67)	374	B5.8
<i>Ingresos y gastos no monetarios</i>				
Depreciación y amortización		92	45	B5.8(b)
(Ganancia) por cambio de moneda extranjera		(5)	-	B5.8(b)
Donaciones de propiedades, planta y equipo (PPE)		(12)	(80)	B5.8 (b)
Ganancia/(pérdida) por disposición de PPE		4	(2)	B5.8(c)
(Aumento)/disminución de los inventarios	13	(7)	40	B5.8(a)
(Aumento)/disminución de los trabajos en proceso	5	(150)	32	B5.8(a)
(Aumento)/disminución de otros activos corrientes		(82)	(32)	B5.8(a)
Aumento/(disminución) de otros pasivos corrientes		(46)	155	B5.8(a)
Entrada/(salida) neta de efectivo procedente de actividades de operación		(273)	532	B5.3
Actividades de inversión				
Pagos por propiedades, planta y equipo (PPE)	12	(65)	(235)	B5.5(a)
Pagos por los activos intangibles	12	(10)	-	B5.5(a)
Cobros por disposiciones	12	46	52	B5.5(b)
Salida neta de efectivo por actividades de inversión		(29)	(183)	B5.3
Actividades de financiación				
Reembolsos de préstamos	16.17	(100)	-	B5.6(d)
Acciones de socios rescatadas	18	-	(5)	B5.6(c)
Acciones de socios emitidas	18	5	15	B5.6(c)
Entrada /(salida) neta de efectivo por actividades de financiación		(95)	10	B5.3
Movimiento de efectivo		(397)	359	B5.24
Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del ejercicio		729	370	B5.24
Movimiento de efectivo y equivalentes de efectivo		(397)	359	B5.24
Las diferencias de cambio		5	-	B5.24
Efectivo y equivalentes de efectivo al cierre	15	337	729	B5.24

Notas a los estados financieros

Nota1: Información general

La ESFL se creó con el fin de investigar las enfermedades respiratorias y apoyar a las personas y familias que padecen estas enfermedades. La mayor parte de nuestras actividades se llevan a cabo en el País Z, pero también operamos en los Países Y y X. Nuestra sede social se encuentra en 100 Main Street, Capital City, País Z. Nos hemos constituido en acuerdo con los requerimientos legales del País Z.

Nuestro ejercicio financiero va del 1 de enero al 31 de diciembre.

NIC-ESFL
Referencia

B1.11

Nota 2: Información material o con importancia relativa sobre las políticas contables (B6.2(a))

Bases de Preparación

Estos estados financieros se han preparado de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad para Entidades sin Fines de Lucro (NIC-ESFL), según lo dispuesto por el organismo regulador del País Z. Se presentan en las unidades monetarias (u.m.) del País Z.

Todas las cantidades se redondean al millar de u.m. más cercana. El uso de un "0" representa cantidades redondeadas a cero. El uso de "-" representa cantidades nulas. Es posible que las tablas no coincidan en todos los casos debido al redondeo.

Hipótesis de negocio en marcha

Los estados financieros se preparan sobre la hipótesis de entidad en funcionamiento. Véase la Nota 3 para obtener más detalles sobre el juicio utilizado para determinar que la hipótesis de entidad en funcionamiento es la base adecuada.

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones se reconocen de acuerdo con la naturaleza de la subvención o donación.

Cuando se nos requiere cumplir una o más obligaciones de entrega en un acuerdo de subvención, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen a medida que se cumple cada obligación, lo que puede ser a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Los importes recibidos antes de que se cumplan las obligaciones de entrega se presentan como pasivo hasta que se cumpla cada obligación. Los costos incurridos en el cumplimiento de cada obligación de entrega antes de recibir los importes se presentan como trabajo en proceso y se reconocen como gasto cuando se reconocen los ingresos de actividades ordinarias.

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones sin obligaciones de entrega se reconocen cuando tenemos control sobre los ingresos de actividades ordinarias, es decir, cuándo se cobran o se pueden cobrar los importes.

Los ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes y servicios a clientes se reconocen cuando el control del bien o servicio pasa al cliente. Los ingresos de actividades ordinarias se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

B6.4

B1.10 (e)

B1.4

C1.56

C1.69 a C1.105

C1.58 a C1.68

C1.115 a C1.192

Nota 2: Información material o con importancia relativa sobre las políticas contables (continuación)

Servicios recibidos de voluntarios (servicios en especie)

Se reciben servicios de voluntarios para gestionar el servicio de asesoramiento telefónico. Estos servicios son fundamentales para nuestra misión. Los servicios fundamentales para la misión se reconocen como ingresos de actividades ordinarias y gasto en el momento en que se reciben. El tiempo de los voluntarios se valora a su valor razonable, tomando como referencia el salario de mercado de un asesor junior.

Cuando se reciben servicios voluntarios que no son fundamentales para nuestra misión, estos no se reconocen como ingresos de actividades ordinarias y gasto, sino que se revelan en las notas de los estados financieros.

Reconocimiento de subvenciones concedidas a terceros

Las subvenciones concedidas a terceros se reconocen de acuerdo con la naturaleza de la subvención proporcionada.

Las subvenciones concedidas cuando el beneficiario tiene que cumplir sus obligaciones de entrega en el acuerdo de subvención se reconocen a medida que cada obligación queda satisfecha, lo que puede ser a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Los importes pagados antes de que se cumplan las obligaciones de entrega se presentan como pago anticipado hasta que se cumpla cada obligación. Se reconoce un pasivo por las obligaciones de entrega que hayan sido satisfechas, en su totalidad o en parte, antes de que se haya efectuado el pago.

Las subvenciones concedidas cuando el beneficiario no tiene que cumplir sus obligaciones de entrega específicas antes de tener derecho a la subvención se reconocen cuando se pagan los importes.

Impuestos

Las ESFL registradas ante el regulador del País Z están sujetas al impuesto a las ganancias por el excedente generado en el ejercicio financiero. Los déficits de ejercicios anteriores no se trasladan al ejercicio siguiente y no reducen la obligación tributaria. Cuando se registra un excedente en el ejercicio, se reconoce un gasto por impuestos y una cuenta por pagar, y el impuesto se paga en los tres meses siguientes al final del periodo sobre el que se informa, en acuerdo con las leyes pertinentes.

Costos por préstamos

Todos los costos por préstamos se reconocen en el excedente o déficit del periodo en que se incurren.

Propiedades, planta y equipo

Todos los elementos de propiedades, planta y equipo, excepto los terrenos baldíos, se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada. Los terrenos baldíos son revaluados anualmente por un tasador profesional.

A excepción de los terrenos, la depreciación se carga para asignar el costo de los activos menos su valor residual a lo largo de su vida útil estimada, utilizando el método lineal. Los activos se deprecian durante los siguientes periodos:

INPAS
Reference

C1.66

C1.64(c)

D2.4

D2.26 a D2.52

D2.19–D2.25

D8.5

D7.2

E2.16, E2.36(a)

E2.21 a E2.28,
E2.36(b), (c)

Nota 2: Información material o con importancia relativa sobre las políticas contables (continuación)

Edificios: 40 a 60 años

Vehículos: 1 a 10 años

Equipos: 3-6 años

Si existen indicios de que se ha producido un cambio significativo en la vida útil o valor residual de un activo, la depreciación de ese activo se revisa prospectivamente para reflejar las nuevas expectativas.

Activos intangibles

Los activos intangibles están compuestos por software especializado y se reconocen al costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada. Los activos intangibles se amortizan a lo largo de su vida útil cuando tienen una vida finita utilizando el método lineal, o se evalúan para determinar si han sufrido un deterioro cuando tienen una vida útil indefinida. La vida útil de nuestros activos intangibles es de 3 a 10 años.

Deterioro de activos de larga duración

En cada fecha de presentación, se revisan los activos tangibles e intangibles para detectar indicios de que dichos activos hayan sufrido una pérdida por deterioro de valor. Si existe algún indicio de este tipo, se realiza la estimación del valor en uso de cualquier activo afectado y se compara con su importe en libros. Para ello se tiene en cuenta el potencial de servicio del activo. Si el valor estimado en uso es inferior al importe en libros actual, se reduce a su valor estimado en uso y se reconoce inmediatamente una pérdida por deterioro de valor en el excedente o déficit.

Si posteriormente se revierte la pérdida por deterioro de valor, el importe en libros del activo se incrementa hasta el valor estimado revisado de su valor en uso. Sin embargo, el importe en libros no se incrementa por encima de los importes que se habrían tenido si no se hubiera reconocido ninguna pérdida por deterioro de valor para el activo (o grupo de activos relacionados) en ejercicios anteriores. La reversión de una pérdida por deterioro de valor se reconoce inmediatamente en el excedente o déficit del periodo.

Inventarios

Los inventarios mantenidos para la venta se miden al menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta. Los inventarios mantenidos para su distribución a los destinatarios de los servicios sin contraprestación o a una contraprestación simbólica se miden al costo, ajustado por cualquier pérdida de potencial de servicio (el costo ajustado). El costo se calcula aplicando el método de primera entrada, primera salida.

Los inventarios de suministros médicos pueden recibirse a través de donaciones. Estas donaciones suelen tener una vida útil corta y es posible que no se utilicen antes de su fecha de caducidad. Por consiguiente, estos elementos solo se reconocen como ingresos de actividades ordinarias y gastos cuando se distribuyen a los destinatarios del servicio o se utilizan de otro modo. No se reconocen a menos que se utilicen.

Si un elemento del inventario presenta deterioro de valor, su importe en libros se reduce y la pérdida por deterioro se reconoce inmediatamente en el excedente o déficit del periodo. El deterioro de valor de los inventarios se evalúa comparando el importe en libros de cada partida de los inventarios (o grupo de partidas similares) con:

- i. su precio de venta menos el costo de terminación o venta; o
- ii. el costo ajustado, en el caso de los inventarios mantenidos para su distribución sin contraprestación o con una contraprestación simbólica.

INPAS
Reference

E2.29

E4.9
E4.21 a E4.25

E2.29, E4.26,
E5.7 a E5.25

E5.30 a E5.33

E1.7 a E1.9
E1.23

E1.5(b)

E1.24,
E5.2 a E5.5

Nota 2: Información material o con importancia relativa sobre las políticas contables (continuación)

Cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar se miden al costo (es decir, el importe facturado o por facturar), excepto cuando no se espera recibir los importes en el plazo de un año. En tales casos, las cuentas por cobrar se miden al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva.

Préstamos bancarios

Gastos por intereses se reconocen usando el método de la tasa de interés efectiva.

Fondos designados internamente

Nuestro órgano de gobierno puede limitar el uso de fondos que, de otro modo, no estarían restringidos, designándolos para un fin específico. Aunque estos fondos estén asignados, el órgano de gobierno puede revocar sus decisiones en cualquier momento y realizar la transferencia de nuevo al Fondo General. Por lo tanto, se incluyen dentro de los fondos no restringidos.

INPAS
Reference

F1.18, F1.20(a)

F1.20(a)

B8.18

Nota 3: Principales fuentes de incertidumbre en la estimación y juicios críticos

En la aplicación de nuestras políticas contables, se requiere que la gerencia emita juicios para su aprobación por parte del órgano de gobierno (distintos de los relativos a las estimaciones) que tienen un impacto significativo en los importes reconocidos en los estados financieros. Se requiere que el órgano de gobierno realice también estimaciones sobre acontecimientos futuros que puedan afectar a nuestras políticas contables y a los importes informados de activos, pasivos, ingresos y gastos que entrañen un riesgo significativo de provocar un ajuste material o con importancia relativa en los importes en libros de los activos y pasivos durante el próximo ejercicio financiero. Los resultados reales pueden diferir de estas estimaciones. Las estimaciones y los supuestos subyacentes se revisan de forma continua. Cualquier revisión de las estimaciones se reconoce de forma prospectiva.

El órgano de gobierno revisa el riesgo inherente asociado a la dependencia de subvenciones y donaciones, especialmente en el contexto de las tendencias recientes entre los otorgantes, y tiene en cuenta las consideraciones geopolíticas cuando son relevantes. Su capacidad para generar ingresos de actividades ordinarias proporciona resiliencia en el cumplimiento de su misión a largo plazo. El órgano de gobierno ha llegado a la conclusión de que existe suficiente certeza de que se seguirá recibiendo financiación en el futuro previsible y no tiene motivos para dudar de que la viabilidad de nuestras operaciones se vea amenazada. Por lo tanto, los estados financieros se han elaborado sobre la base de la continuidad de las operaciones.

La información sobre los juicios y las estimaciones realizadas en la aplicación de las políticas contables, que tienen los efectos más significativos en los importes reconocidos en los estados financieros, se incluye en las siguientes notas:

INPAS
Reference
B6.6, B6.7

B1.4

Nota 3: Principales fuentes de incertidumbre en la estimación y juicios críticos (continuación)

INPAS
Reference

- **Subvenciones con obligaciones de entrega (Notas 5 y 10)** - las subvenciones (tanto las recibidas como las pagadas) pueden imponer obligaciones de entrega al beneficiario, y los ingresos de actividades ordinarias o gastos solo se reconocen cuando se cumplen dichas obligaciones. El órgano de gobierno ha realizado una evaluación detallada y un examen de las obligaciones de entrega y ha emitido juicios para el reconocimiento de las subvenciones, que incluyen cuándo se reconocen las subvenciones a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Hemos realizado una estimación del porcentaje de la obligación de entrega que se ha cumplido, en los casos en que la subvención se reconoce a lo largo del tiempo. Esto ha requerido la estimación cuidadosa basada en medidas de resultados, como el logro de un objetivo.
- **Activos no corrientes (Nota 12)** - dado que el órgano de gobierno todavía no ha determinado cómo se utilizará el terreno baldío que se nos ha donado, hemos decidido presentar los beneficios económicos en el activo y valorarlo a su valor razonable. Para medir el valor razonable del activo, tal y como se analiza en la Nota 12, el tasador utiliza datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables directa o indirectamente.

Nota 4: Movimiento en fondos

	Saldo de apertura al 1 de enero de 20X2 000s u.m.	Ingresos 000s u.m.	Gastos 000s u.m.	Otros cambios 000s u.m.	Transferencias 000s u.m.	Saldo de cierre al 31 de diciembre de 20X2 000s u.m.	NIC-ESFL Referencia B1.10(d),(e)
Fondos restringidos							
<i>Subvenciones con sus obligaciones de entrega</i>							
Estudio longitudinal (a)	-	54	(80)	-	-	(26)	B8.26(b)
Base de datos de investigación	-	70	(75)	5	-	-	B8.26(b)
<i>Subvenciones sin obligaciones de entrega</i>							
Investigación sobre el asma	-	100	(50)	-	-	50	B8.26(b)
Campaña sobre la EPOC	-	230	(30)	-	-	200	B8.26(b)
Desarrollo de las TI	-	50	-	-	-	50	B8.26(b)
Investigación sobre la bronquitis	100	-	(10)	-	-	90	B8.26(b)
Investigación sobre el enfisema	50	-	(10)	-	-	40	B8.26(b)
Equipo	150	-	(30)	-	-	120	B8.26(b)
Otros (b)	85	12	(2)	-	(5)	90	B8.26(b)
Total fondos restringidos	385	516	(287)	5	(5)	614	
Fondos no restringidos							
<i>Fondos designados</i>							
Obras de mejora de capital	250	-	-	-	-	250	B8.26(b)
Desarrollo de las TI	-	-	-	-	100	100	B8.26(b)
<i>Fondo General (b)</i>	698	1.672	(1.969)	(4)	(95)	302	B8.26(b)
Total fondos no restringidos	948	1.672	(1.969)	(4)	5	652	
Total fondos	1.333	2.188	(2.256)	1	-	1.266	
(a) Esperamos que el saldo negativo del acuerdo de subvención para el estudio longitudinal se aborde mediante la financiación que proporcionará el donante en los siguientes periodos sobre los que se informa.							B8.26(d)
(b) La transferencia entre fondos restringidos y no restringidos se refiere a un vehículo cuyo uso restringido ha expirado.							B8.26(c)

<i>[Referencia a NIC-ESFL B8.26(b)]</i>	Saldo de apertura al 1 de enero de 20X1 000s u.m.	Ingresos 000s u.m.	Gastos 000s u.m.	Otros cambios 000s u.m.	Transferencias 000s u.m.	Saldo de cierre al 31 de diciembre de 20X1 000s u.m.	NIC-ESFL Referencia NIC-ESFL Referencia B1.10(d),(e)
Fondos restringidos							
<i>Subvenciones sin obligaciones de entrega</i>							
Investigación sobre la bronquitis	-	100	-	-	-	100	B8.26(b)
Investigación sobre el enfisema	-	50	-	-	-	50	B8.26(b)
Equipo	-	150	-	-	-	150	B8.26(b)
	85	-	-	-	-	85	B8.26(b)
Total fondos restringidos	85	300	-	-	-	385	
Fondos no restringidos							
<i>Fondos designados</i>							
Obras de mejora de capital	250	-	-	-	-	250	B8.26(b)
<i>Fondo General</i>	624	2.205	(2.133)	2	-	698	B8.26(b)
Total fondos restringidos	874	2.205	(2.133)	2	-	948	
Total fondos	959	2.505	(2.133)	2	-	1.333	

Nota 5: Ingresos de actividades ordinarias con obligaciones de entrega**Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el año**

	20X2	20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d),(e)
Estudio longitudinal (a)	54	-	C1.106(a)
Base de datos de investigación (b)	70	-	C1.106(a)
Total	124	-	

- (a) El 1 de abril de 20X2, el gobierno del País Z nos concedió una subvención de 1.000.000 u.m. para realizar un estudio longitudinal de diez años de duración con el fin de examinar los resultados a largo plazo de la pandemia mundial. El 1 de abril de cada año se pagarán 72.000 u.m. para cubrir los gastos de personal. Se nos pagará el saldo restante cuándo el gobierno del País Z acepte el informe final. Para el ejercicio financiero 20X2, reconocimos ingresos de actividades ordinarias por 54.000 u.m. (9/12 del año) a lo largo del tiempo, ya que se relacionan con el empleo del personal.
- (b) El 1 de diciembre de 20X1 recibimos una subvención de 70.000 x.m. (x.m. es la moneda del País X) del País X para desarrollar una base de datos de investigación. Completamos la base de datos el 30 de junio de 20X2. Una variación en la tasa de cambio entre la fecha de recepción y la fecha de cumplimiento de la obligación de entrega dio lugar a una ganancia por cambio de divisas de 5.000 u.m.

Pasivos por obligación de entrega

	Base de datos de investigación	Estudio longitudinal	C1.110 B1.10(d), (e)
	000s u.m.	000s u.m.	
Saldo a 1 de enero de 20X1	-	-	
Importes recibidos antes de cumplir con sus obligaciones	70	-	
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	70	-	
Los importes recibidos antes de cumplir con sus obligaciones	-	72	
Ingresos de actividades ordinarias reconocidos por sus obligaciones cumplidas	(70)	(54)	
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	-	18	

Trabajo en curso

	Impacto de la contaminación	C1.110 B1.10(d),(e)
	000s u.m.	
Saldo a 1 de enero de 20X2	-	
Gastos incurridos en obligaciones de entrega aún no completadas	150	
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	150	

En 20X2 se nos concedió una subvención gubernamental de 300.000 u.m. para investigar el impacto a corto plazo de los altos niveles de contaminación. Esta subvención se pagará una vez que el informe haya sido aceptado por el gobierno. Al final del periodo sobre el que se informa, sus investigadores hicieron la estimación de que el trabajo estaba completado en un 75%. Esperan que el informe sea aceptado en diciembre de 20X3. Hemos incurrido en el costo de 150.000 u.m. y lo hemos incluido como activo por sus obligaciones de entrega (trabajo en proceso). Realizamos la revisión anual del trabajo en proceso para detectar posibles deterioros.

Nota 6: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de subvenciones y donaciones sin sus obligaciones de entrega

Subvenciones y donaciones restringidos

	20X2	20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	C1.106(a) B1.10(d),(e)
Investigación sobre el asma (a)	100	-	B8.26(a)
Investigación sobre la bronquitis (a)	-	100	B8.26(a)
Investigación sobre el enfisema (a)	-	50	B8.26(a)
Equipo	-	150	B8.26(a)
Campaña sobre la EPOC (b)	230	-	B8.26(a)
Desarrollo de las TI (a)	50	-	B8.26(a)
Total Subvenciones y donaciones restringidos	380	300	

- (a) La financiación para la investigación sobre el asma, la bronquitis y el enfisema, así como para desarrollar el sitio web, se ha proporcionado a través de subvenciones restringidas. Hemos presentado la financiación de las subvenciones y los gastos asociados en fondos separados (véase la nota 4).
- (b) En septiembre de 20X2 lanzamos la campaña de recaudación de fondos para la investigación relacionada con la enfermedad pulmonar obstructiva crónica (EPOC). Como parte de la campaña, nos comprometimos a usar los fondos recaudados solo para la investigación sobre la EPOC. En consecuencia, hemos consignado los fondos recaudados y los gastos asociados en un fondo separado (véase la nota 4).
- (c) En 20X1, un donante proporcionó fondos para la compra de equipos para la investigación médica. Utilizamos la subvención para financiar la compra de equipos en 20X1 (nota 12).

Subvenciones y donaciones no restringidas

	20X2	20X1	C1.106(a) B1.10(d), (e)
	000s u.m.	000s u.m.	
Subvenciones del gobierno	315	1,135	
Donaciones públicas	675	250	
Total Subvenciones y donaciones no restringidas	990	1,385	

Recibimos subvenciones del gobierno para apoyar nuestros gastos de operación. En 20X1 recibimos una subvención adicional de 900.000 u.m. debido a la pandemia.

Recibimos donaciones públicas a través de diversos medios, además de nuestras campañas con fines específicos. Podemos utilizar estas donaciones para cualquier parte de nuestra misión.

Nota 7: Ingreso - subvenciones y donaciones en efectivo y en especie

	20X2		20X1		NIC-ESFL Referencia
	Con sus obligaciones de entrega 000s u.m.	Sin obligaciones de entrega 000s u.m.	Con sus obligaciones de entrega 000s u.m.	Sin obligaciones de entrega 000s u.m.	
Subvenciones y donaciones:					B1.10(d), (e)
En efectivo	124	1,370	-	1,685	C1.106(a)
Obsequios en especie	-	62	-	150	C1.106(b)
Servicios en especie	-	80	-	75	C1.106(c)
Total subvenciones y donaciones	124	1,512	-	1,910	

Donaciones en especie

	20X2		20X1		NIC-ESFL Referencia
	Ingresos 000s u.m.	Gastos 000s u.m.	Ingresos 000s u.m.	Gastos 000s u.m.	
Terreno baldío (a)	-	-	80	-	C1.106(b)
Medicamentos para el asma (b)	50	50	70	70	C1.106(b)
Consejeros (c)	80	80	75	75	C1.106(c)
Minibús (d)	12	2	-	-	C1.106(b)
Total donaciones en especie	142	132	225	145	

- (a) En 20X1 se donó un terreno para usarse en cualquier objetivo misional. No existen restricciones sobre cómo podemos usar este terreno, y no hemos tenido ninguna decisión sobre si venderse o usarse.
- (b) En 20X2 recibieron 10.000 unidades de medicamentos para el asma donados (20X1: 20.000 unidades). Utilizaron 8.000 unidades de medicamentos, que valoraron con referencia a precio de mercado, el cual se reduce a medida que se acerca la fecha de caducidad. Han incluido los gastos relacionados como parte de los suministros médicos. En la nota 13 (los inventarios) se proporcionan más detalles al respecto.
- (c) Quince (20X1: 15) voluntarios proporcionaron servicios de asesoramiento a lo largo del año. Estos voluntarios operan por turnos supervisados por un miembro del personal. Sus servicios son fundamentales para proporcionar asesoramiento a las personas que padecen enfermedades respiratorias. Por lo tanto, reconocemos el tiempo donado por los voluntarios en los estados financieros.
- (d) Se donó un minibús con un valor de 12.000 u.m. para transportar a los miembros hacia y desde el centro de cuidados de respiro. Se incluye en un fondo restringido junto con otros activos financiados con subvenciones que tienen restricciones. La depreciación de 2.000 u.m. se ha reconocido como gasto en 20X2.

Importes no reconocidos en los estados financieros:

Un investigador extranjero prestó servicios voluntarios durante tres meses en 20X2. Esto no se ha reconocido en los estados financieros. La estimación es que, si este tiempo lo hubiera prestado un investigador local, el costo habría sido de aproximadamente 7.000 u.m.

Nota 8: Ingresos de actividades ordinarias por bienes y servicios***Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el año***

	20X2	20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	
Cuidados de respiro (a)	392	500	B1.10(d), (e) C1.193(a)
Servicios de educación	150	80	C1.193(a)
Total Ingresos de actividades ordinarias por bienes y servicios	542	580	

- (a) Proporcionamos cuidados de respiro a una tarifa subvencionada a los miembros. Los cuidados de respiro se cobran por días. Algunos contratos para clientes antiguos se facturan al final del periodo. Cuando los contratos se facturan al final del periodo, reconocemos un activo por contrato (trabajo en proceso) por una parte del costo (basado en el nivel de subvención) y reconocemos el importe restante a medida que se incurren en los costos incurridos. Transferimos el trabajo en proceso a una cuenta por cobrar una vez finalizado el periodo de cuidados de respiro. En 20X2, se reconocieron 220.000 u.m. (20X1: 200.000 u.m.) en los ingresos de actividades ordinarias por trabajo en proceso. El efectivo recibido fue de 188.000 u.m. (20X1: 200.000 u.m.).
- (b) También ofrecemos cursos de formación y otros servicios educativos relacionados con nuestra misión. Aunque los contratos se negocian de forma individual, todos se cobran según una tarifa diaria acordada, que recopilamos por adelantado antes de proporcionar el servicio.

C1.196

C1.196

Recibos por adelantado

	Cuidados de respiro	Servicios de educación	
	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d), (e)
Saldo a 1 de enero de 20X1	20	-	C1.195(a)
Importes recibidos	280	80	
Importes recibidos como ingresos de actividades ordinarias	(300)	(80)	C1.195(b)
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	-	-	C1.195(a)
Importes recibidos	220	150	
Importes recibidos como ingresos de actividades ordinarias	(172)	(150)	C1.195(b)
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	48	-	C1.195(a)

Nota 9: Costos de personal

	20X2	20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	
Sueldos y salarios	875	750	B1.10(d),(e) D4.39(a)
Impuestos	263	265	
Costos por pensiones	70	60	D4.39(b)
Otros beneficios a los empleados (a)	8	28	D4.39(c), (d)
Total costos de personal	1,216	1,103	

- (a) Otros beneficios a los empleados son bonificaciones únicas otorgadas a miembros del personal por su excelencia. Las bonificaciones en 20X1 fueron más altas, lo que refleja el rendimiento excepcional durante la pandemia mundial.

Nota 10: Subvenciones y donaciones concedidas**Subvenciones concedidas**

	20X2	20X1	
	000s u.m.	000s u.m.	
Subvenciones para la adaptación de viviendas (a)	50	200	B1.10(d),(e) D2.59(a), D2.60
Investigación sobre la contaminación (b)	50	-	D2.59(a), D2.60
Total subvenciones concedidas	100	200	

- (a) Concedimos subvenciones de 50.000 u.m. (20X1: 200.000 u.m.) a personas que calificaban para que compraran equipos que les ayudaran a adaptar sus viviendas para su bienestar continuo.

Pago anticipado - activos de cumplimiento de subvenciones

	Investigación sobre contaminación: País Y (b)	Investigación sobre contaminación: País X	Total	
	000s u.m.	000s u.m.	000s u.m.	
Saldo a 1 de enero de 20X2	-	-	-	B1.10(d), (e) D2.62
Pagos realizados	50	50	100	D2.62
Importes reconocidos como gasto (propósito cumplido)	(50)	-	(50)	D2.62
Saldo a 31 de diciembre de 20X2	-	50	50	D2.62

- (b) En 20X2 firmamos un acuerdo de subvención con la ESFL B del País X y la ESFL C del País Y para llevar a cabo una investigación sobre los efectos a corto plazo de la contaminación en personas con enfermedades respiratorias preexistentes en el País X. Proporcionamos una subvención de 50.000 u.m. tanto a la ESFL A como a la ESFL B. Pagamos las subvenciones cuando se firmaron los acuerdos. La ESFL B no ha cumplido los requerimientos del acuerdo de subvención y no se ha reconocido ningún gasto. Aceptaron el informe de la ESFL C en 20X2 y se ha reconocido el gasto en su totalidad.

Nota 11: Gastos de operación

El Estado de Ingresos y Gastos presenta los gastos por naturaleza.

Costos de recaudación de fondos

Los costos de recaudación de fondos incluyen 30.000 u.m. para los gastos de la campaña pública destinada a recaudar fondos para la investigación sobre el COVID prolongado. Estos costos cubrieron pagos de 20.000 CU (20X1: u.m.0) a una agencia de publicidad por una campaña en las redes sociales, una campaña limitada en medios impresos con un publrreportaje en periódicos locales y una campaña publicitaria limitada en televisión en horarios de menor audiencia. Los 10.000 u.m. restantes (20X1: ju.m.0) corresponden a los costos compartidos de personal basados en los registros de las hojas de asistencia. Los costos de apoyo fueron no materiales o sin importancia relativa. Estos costos se han financiado con las donaciones recibidas de la campaña. En 20X1, gastamos 37.000 u.m. en publicidad, que no estaba relacionada con ninguna campaña específica.

Los gastos de recaudación de fondos también incluyen 5.000 u.m. (20X1: 25.000 u.m.) por el costo de preparación de las solicitudes de subvenciones. Durante el año, se presentaron seis (20X1: diez) solicitudes de subvenciones, cuatro (20X1: tres) de las cuales fueron aceptadas. En ninguno de estos casos pudimos imputar el costo de aplicación a la subvención concedida. Los costos incluyen todas las cuotas de personal compartido basadas en los registros de las hojas de asistencia. Se asignaron 13.000 u.m. (20X1: 11.000 u.m.) se atribuyeron a los costos de recaudación de fondos en general. Estos costos no pudieron imputarse a ninguna de las campañas o subvenciones.

Todos los gastos de recaudación de fondos relacionados con actividades para recaudar donaciones, obsequios, subvenciones y transferencias similares. No tuvimos ninguna actividad comercial ni de gerencia de inversiones para recaudar fondos, por lo que no se incurrió en ningún gasto. Tuvieron beneficios secundarios en términos de sensibilización gracias a la recaudación de fondos, pero estos no pueden cuantificarse sin costos o esfuerzos desproporcionados.

Pérdidas, bajas en cuentas y los pagos inusuales

Durante 20X2, realizamos un pago no contractual a un antiguo empleado. El empleado planteó una reclamación que fue sometida a un proceso de mediación, el cual no tuvo éxito. Nuestro órgano de gobierno decidió resolver la reclamación sin pasar por todo el proceso legal, basándose en los posibles costos y la incertidumbre del resultado. No aceptamos la responsabilidad legal, pero realizamos un pago de 10.000 u.m.

NIC-ESFL
Referencia

D3.19 a D3.21

D3.19 a D3.21

D3.22, D3.23

D1.19 a D1.22

Análisis de gastos adicionales⁴

	20X2	20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d), (e)
Actividades misionales	1,680	1,592	B6.2(c)
Costos de recaudación de fondos	48	73	B6.2(c)
Costos de apoyo	528	468	B6.2(c)
Total gastos	2,256	2,133	B6.2(c)
Las actividades misionales son aquellas que proporcionan directamente un beneficio a quienes usan los servicios proporcionados o aquellas que desarrollan la comprensión de las enfermedades respiratorias y su impacto en las personas y sus familias. Las principales actividades en 20X2 fueron las siguientes:			B6.2(c)
	20X2	20X1	
	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d), (e)
Programa de cuidados de respiro	413	575	B6.2(c)
Servicios de educación y asesoramiento	150	80	B6.2(c)
Investigación sobre enfermedades respiratorias	830	737	B6.2(c)
Investigación relacionada con la pandemia	205	-	B6.2(c)
Otros	82	200	B6.2(c)
Total actividades misionales	1,680	1,592	B6.2(c)
Los costos de apoyo incluyen los costos de los equipos de finanzas, recursos humanos, instalaciones y las TI, de la alta gerencia. Los costos de apoyo solo incluyen aquellos costos que no pueden asignarse directamente a una actividad misional o de recaudación de fondos y son costos que respaldan nuestra operación en su conjunto.			B6.2(c)

⁴ Este análisis de gastos adicionales es opcional. Es un ejemplo de información adicional sobre gastos que puede proporcionar una ESFL. Este tipo de información es útil para comprender el costo de los servicios de cuidados de respiro y los servicios educativos que han estado sujetos a cargos externos.

Nota 12: Activos no corrientes

	Terrenos 000s u.m.	Terrenos (baldíos) 000s u.m.	Construcciones 000s u.m.	Vehículos 000s u.m.	Planta y equipo 000s u.m.	Total PPE* 000s u.m.	Activos intangibles 000s u.m.	NIC-ESFL Referencia B1.10(d),(e)
<i>Costo o valor</i>								
A 1 enero de 20X2	250	80	600	100	500	1,530	60	E2.36(d), E4.28(c)
Incrementos	-	-	-	12	50	62	10	E2.36(e)(i), E4.28(e)(i)
Ganancias/(pérdidas) de revaluación	-	8	-	-	-	8	-	E2.36(e)(iv)
Disposiciones	-	-	-	-	(100)	(100)	-	E2.36(e)(ii), E4.28(e)(ii)
A 31 de diciembre de 20X2	250	88	600	112	450	1,500	70	E2.36(d), E4.28(c)
<i>Depreciación/Amortización acumulada y deterioro de valor</i>								
A 1 enero de 20X2	-	-	(100)	(50)	(300)	(450)	(15)	E2.36(d), E4.28(c)
Depreciación/amortización	-	-	(10)	(10)	(52)	(72)	(5)	E2.36(e)(vii), E4.28(e)(iv)
Deterioro del valor	-	-	-	-	(15)	(15)	-	E2.36(e)(vi), E4.28(e)(v)
Disposiciones	-	-	-	-	50	50	-	E2.36(e)(ii), E4.28(e)(ii)
Saldo de cierre a 31 de diciembre de 20X2	-	-	(110)	(60)	(317)	(487)	(20)	E2.36(d), E4.28(c)
<i>Valor neto en libros</i>								
Saldo traído de ejercicios anteriores a 1 de enero de 20X2	250	80	500	50	200	1,080	45	E2.36(e), E4.28(e)
Trasladado a 31 de diciembre de 20X2	250	88	490	52	133	1,013	50	E2.36(e), E4.28(e)

*Note – PPE = Property, Plant and Equipment

Activos no corrientes con restricciones de uso por parte del otorgante a 31 de diciembre de 20X2

	Terrenos	Terrenos (baldíos)	Buildings	Vehicles	Plant and equipment	Total PPE	INPAS Reference
Importe bruto	-	-	-	17	150	167	E2.37(d)
Depreciación y deterioro de valor	-	-	-	(7)	(30)	(37)	E2.37(d)
Valor neto en libros	-	-	-	10	120	130	E2.37(d)

Medición del valor razonable

Medimos el terreno baldío al valor razonable en el momento del reconocimiento inicial (1 de septiembre de 20X1) y, posteriormente, el 1 de diciembre de 20X2, usando los servicios de los tasadores inmobiliarios profesionales ABC Valoradores, Capital City, País Z. No han existido cambios significativos en el valor del terreno entre el 1 de diciembre de 20X2 y el 31 de diciembre de 20X2.

A4.28 (c), E2.38

El valor razonable del terreno ("baldío") utiliza datos distintos de los precios cotizados que son observables directa o indirectamente y, por lo tanto, se ha clasificado como datos que tienen el uso de nivel 2.

A4.28(b)

	Nivel 1 000s u.m.	Nivel 2 000s u.m.	Nivel 3 000s u.m.	Total 000s u.m.	
Terrenos (baldíos)					B1.10(d), (e)
A 31 de diciembre de 20X2	-	88	-	88	A4.28(a), (b)
A 31 de diciembre de 20X1	-	80	-	80	A4.28(a), (b)

Otra información

Los vehículos incluyen un minibus que nos fue donado en 20X2 para el transporte de los miembros hacia y desde los centros de cuidados de respiro. Este vehículo se limita a ese propósito hasta que ya no pueda funcionar de manera económica. El valor, según la estimación, del minibus cuando fue donado era de 12.000 u.m. y tiene un valor en libros neto de 10.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X2. La restricción de usar de otro vehículo expiró en 20X2. Hemos realizado la transferencia del valor en libros neto (5.000 u.m.) de este vehículo de un fondo restringido al Fondo General.

Recibimos una subvención específica para financiar equipos médicos especializados en 20X2 por valor de 50.000 u.m. (20X1: 50.000 u.m.). Hemos consignado esta subvención como un fondo separado en la Nota 4. La depreciación/amortización acumulada de estos activos es de 11.000 u.m. (20X1: 5.000 u.m.).

En 20X2, se realizó la disposición de activos con un valor en libros neto de 50.000 u.m. (20X: 50 000 u.m.), activos. Recibimos recurso por valor de 46.000 u.m. (20X1: 52.000 u.m.).

Una pieza del equipo resultó dañada durante el transporte en 20X2 y hemos reconocido una pérdida por deterioro de valor de 15.000 u.m. Actualmente no tenemos previsto sustituir el equipo, que se encontraba cerca del final de su vida útil.

Recibimos una donación de una corporación con el fin de desarrollar una nueva aplicación de las TI como parte del desarrollo de sistemas en 20X2. Hemos mostrado las incorporaciones a los activos intangibles como un fondo separado en la Nota 4 de los estados financieros. Esperamos que la aplicación de las TI entre en operación en 20X3 y, por lo tanto, no se ha contabilizado ninguna amortización en 20X2. La amortización de otro software se contabiliza a lo largo de la vida útil de la licencia del software.

E4.28(b), E4.29(a)

Nota 13: Inventarios

	Suministros médicos	Consumibles	Total	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d),(e)
A 1 enero de 20X2	40	10	50	E1.27(b)
Compras	257	25	282	
Donaciones	50	-	50	
Utilizadas	(300)	(25)	(325)	E1.27(c)
A 31 de diciembre de 20X2	47	10	57	E1.27(b)
A 1 enero de 20X1	75	15	90	E1.27(b)
Compras	215	30	245	
Donaciones	70	-	70	
Utilizadas	(320)	(30)	(350)	E1.27(c)
Deterioro del valor	-	(5)	(5)	E1.27(d)
A 31 de diciembre de 20X1	40	10	50	E1.27(b)

Los inventarios se mantienen únicamente para su consumo en la prestación de servicio.

Durante el ejercicio 20X2, tuvimos 2.000 unidades (20X1: 1.000 unidades) de los inventarios donados que se acercan a su fecha de caducidad y no es seguro que podamos usarlos.

Congruente con nuestra política contable para el inventario donado, no se reconocen hasta que se usan y, por lo tanto, no se incluyen entre los inventarios donados a 31 de diciembre de 20X2.

E1.28

Nota 14: Otras cuentas por cobrar

	31 Dic 20X2	31 Dic 20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d), (e)
Cuentas por cobrar a clientes (pendientes de pago durante un mes o menos)	64	32	F1.44
Total otras cuentas por cobrar	64	32	

Nota 15: Efectivo

	31 Dic 20X2	31 Dic 20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d),(e)
Efectivo en cuentas bancarias extranjeras	-	70	B5.24
Efectivo en bancos	337	659	B5.24
Total efectivo	337	729	

Nota 16: Conciliación de los pasivos que surgen de las actividades de financiación

	Préstamo a corto plazo	Préstamo a largo plazo	Total préstamos recibidos	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d),(e)
Saldo a 1 de enero de 20X1	103	250	353	F1.42(e)
Pagos en efectivo	(6)	(10)	(16)	B5.21(a)
Gastos por intereses	6	10	16	B5.21(e)
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	103	250	353	F1.42(e)
Pagos en efectivo	(106)	(10)	(116)	B5.21(a)
Gastos por intereses	3	10	13	B5.21(e)
Saldos a 31 de diciembre de 20X2	-	250	250	F1.42(e)

Nota 17: Otros pasivos corrientes

	31 Dic 20X2	31 Dic 20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d),(e)
Préstamos	-	103	F1.42(e)
Cuentas por pagar	45	92	F1.42(e)
Acumulaciones o devengos	41	48	F1.42(e)
Total otros pasivos corrientes	86	243	

Las cuentas por pagar que vencen en el plazo de un mes. Las acumulaciones o devengo que vencen en un plazo superior a un mes, pero inferior a tres meses.

F1.45

Nota 18: Pasivos no corrientes**Préstamos a largo plazo**

	31 Dic 20X2	31 Dic 20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	B1.10(d),(e)
Saldo a 1 de enero de	250	250	F1.42(e)
Gastos por intereses	10	10	
Intereses pagados	(10)	(10)	
Saldo a 31 de diciembre	250	250	F1.42(e)

En 20X0 se solicitó un préstamo bancario a diez años por valor de 250.000 u.m. a una tasa fija del 4%. El préstamo se reembolsa en 20Y0.

F1.45

Aportaciones de los socios

	31 Dic 20X2	31 Dic 20X1	NIC-ESFL Referencia
	000s u.m.	000s u.m.	
Acciones de los miembros a 1 de enero	40	30	B1.10(d), (e) F1.42(d)
Nuevas acciones	5	15	
Reembolsos	-	(5)	
Acciones de los miembros a 31 de diciembre	45	40	F1.42(d)

Las acciones de los miembros proporcionan a sus tenedores acceso a servicios de cuidados de respiro y educativos, así como el derecho a nombrar miembros para nuestro órgano de gobierno. Las acciones de los miembros no otorgan a sus tenedores ningún derecho sobre los activos netos de la organización. El valor de la acción se reembolsa cuando el tenedor abandona el programa de cuidados de respiro.

Nota 19: Información complementaria

Hemos elaborado estados complementarios que se han elaborado de acuerdo con la Guía Práctica 1 de la NIC-ESFL - Información armonizada sobre subvenciones. Hemos publicado estos estados por separado. A continuación, se presenta la información complementaria de toda la entidad:

	Nota	20X2 000s u.m.	20X1 000s u.m.	NIC-ESFL Referencia B1.10(d),(e)
Ingresos				
Subvenciones y donaciones	4,5,6	1,636	1,910	H4.11(a)
Otros ingresos - ventas de bienes y servicios	8	542	580	H4.11(a)
Otros ingresos - ingresos por intereses		10	15	H4.11(a)
Total ingresos		2,188	2,505	H4.11(a)
Gastos				
Gastos directos				
Empleo		756	691	H4.11(b)
Viajes y dietas		30	25	H4.11(b)
Suministros y materiales		362	417	H4.11(b)
Otros gastos directos, incluidos los servicios externos		400	257	H4.11(b)
Servicios en especie y donaciones en especie	7	80	75	H4.11(b)
Subvenciones y donaciones a terceros	10	100	200	H4.11(b)
Costos de apoyo	11	528	468	H4.11(b)
Total gastos		2,256	2,133	H4.11(b)
Ganancias/pérdidas por conversión de moneda extranjera	5	5	-	H4.11(c)
Otros movimientos financieros	12	(4)	2	H4.11(e)
Cambio en los saldos de los fondos		(67)	374	
Saldo de apertura		1,333	959	
Saldo de cierre		1,266	1,333	
Ajuste por el costo de capital e inventarios				
Gastos totales (anteriores)		2,256	2,133	H4.14, H4.15
<i>Menos: depreciación, amortización cargadas en el total de gastos anteriores</i>		(92)	(50)	H4.14, H4.15
<i>Más: costo de los elementos de capital adquiridos o producidos</i>		75	235	H4.14, H4.15
<i>Menos: gastos de los inventarios consignados en los gastos totales anteriores</i>		(325)	(350)	H4.14, H4.15
<i>Más: el costo de los inventarios comprados o producidos</i>		282	245	H4.14, H4.15
Gastos que incluyen el ajuste por los costos de capital y de inventario		2,196	2,213	H4.14, H4.15
Saldo de apertura que incluye el ajuste por los costos de capital y de inventario		1,253	959	H4.14, H4.15
Saldo de cierre que incluye el ajuste por el costo de capital y los inventarios		1,246	1,253	H4.14, H4.15

NIC-ESFL
Referencia**Nota 20: Pasivos contingentes**

Durante 20X2, un beneficiario del servicio inició un procedimiento tras sufrir una reacción adversa a la medicación administrada durante la prestación de cuidados de relevo. La reclamación asciende a 20.000 u.m.

Hemos recibido asesoramiento jurídico en el sentido de que la reclamación carece de fundamento y la hemos impugnado. No hemos reconocido ninguna provisión en estos estados financieros, ya que consideramos que no es probable que se produzca una pérdida.

D5.18

Nota 21: Hechos posteriores a la fecha de presentación

El 25 de enero de 20X3 se produjo una inundación en el área de almacenamiento del edificio de cuidados de respiro. Esperamos que el costo de la remodelación sea de 36.000 u.m. y que el reembolso del seguro sea de 16.000 u.m.

H3.10

Nota 22: Transacción con partes relacionadas

La remuneración total del personal clave de la gerencia en 20X2 (que incluye salarios y beneficios) fue de 105.000 u.m. (20X1: 98.000 u.m.).

Los miembros del órgano de gobierno no recibieron remuneración ni reembolso alguno por gastos en 20X2 ni en 20X1.

H1.7

H1.9 (b)

Nota 23: Aprobación de los estados financieros⁵

Estos estados financieros fueron aprobados por el órgano de gobierno de la ESFL A y autorizados para emitirse el 10 de marzo de 20X3.

H3.9

⁵ Esta información puede ser presentada como una nota separada, como en este caso, o de otra forma, por ejemplo, mediante una declaración y firma en el estado del rendimiento financiero.



ISBN: 978 1 84508 6 251
© 2025 INPRF
info@inprf.org