

Pronunciamento Final
Mayo de 2023

IPSAS®

*Norma Internacional de Contabilidad del Sector
Público*

NICSP 48, Gastos por Transferencias

IPSASB

**International Public
Sector Accounting
Standards Board®**

Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB®).

El objetivo del IPSASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de contabilidad del sector público de alta calidad y facilitando la adopción e implementación de las mismas, mejorando, de ese modo, la calidad y congruencia de las prácticas contables en todo el mundo y fortaleciendo la transparencia y rendición de cuentas de las finanzas del sector público.

Para la consecución de este objetivo, el IPSASB establece las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y Guías de Prácticas Recomendadas (GPR) para uso de las entidades del sector público, incluyendo gobiernos nacionales, regionales y locales y entidades gubernamentales relacionadas.

Las NICSP hacen referencia a estados financieros con - propósito general (estados financieros) y tienen carácter normativo. Las GPR son pronunciamientos que proporcionan guías sobre buenas prácticas para la preparación de informes financieros con propósito general (IFPG) que no son estados financieros. A diferencia de las NICSP, las GPR no establecen requerimientos. Actualmente, todos los pronunciamientos relacionados con los IFPG que no son estados financieros son GPR. Las GPR no proporcionan guías sobre el nivel de garantía (si lo hubiera) al que debe someterse dicha información.

Las estructuras y procesos que apoyan la actividad del IPSASB® son facilitados por la International Federation of Accountants (IFAC®).

Propiedad intelectual © julio de 2023 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC®). Para información sobre derechos de autor, marcas registradas y permisos, véase [página 63](#).

NICSP 48, Gastos por Transferencias

CONTENIDOS

	Párrafo
Objetivo	1–2
Alcance.....	3–5
Definiciones.....	6–7
Identificación de la transacción de gastos por transferencias	8–9
Acuerdos vinculantes y exigibilidad	10–17
Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes	18–20
Reconocimiento	18
Medición	19–20
Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes.....	21–43
Identificación de los derechos de transferencia	21
Reconocimiento de los gastos por transferencias.....	22–29
Medición	30–43
Presentación	44–61
Fecha de vigencia y transición.....	62–64
Fecha de vigencia.....	62–63
Transición	64
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con las EFG	

Objetivo

1. **El objetivo de esta Norma es establecer los principios que debe aplicar un suministrador de transferencias (una entidad) para informar de forma útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los gastos y flujos de efectivo derivados de las transacciones de gastos por transferencias**
2. Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta Norma:
 - (a) requiere que una entidad considere los términos de la transacción y todos los hechos y circunstancias relevantes para determinar el tipo de transacción de gastos por transferencias; y
 - (b) establece los requerimientos contables para la transacción de gastos por transferencias.

Alcance

3. La entidad que elabore y presente estados financieros según la contabilidad de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los gastos por transferencias, tal como se definen en esta Norma, incluyendo los gastos por transferencias incurridos por transferencias de capital.
4. **Esta Norma no es aplicable a:**
 - (a) **a los arrendamientos, tal como se definen en la NICSP 43, *Arrendamientos*;**
 - (b) **aportaciones de, y distribuciones a, propietarios;**
 - (c) **acuerdos de concesión de servicios según se definen en la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*;**
 - (d) **beneficios a los empleados según se definen en la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*;**
 - (e) **instrumentos financieros, incluidos los préstamos en condiciones favorables, según se definen en la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*;**
 - (f) **beneficios sociales tal y como se definen en la NICSP 42, *Beneficios Sociales*;**
 - (g) **contratos de seguros (véase la norma contable internacional o nacional que trata de los contratos de seguros);**
 - (h) **pagos basados en acciones (véase la norma contable internacional o nacional que trata de los pagos basados en acciones); e**
 - (i) **impuestos a las ganancias (véase la norma contable internacional o nacional que trata de los impuestos a las ganancias).**
5. Un acuerdo vinculante puede estar parcialmente dentro del alcance de esta Norma y parcialmente dentro del alcance de otras Normas:
 - (a) Si las otras Normas especifican cómo reconocer por separado o medir inicialmente una o más partes del acuerdo vinculante, entonces la entidad aplicará primero los requerimientos de separación o medición de esas Normas. La entidad excluirá de la contraprestación de transferencia u otra transferencia de recursos el importe de la parte (o partes) del acuerdo

vinculante que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 18 a 43 para contabilizar el importe de la contraprestación de transferencia u otra transferencia de recursos que permanezca (si existe); y

- (b) si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del acuerdo vinculante, entonces la entidad aplicará esta Norma a la totalidad del acuerdo vinculante.

Los párrafos GA2 y GA3 proporcionan una guía sobre el alcance de esta Norma.

Definiciones

- 6. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Desde la perspectiva de un suministrador de transferencias, una **transferencia de capital** es una salida de efectivo u otro activo que surge de un acuerdo vinculante con la especificación de que el receptor de la transferencia adquiere o construye un activo no financiero que será controlado por el receptor de la transferencia. (El párrafo GA53 proporciona una guía adicional).

La **contraprestación independiente** es el importe que una entidad pretende compensar al receptor de la transferencia por satisfacer cada una de sus obligaciones en un acuerdo vinculante.

A efectos de esta Norma, la **contraprestación por transferencia** representa el importe total de los recursos que una entidad espera transferir.

Un **gasto de transferencia** es un gasto que surge de una transacción, distinta de los impuestos, en la que una entidad proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad (que puede ser un individuo) sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio (párrafos 8 y 9 proporcionan una guía adicional).

Una **obligación de transferencia** es la obligación de una entidad, en un acuerdo vinculante, de transferir recursos de una manera determinada.

Un **pasivo por obligación de transferencia** es el pasivo reconocido por la existencia de una o más obligaciones de transferencia derivadas de un acuerdo vinculante.

Un **suministrador de transferencias** es una entidad que proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

Un **receptor de transferencias** es una entidad que recibe un bien, servicio u otro activo de otra entidad sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a dicha entidad.

Un **derecho de transferencia** es el derecho exigible de una entidad a que el receptor de la transferencia satisfaga su obligación de la manera especificada en un acuerdo vinculante o afronte las consecuencias especificadas en el acuerdo vinculante.

Un **activo por derecho de transferencia** es el activo reconocido por la existencia de uno o más derechos de transferencia derivados de un acuerdo vinculante.

- 7. Los siguientes términos se definen en la NICSP 47, *Ingresos*:

- (a) acuerdo vinculante;

- (b) obligación de cumplimiento;
- (c) impuestos; y
- (d) tercero beneficiario.

Una obligación implícita se define en la NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

Gastos se definen en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Los párrafos GA4 a GA9 proporcionan una guía adicional sobre las definiciones de esta Norma.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en dichas Normas, y se reproducen en el *Glosario de términos definidos* publicado por separado.

Identificación de la transacción de gastos por transferencias

8. **Una entidad contabiliza una transferencia en función de si la transacción da lugar o no al reconocimiento de un activo. Cuando una transferencia da lugar al reconocimiento de un activo, éste se da de baja en cuentas cuando (o a medida que) se extinguen los derechos de la entidad derivados del acuerdo de transferencia.¹ Para las transferencias que no dan lugar al reconocimiento de un activo, se reconoce un gasto de transferencia:**
- (a) cuando la entidad pierde el control de los recursos transferidos; o
 - (b) cuando la entidad ha incurrido en la obligación de transferir recursos y reconoce un pasivo por dicha obligación.

La identificación de si la transacción surge de un acuerdo vinculante influye en esta determinación, ya que los derechos y obligaciones de un acuerdo vinculante proporcionan inputs para la evaluación de los criterios de reconocimiento de activos y para determinar si existe una obligación de transferir recursos.

9. La entidad aplicará la guía sobre reconocimiento y medición de esta norma como se indica a continuación:
- (a) Los gastos por transferencias procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes (en lo sucesivo denominados gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes) se contabilizan utilizando los párrafos 18 a 20; y
 - (b) los gastos por transferencias procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes (en adelante, gastos por transferencias con acuerdos vinculantes) se contabilizan utilizando los párrafos 21 a 43.

El párrafo GA10 proporciona una guía sobre la identificación de la transacción de gastos por transferencias.

¹ El activo puede darse de baja en cuentas en un momento dado o a lo largo de un periodo de tiempo dependiendo de las condiciones del acuerdo.

Acuerdos vinculantes y exigibilidad

10. **Para que un acuerdo sea vinculante, debe ser exigible por medios legales o equivalentes. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre y cuando el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante y responsabilizar a las partes del cumplimiento de las obligaciones señaladas.**
11. Al determinar si un acuerdo es exigible, una entidad considera la esencia más que la forma legal del acuerdo. La evaluación de si un acuerdo es exigible se basa en la capacidad de una entidad para hacer cumplir los términos y condiciones especificados del acuerdo y la satisfacción de las obligaciones declaradas de las otras partes.
12. Un acuerdo vinculante incluye tanto derechos u obligaciones exigibles para dos o más de las partes implicadas. La exigibilidad de los derechos u obligaciones de cada parte dentro del acuerdo vinculante son interdependientes e inseparables.
13. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante puede ser escrito, oral o estar implícito en las prácticas habituales de una entidad o de un sector. Las prácticas y los procesos para establecer acuerdos vinculantes con los receptores de transferencias varían según las jurisdicciones legales, los sectores y las entidades. Además, pueden variar dentro de una misma entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de receptor de la transferencia o de tercero beneficiario, o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). La entidad considerará esas prácticas y procesos a la hora de determinar si un acuerdo con un receptor de transferencias crea derechos u obligaciones exigibles y cuándo lo hace.
14. Un acuerdo vinculante tiene al menos una obligación porque su exigibilidad responsabiliza a la entidad del cumplimiento de las obligaciones señaladas en el acuerdo, y la rendición de cuentas impone pocas o ninguna alternativa realista para que la entidad evite la transferencia de recursos.
15. Cuando el acuerdo vinculante sea totalmente insatisfecho, una entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o gasto asociado con el acuerdo vinculante. El reconocimiento de los activos, pasivos y gastos comienza cuando una de las partes del acuerdo vinculante empieza a satisfacer sus obligaciones derivadas del mismo.
16. Un acuerdo vinculante se considera totalmente insatisfecho si se cumplen los dos criterios siguientes:
 - (a) la entidad aún no ha pagado, ni está obligada a pagar, ninguna contraprestación al receptor de la transferencia por el hecho de que éste satisfaga cualquiera de sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante; y
 - (b) el receptor de la transferencia no ha comenzado a satisfacer ninguna de sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante.

los párrafos - proporcionan una guía sobre la exigibilidad y los acuerdos vinculantes.

Combinación de acuerdos vinculantes

17. La entidad combinará dos o más acuerdos vinculantes suscritos al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo receptor de la transferencia (o partes relacionadas del receptor de la

transferencia) y contabilizará los acuerdos vinculantes como un único acuerdo vinculante si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- (a) Los acuerdos vinculantes se negocian como un paquete con un único objetivo;
- (b)

el importe de los recursos a transferir en un acuerdo vinculante depende de la contrapartida o del desempeño del otro acuerdo vinculante; o

- (c) las obligaciones del receptor de la transferencia en virtud de los acuerdos vinculantes (o algunas de las obligaciones del receptor de la transferencia en virtud de cada uno de los acuerdos vinculantes) constituyen un único derecho de transferencia de conformidad con el párrafo 21.

Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes

Reconocimiento

18. **Para los gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes, una entidad reconocerá los gastos como sigue:**

- (a) **en el momento en que surja una obligación implícita o una obligación legal de transferir recursos y dé lugar al reconocimiento de una provisión de conformidad con el párrafo 22 de la NICSP 19. En tales casos, el reconocimiento de la provisión da lugar al reconocimiento de un gasto, y la posterior transferencia de recursos liquida la provisión reconocida; o**
- (b) **si no existe una obligación implícita o legal de transferir los recursos, cuando la entidad deja de controlar los recursos; ésta será normalmente la fecha en la que transfiere los recursos al receptor de la transferencia. En tales casos, la entidad da de baja en cuentas los recursos que deja de controlar de conformidad con otras Normas.**

El párrafo GA30 proporciona una guía sobre la baja en cuentas de los recursos transferidos.

Medición

- 19. **Cuando se reconoce una provisión en la situación descrita por el párrafo 18(a), la provisión se mide inicialmente y posteriormente de acuerdo con los párrafos 44 a 72 de la NICSP 19.**
- 20. **Cuando una entidad reconozca un gasto en el momento en que deje de controlar los recursos, la entidad medirá el gasto por el importe en libros de los recursos transferidos.**

Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

Identificación de los derechos de transferencia

21. **Al inicio de un acuerdo vinculante para transferir recursos, una entidad considerará sus derechos en el acuerdo vinculante e identificará cada derecho de transferencia distinto como:**

- (a) **un derecho a que el receptor de la transferencia satisfaga una obligación que es independiente de la satisfacción de otras obligaciones en el acuerdo vinculante; o**

- (b) **una serie de derechos a que el receptor de la transferencia satisfaga su obligación que tengan sustancialmente las mismas características y riesgos y que tengan el mismo patrón de satisfacción.**

Los párrafos GA31 a GA34 proporcionan una guía sobre la identificación de los derechos de transferencia.

Reconocimiento de los gastos por transferencias

- 22. Cuando (o a medida que) una entidad transfiera recursos de conformidad con un acuerdo vinculante antes de que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones, los recursos transferidos se dan de baja en cuentas y se reconoce un activo por derechos de transferencia por los derechos de transferencia derivados del acuerdo vinculante.

El párrafo GA30 proporciona una guía sobre la baja en cuentas de los recursos transferidos.

- 23. Por el contrario, cuando (o a medida que) un receptor de transferencias satisface sus obligaciones en el acuerdo vinculante antes de que la entidad transfiera los recursos, el acuerdo da lugar a una obligación de transferencia para la entidad. La existencia de una obligación de transferencia da lugar al reconocimiento de un pasivo por obligación de transferencia. También se reconoce un pasivo por obligación de transferencia cuando es más probable que exista una obligación presente de transferir una contraprestación variable (véanse los párrafos 35 a 37).

- 24. **Para los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes, la entidad reconocerá los gastos:**

- (a) **cuando (o a medida que) un activo por derecho de transferencia se dé de baja en cuentas; o**

- (b) **cuando se reconozca un pasivo por obligación de transferencia.**

- 25. La baja en cuentas del activo por derecho de transferencia da lugar a la extinción de los derechos de transferencia de conformidad con los términos del acuerdo vinculante. Para cada derecho de transferencia identificado en el párrafo 21, el derecho de transferencia se extingue cuando (o a medida que) la entidad deja de tener derechos exigibles de conformidad con el acuerdo vinculante.

Los párrafos GA35 a GA49 proporcionan una guía sobre el reconocimiento de los gastos por transferencias.

Baja en cuentas de un activo por derecho de transferencia debido al incumplimiento del destinatario de la transferencia

- 26. Tras el reconocimiento de un activo por derecho de transferencia por parte de la entidad, el receptor de la transferencia puede verse incapaz o no estar dispuesto a satisfacer sus obligaciones conforme al acuerdo vinculante. Cuando la entidad tenga un derecho exigible e incondicional a la recepción de efectivo u otros activos financieros derivados de las condiciones del acuerdo vinculante, del ordenamiento jurídico de la jurisdicción y/o de otras circunstancias, la entidad dará de baja en cuentas el activo por derecho de transferencia y reconocerá un activo financiero. Con posterioridad a su reconocimiento, la entidad medirá el activo financiero de conformidad con la NICSP 41. (Véase el párrafo 43 para las situaciones en las que un activo por derecho de transferencia sigue existiendo pero está deteriorado).

Modificaciones de un acuerdo vinculante

27. Una modificación de un acuerdo vinculante es un cambio en los derechos y obligaciones de un acuerdo vinculante que es aprobado por las partes del acuerdo vinculante. Existe una modificación de un acuerdo vinculante cuando las partes de un acuerdo vinculante aprueban una modificación que, o bien crea nuevos derechos y obligaciones exigibles, o bien cambia los derechos y obligaciones exigibles existentes de las partes del acuerdo vinculante. Una modificación de un acuerdo vinculante puede aprobarse por escrito, por acuerdo verbal o implícitamente por las prácticas habituales de una entidad. Si las partes del acuerdo vinculante no han aprobado una modificación de un acuerdo vinculante, una entidad continuará aplicando esta Norma al acuerdo vinculante original hasta que se apruebe la modificación del acuerdo vinculante.
28. La entidad contabilizará una modificación de un acuerdo vinculante como un acuerdo vinculante independiente si se dan las dos condiciones siguientes:
- el alcance del acuerdo vinculante aumenta, proporcionando a la entidad uno o más derechos de transferencia adicionales (véanse los párrafos GA31 a GA34), porque el receptor de la transferencia acepta una o más obligaciones adicionales, o un aumento de una o más obligaciones existentes; y
 - la contraprestación de la transferencia se incrementa en un importe que pretende reflejar el valor de los derechos de transferencia adicionales compensando al receptor de la transferencia por las obligaciones adicionales o incrementadas asumidas.
29. Si una modificación de un acuerdo vinculante no se contabiliza como un acuerdo vinculante separado de acuerdo con el párrafo 28, la entidad contabilizará la modificación del acuerdo vinculante como si formara parte del acuerdo vinculante original. La entidad determinará los gastos por transferencias acumulados a reconocer en la fecha de la modificación revisando sus estimaciones de la contraprestación de transferencia y el importe de la contraprestación de transferencia asignada a los derechos de transferencia extinguidos y no extinguidos. Las diferencias entre los gastos por transferencias acumulados determinados en la fecha de la modificación y los gastos por transferencias acumulados reconocidos previamente se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de la modificación.

Medición

30. **La entidad considerará los términos del acuerdo vinculante para determinar la contraprestación de la transferencia.** La contraprestación por transferencia es el importe total en libros de los recursos que una entidad ha transferido, o está obligada a transferir, al receptor de la transferencia de conformidad con el acuerdo vinculante e incluye los efectos de la contraprestación variable (véanse los párrafos 35 a 37).
31. **Cuando una entidad transfiera recursos a un receptor de transferencias antes de que éste comience a satisfacer su obligación, la entidad medirá, en el momento del reconocimiento, el activo por derechos de transferencia resultante por el importe en libros total de los recursos que se han transferido de conformidad con el acuerdo vinculante.**
32. **Cuando se reconoce un gasto de transferencia por la extinción de un derecho de transferencia, el gasto de transferencia se mide por el importe de la contraprestación de transferencia que se asigna al derecho de transferencia extinguido de conformidad con el párrafo 38.**

33. **Cuando el receptor de la transferencia ha satisfecho sus obligaciones de cumplimiento y la entidad aún no ha transferido sus recursos según lo requerido por el acuerdo vinculante, la entidad mide su pasivo por obligación de transferencia por el importe total en libros de los recursos que la entidad está obligada a transferir de conformidad con el acuerdo vinculante.**
34. Para determinar la contrapartida de la transferencia, una entidad asumirá que el receptor de la transferencia satisfará sus obligaciones de conformidad con el acuerdo vinculante existente y que el acuerdo vinculante no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación Variable

35. Los recursos requeridos para ser transferidos por un acuerdo vinculante pueden variar para partidas como descuentos, rebajas, reembolsos, créditos, rebajas de precios, incentivos, bonificaciones por desempeño, penalizaciones u otras partidas similares. Los recursos también pueden variar si la obligación de la entidad de transferir los recursos depende de que se produzca o no un evento futuro. Por ejemplo, un importe adicional de fondos puede llegar a ser pagadero al receptor de la transferencia si satisface sus obligaciones en el acuerdo vinculante dentro de un periodo especificado.
36. Para una transacción de gastos por transferencias, la contraprestación variable en un acuerdo vinculante puede dar lugar a un pasivo de calendario o importe inciertos, que cumple la definición de provisión de la NICSP 19.
37. Si la entidad ha determinado que es más probable que no que exista una obligación presente para la transferencia de la contraprestación variable, la entidad estimará un importe de contraprestación variable que se medirá inicialmente y posteriormente de acuerdo con los párrafos 44 a 72 de la NICSP 19.

Asignación de la contraprestación por transferencia a los derechos de transferencia

38. **Cuando un acuerdo vinculante implique múltiples derechos de transferencia distintos, la contraprestación de transferencia se asignará a cada derecho de transferencia distinto para reflejar su contraprestación independiente, ajustada por los importes de la contraprestación variable.**
39. La contraprestación variable acordada en un acuerdo vinculante puede atribuirse a la totalidad del acuerdo vinculante o a derechos de transferencia específicos. La entidad asignará la contraprestación variable como sigue:
 - (a) cuando la contraprestación variable pueda identificarse con uno o más derechos de transferencia, la asignación de la contraprestación variable a esos derechos de transferencia se realizará de conformidad con el párrafo 38; o
 - (b) cuando la contraprestación variable no pueda identificarse con uno o más derechos de transferencia, una entidad asignará la contraprestación variable a todos los derechos de transferencia proporcionalmente a su participación en la contraprestación de transferencia (excluyendo la contraprestación variable que no pueda identificarse con uno o más derechos de transferencia).²

² Esta guía también es aplicable a una parte específica de la contraprestación variable que pueda o no pueda identificarse con uno o más derechos de transferencia.

Los párrafos GA50 y GA51 proporcionan una guía sobre la asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia.

Cambios en la contraprestación de transferencia

40. Tras el inicio del acuerdo vinculante, la contraprestación de transferencia puede cambiar por diversas razones, incluida la resolución de eventos inciertos u otros cambios en las circunstancias que modifiquen el importe de la contraprestación que una entidad está obligada a pagar en el acuerdo vinculante.
41. Para un cambio en la contraprestación de transferencia que no haya surgido de una modificación del acuerdo vinculante, una entidad asignará a los activos por derechos de transferencia y a los pasivos por obligaciones de transferencia del acuerdo vinculante cualquier cambio posterior en la contraprestación de transferencia sobre la misma base que al inicio del acuerdo vinculante. Los importes asignados a un derecho de transferencia extinguido se reconocerán como un gasto, o como una reducción de un gasto, en el periodo en el que cambie la contraprestación de transferencia.
42. La entidad contabilizará un cambio en la contraprestación por transferencia que surja de una modificación del acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 27 a 29

Deterioro de valor de un activo por derecho de transferencia

43. Tras el reconocimiento de un activo por derecho de transferencia por parte de la entidad, el receptor de la transferencia puede llegar a ser incapaz o no estar dispuesto a satisfacer sus obligaciones en virtud del acuerdo vinculante. Cuando esto ocurra, y los términos del acuerdo vinculante, el sistema legal de la jurisdicción, y/o otras circunstancias no apoyen el reconocimiento de un activo financiero como se destaca en el párrafo 29, la entidad evaluará el activo por derecho de transferencia para determinar si ha sufrido un deterioro de valor de conformidad con la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo*.

Presentación

Presentación en el cuerpo de los estados financieros

44. **Para los gastos por transferencias procedentes de transacciones sin acuerdo vinculante, si una entidad reconoce una provisión por una obligación implícita o legal de transferir recursos, la provisión resultante se presentará de acuerdo con los requerimientos de presentación para provisiones de los párrafos 88, 94 y 107 de la NICSP 1.**
45. Para los gastos por transferencias procedentes de transacciones con acuerdos vinculantes, cuando solo una de las partes de un acuerdo vinculante haya cumplido y las otras partes aún no lo hayan hecho, una entidad presentará el acuerdo vinculante en el estado de situación financiera como un activo por derecho de transferencia o un pasivo por obligación de transferencia, basándose en la guía de los párrafos 22 y 23.
46. Una entidad presentará un activo por derecho de transferencia de acuerdo con las guías de presentación para activos por pago anticipado de los párrafos 76, 90, 91 y 94 de la NICSP 1.
47. Cuando un activo por derecho de transferencia haya sido dado de baja en cuentas por incumplimiento y se haya reconocido un activo financiero (véase el párrafo 26), una entidad

presentará el activo financiero de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*.

48. Una entidad presentará un pasivo por obligación de transferencia de acuerdo con la guía de presentación para transferencias por pagar de los párrafos 80 y 88 de la NICSP 1.
49. Como requiere el párrafo 109 de la NICSP 1, una entidad presentará, ya sea en el cuerpo principal del estado del rendimiento financiero o en las notas, un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o en su función dentro de la entidad. El párrafo 111 de la NICSP 1 también requiere la subclasificación de los gastos para destacar los costos y las recuperaciones de costos de determinados programas, actividades u otros segmentos relevantes de la entidad que informa. En el contexto de los gastos por transferencias, el análisis de los gastos por naturaleza da lugar a la presentación de los gastos por transferencias como una partida separada, aunque el análisis de los gastos por función da lugar a la asignación de los gastos por transferencias a los distintos programas o fines para los que se realizaron las transferencias.

El párrafo GA52 proporciona una guía sobre la presentación e incorporación de los gastos por transferencias.

Información a revelar

50. **El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que la entidad revele información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los gastos y flujos de efectivo derivados de las transacciones de gastos por transferencias. Para lograr ese objetivo, la entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre todo lo siguiente:**
 - (a) **gastos por transferencias y saldos relacionados (véanse los párrafos 53 a 58);**
 - (b) **acuerdos de transferencia (véanse los párrafos 59 y 60); y**
 - (c) **los juicios significativos, y los cambios en los juicios, realizados en relación con el reconocimiento de los activos de derechos de transferencia procedentes de transacciones de gastos por transferencias (véase el párrafo 61).**
51. Al efectuar la información a revelar requerida por esta Norma, una entidad considerará los requerimientos de los párrafos 45 a 47 de la NICSP 1 que proporcionan guías sobre materialidad y agregación. No es necesario requerir que se satisfaga un requisito específico de información a revelar de esta Norma si la información no es material o no tiene importancia relativa
52. Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

Gastos por transferencias y saldos relacionados

53. Como se destaca en el párrafo 49, una entidad incorporará los gastos por transferencias en el análisis de gastos requerido por la NICSP 1. Este análisis puede presentarse en el cuerpo principal del estado del rendimiento financiero o revelarse en las notas.

El párrafo GA52 proporciona una guía sobre la presentación e información a revelar de los gastos por transferencias.

54. Además del análisis de los gastos, la entidad proporcionará información cualitativa y cuantitativa sobre las transferencias significativas derivadas de transacciones con y sin acuerdos vinculantes para permitir a los usuarios comprender cómo se gastan los recursos de la entidad en sus programas, actividades y servicios.
55. Cuando un activo por derechos de transferencia se haya dado de baja en cuentas por falta de desempeño y se haya reconocido un activo financiero (véase el párrafo 26), la entidad aplicará los requerimientos de información a revelar para activos financieros de la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.
56. Un pasivo por obligación de transferencia que surge de una obligación de transferir efectivo cumple la definición de pasivo financiero medido al costo amortizado. Por lo tanto, los requerimientos de información a revelar de la NICSP 30 para las cuentas por pagar son aplicables a dichos pasivos.
57. Si se ha reconocido un pasivo por una contraprestación variable (véanse los párrafos 35 a 37), una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar aplicables a las disposiciones de la NICSP 19.
58. Para las transferencias procedentes de transacciones sin acuerdos vinculantes, cuando se reconozca un pasivo por una obligación legal o implícita de transferir recursos, una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar aplicables a las provisiones de la NICSP 19.

Acuerdos de transferencia

59. Una entidad revelará información sobre sus acuerdos vinculantes de transferencia, incluyendo una descripción de lo siguiente:
 - (a) el propósito de los acuerdos vinculantes de transferencia;
 - (b) las condiciones de pago significativas;
 - (c) la naturaleza de los recursos que se han transferido o se transferirán y
 - (d) los riesgos e incertidumbres significativos relacionados con la realización de los activos de los derechos de transferencia.

La información anterior puede agregarse para acuerdos vinculantes que sean de naturaleza similar.

60. Una entidad puede suscribir un acuerdo para una transferencia que no sea un acuerdo vinculante. Para tales acuerdos, una entidad revelará lo siguiente:
 - (a) el propósito de los acuerdos de transferencia;
 - (b) las condiciones de pago significativas, en su caso; y
 - (c) la naturaleza de los recursos que se han transferido o se transferirán.

La información anterior puede agregarse para acuerdos que sean de naturaleza similar.

Juicios significativos, y cambios en los juicios, realizados en relación con el reconocimiento de activos por derechos de transferencia procedentes de transacciones de gastos por transferencias

61. Una entidad revelará los juicios significativos, y los cambios en los juicios, realizados en relación con el reconocimiento de activos por derechos de transferencia procedentes de transacciones con gastos por transferencias. En particular, una entidad explicará la base para el reconocimiento de sus activos por derechos de transferencia.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

62. **Una entidad aplicará esta norma a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 47, *Ingresos*.**
63. Cuando una entidad adopte las NICSP de contabilidad de acumulación (o devengo), tal como se definen en la NICSP 33, Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), a efectos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Transición

64. **Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:**
- (a) de forma prospectiva a las transferencias que tengan lugar en la fecha de aplicación inicial o con posterioridad a la misma, derivadas de transacciones con y sin acuerdos vinculantes; o**
 - (b) de forma retroactiva a cada periodo anterior sobre el que se informe presentado de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.**

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 48.

GA1. Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:

- (a) Alcance (párrafos GA2 y GA·);
- (b) Definiciones (párrafos GA4 a GA9);
- (c) Identificación de la transacción de gastos por transferencias (párrafo GA10);
- (d) Acuerdos vinculantes y exigibilidad (párrafos GA11 a GA29);
- (e) Baja en cuentas de los recursos transferidos (párrafo GA30);
- (f) Identificación de los derechos de transferencia (párrafos GA31 a GA34);
- (g) Reconocimiento de los gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos GA35 a GA49);
- (h) La asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia (párrafos GA50 y GA51); y
- (i) Presentación: presentación e información a revelar (párrafo GA52); y
- (j) Aplicación de los principios a transacciones específicas (párrafos GA53 a GA55).

Alcance (párrafos 3 a 5)

GA2. El alcance de esta Norma se centra en establecer los principios y requerimientos al contabilizar los gastos por transferencias, cuando una entidad suministra un bien, servicio u otro activo a otra entidad sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

GA3. Esta norma no aborda las transacciones en las que una entidad recibe cualquier bien, servicio u otro activo a cambio del bien, servicio u otro activo que transfiere a otra parte. Dichas transacciones se contabilizan de acuerdo con otras Normas.

Definiciones (párrafos 6 y 7)

Acuerdo vinculante

GA4. Una entidad considerará las condiciones de la transferencia, así como todos los hechos y circunstancias relevantes, al aplicar esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a transferencias con características similares y en circunstancias parecidas.

Gastos por transferencias

GA5. Esta Norma define un gasto por transferencia como un gasto derivado de una transacción, distinta de los impuestos, en la que el suministrador de la transferencia (la entidad) proporciona un bien, servicio u otro activo a otra entidad (el receptor de la transferencia, que puede ser una entidad del sector público, una organización sin ánimo de lucro o un particular) sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio.

GA6. Como se destaca en el párrafo ,GA9 un activo por derecho de transferencia no se considera un bien, servicio u otro activo que se recibe directamente del receptor de la transferencia.

Obligación de transferencia y pasivo por obligación de transferencia

GA7. Los acuerdos vinculantes confieren derechos y obligaciones a las partes del acuerdo. Esta Norma se refiere a las obligaciones de la entidad derivadas de un acuerdo vinculante de transferencia de recursos como obligaciones de transferencia. Los pasivos reconocidos por la existencia de una o más obligaciones de transferencia derivadas de un acuerdo vinculante se denominan pasivos por obligaciones de transferencia.

Receptor de transferencias

GA8. Un receptor de transferencias es una entidad (que puede ser una entidad del sector público, una organización sin ánimo de lucro, un particular u otra entidad) que recibe un bien, servicio u otro activo del suministrador de transferencias sin proporcionar directamente ningún bien, servicio u otro activo a esa entidad. Aunque el suministrador de transferencias no proporciona ningún bien o servicio a la entidad, puede proporcionar un bien o servicio a un tercero beneficiario de conformidad con un acuerdo vinculante entre el suministrador de transferencias y la entidad.

Derecho de transferencia y activo de derecho de transferencia

GA9. El derecho de transferencia de una entidad es el derecho exigible a que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones y surge cuando la entidad ha transferido recursos al receptor de la transferencia de conformidad con un acuerdo vinculante antes de que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones dentro del acuerdo vinculante. Un activo por derecho de transferencia no es un bien, servicio u otro activo que vaya a recibir directamente la entidad a cambio de transferir recursos al receptor de la transferencia porque:

- (a) Un activo por derecho de transferencia no es un bien ni un servicio;
- (b) El activo por derecho de transferencia surge debido a las diferencias temporales entre la satisfacción de las obligaciones respectivas en un acuerdo vinculante, no como resultado de ninguna transferencia a la entidad.
- (c) El activo por derecho de transferencia no es una contraprestación que deba proporcionar el receptor de la transferencia a cambio de que la entidad le transfiera recursos. Es el derecho exigible para la satisfacción por parte del receptor de la transferencia de sus obligaciones en el acuerdo vinculante.

Identificación de la transacción de gastos por transferencias (párrafos 8 y 9)

GA10. Esta Norma especifica la contabilización de una transferencia individual. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de transferencias con características similares si la entidad espera razonablemente que los efectos sobre los estados financieros de la aplicación de esta Norma a la cartera no difieran significativamente de la aplicación de esta Norma a las transferencias individuales dentro de esa cartera. Las transferencias sin acuerdos vinculantes y las transferencias con acuerdos vinculantes no tienen características similares y no se contabilizan en la misma cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Acuerdos vinculantes y exigibilidad (párrafos 10 a 17)

Acuerdo vinculante

- GA11. Un acuerdo vinculante es un acuerdo que confiere tanto derechos exigibles como obligaciones a las partes del acuerdo. Cada una de las partes del acuerdo vinculante suscribe voluntariamente el acuerdo y puede hacer valer sus respectivos derechos u obligaciones en el acuerdo.
- GA12. Los acuerdos vinculantes pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo vinculante es, a menudo, pero no siempre, por escrito, en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. El acuerdo vinculante puede surgir de contratos legales o a través de otros medios equivalentes, como mecanismos legales (por ejemplo, a través de la autoridad legislativa o ejecutiva y/o directivas del gabinete o ministeriales). La autoridad legislativa o ejecutiva puede crear acuerdos exigibles, similares a los acuerdos contractuales, ya sea por sí solos o junto con contratos legales entre las partes.
- GA13. De acuerdo con el párrafo 11, la evaluación de si un acuerdo es exigible se basa en la capacidad de una entidad para hacer cumplir los términos y condiciones especificados del acuerdo vinculante y la satisfacción de las obligaciones señaladas por las otras partes. Por consiguiente, las intenciones de una entidad sobre la exigibilidad del acuerdo vinculante no afectan a la existencia de un acuerdo vinculante a menos que estas intenciones hayan sido comunicadas al receptor de la transferencia de tal manera que afecten a la exigibilidad del acuerdo vinculante.
- GA14. Los acuerdos vinculantes confieren tanto derechos como obligaciones a las partes del acuerdo. Esta Norma se refiere a las obligaciones de la entidad como obligaciones de transferencia. La entidad también tiene derechos a que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones. Esta Norma se refiere a estos derechos como derechos de transferencia.

Exigibilidad

- GA15. Los derechos y obligaciones interdependientes de un acuerdo deben ser exigibles para cumplir la definición de un acuerdo vinculante. La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y responsabilizar a las partes implicadas del cumplimiento de las obligaciones señaladas. La entidad debe determinar si un acuerdo es exigible basándose en si la entidad tiene la capacidad de hacer cumplir los derechos y sus obligaciones. La evaluación de la exigibilidad por parte de la entidad se produce al inicio y cuando un cambio externo significativo indica que puede haber un cambio en la exigibilidad de ese acuerdo.
- GA16. Dado que la exigibilidad puede surgir de varios mecanismos, una entidad debe evaluar objetivamente todos los factores relevantes para determinar si un acuerdo es exigible. En algunas jurisdicciones, las entidades del sector público no pueden suscribir obligaciones legales, porque no se les permite contratar en su propio nombre, pero existen procesos alternativos con una eficacia equivalente a la de los acuerdos legales (descritos como ejecutables a través de medios equivalentes). Para que un acuerdo sea exigible a través de "medios equivalentes", se requiere la presencia de un mecanismo de exigibilidad fuera de los sistemas legales, que sea similar a la fuerza de la ley sin ser de naturaleza legal, para establecer el derecho de la entidad a obligar al receptor de la transferencia a completar la obligación acordada o a estar sujeto a remedios por incumplimiento. Del mismo modo, se requiere un mecanismo fuera del sistema legal, que sea similar a la fuerza de la ley sin ser legal por naturaleza, para establecer el derecho del receptor de la transferencia a obligar a la entidad a pagar la contraprestación acordada. Así, una entidad debe

identificar y evaluar todos los factores relevantes considerando los medios legales o equivalentes por los que las partes implicadas hacen cumplir cada uno de los respectivos derechos y obligaciones del acuerdo.

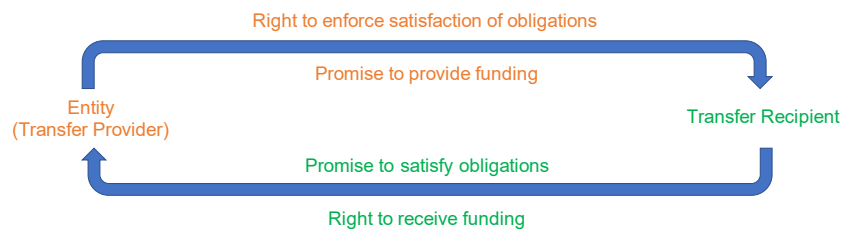
- GA17. En el sector público, un acuerdo es exigible cuando cada una de las partes implicadas puede hacer valer sus respectivos derechos y obligaciones. Un acuerdo es exigible por otra parte si el acuerdo incluye:
- (a) Derechos y obligaciones diferenciados para cada parte implicada; y
 - (b) soluciones en caso de incumplimiento por cualquiera de las partes que puedan hacerse valer a través de los mecanismos de exigibilidad identificados
- GA18. Cuando una entidad evalúa la exigibilidad, debe considerar cómo los mecanismos de exigibilidad identificados imponen consecuencias implícitas o explícitas a cualquier parte o partes que no satisfagan sus obligaciones acordadas en el acuerdo. Si la entidad no es capaz de determinar cómo los mecanismos de exigibilidad identificados al inicio permitirían en esencia a la entidad responsabilizar a las otras partes implicadas del cumplimiento de sus obligaciones declaradas en caso de incumplimiento, entonces el acuerdo no es exigible y no cumple la definición de acuerdo vinculante.
- GA19. La exigibilidad surge de la obligatoriedad por parte de un sistema legal, incluso a través de medios legales (ejecutados en los tribunales de una jurisdicción, así como sentencias judiciales y precedentes jurisprudenciales para cumplir con los términos del acuerdo) o de su cumplimiento a través de medios equivalentes (leyes y regulaciones, incluyendo legislación, autoridad ejecutiva, directivas del gabinete o ministeriales).
- GA20. La autoridad ejecutiva (a veces denominada orden ejecutiva) es una autoridad otorgada a un miembro o a miembros seleccionados de la administración de un gobierno para crear legislación sin la ratificación del parlamento en pleno. Puede considerarse un mecanismo de exigibilidad válido si dicha orden se emitió ordenando a una entidad que satisficiera las obligaciones acordadas en el acuerdo.
- GA21. Las directivas ministeriales y del gabinete pueden crear un mecanismo de exigibilidad entre diferentes departamentos gubernamentales o diferentes niveles de gobierno de la misma estructura gubernamental. Por ejemplo, una directiva dada por un ministro o un departamento gubernamental a una entidad controlada por el Gobierno para que satisfaga las obligaciones acordadas en el acuerdo puede ser exigible. Cada una de las partes debe ser capaz de hacer cumplir tanto los derechos u obligaciones que se les confieren en el acuerdo para cumplir con la definición de un acuerdo vinculante. Cada parte debe tener la capacidad y la autoridad para obligar a la otra parte o partes a satisfacer las promesas establecidas en el acuerdo o para pretender una reparación en caso de que dichas promesas no se satisfagan.
- GA22. Los derechos soberanos son la autoridad para elaborar, modificar y derogar disposiciones legales. Por sí sola, esta autoridad no establece derechos u obligaciones exigibles a efectos de la aplicación de esta Norma. Sin embargo, si el uso de los derechos soberanos se detallara en el acuerdo como medio para exigir el cumplimiento de las obligaciones acordadas por parte de una entidad, esto podría dar lugar a un mecanismo de exigibilidad válido.
- GA23. Un receptor de transferencias puede sentirse obligado a cumplir con sus obligaciones en un acuerdo debido al riesgo de no recibir financiación futura de la entidad. En general, la capacidad de la entidad para reducir o retener la financiación futura a la que el receptor de la transferencia

no tiene derecho en la actualidad no se consideraría un mecanismo de exigibilidad válido en el contexto de esta norma porque no existe ninguna obligación por parte de la entidad de proporcionar dicha financiación. Sin embargo, si el receptor de la transferencia tiene actualmente derecho a financiación en el futuro a través de otro acuerdo vinculante, y los términos de este otro acuerdo vinculante permiten específicamente una reducción de la financiación futura si se infringen otros acuerdos, entonces la reducción potencial de la financiación futura podría considerarse un mecanismo de exigibilidad válido.

- GA24. Al determinar si una reducción de la financiación futura sería un mecanismo de exigibilidad, la entidad aplicará su criterio basándose en los hechos y circunstancias. Los factores clave que pueden indicar que la entidad reduciría la financiación futura en caso de infracción de las promesas realizadas en otro acuerdo vinculante son la capacidad de la entidad para reducir la financiación futura y su historial de hacerlo.
- GA25. Una declaración de finalidad o un anuncio público por parte de una entidad, como el compromiso de un gobierno de gastar dinero o suministrar bienes o servicios de una determinada manera, no es, en sí mismo, un acuerdo exigible a efectos de esta Norma. Tal declaración es de carácter general y no crea un acuerdo vinculante entre una entidad y un receptor de transferencias en virtud del cual ambas partes tengan derechos y obligaciones. Una entidad considerará si tal declaración pública da lugar a una obligación jurídicamente no vinculante (implícita) de conformidad con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

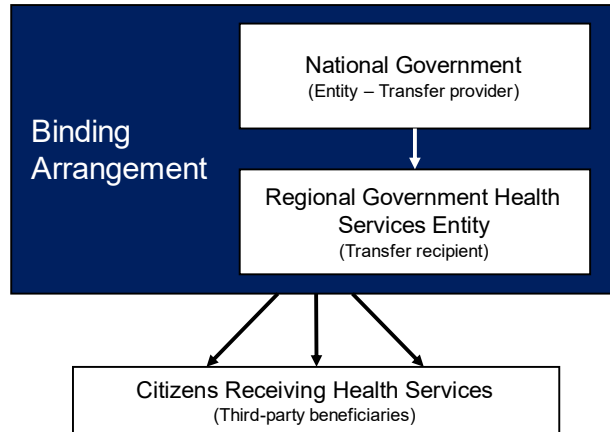
Partes en un acuerdo vinculante

- GA26. Los acuerdos en el sector público incluyen a menudo dos o más partes. Para que el acuerdo cumpla la definición de acuerdo vinculante a efectos de esta Norma, al menos dos de las partes del acuerdo deben tener sus propios derechos y obligaciones conferidos por el acuerdo, y la capacidad de hacer cumplir estos derechos y obligaciones.
- GA27. Es decir, como mínimo, la entidad debe poder exigir el cumplimiento de las obligaciones asumidas por la entidad que recibe la contraprestación, y la entidad que recibe la contraprestación (receptora de la transferencia) debe poder exigir el cumplimiento del compromiso de recibir fondos (contraprestación). La exigibilidad bidireccional mínima en un acuerdo vinculante se ilustra en el diagrama siguiente:



- GA28. Las partes destacadas dentro de un acuerdo vinculante que no tienen derechos u obligaciones exigibles son terceros beneficiarios. Los terceros beneficiarios en los acuerdos vinculantes multipartitos no tienen ningún derecho a obligar al receptor de la transferencia a entregar bienes y servicios.
- GA29. Sin embargo, para que estos acuerdos multipartitos se clasifiquen como gastos por transferencias con acuerdos vinculantes, la entidad debe tener la capacidad de obligar al receptor de la

transferencia a entregar bienes, servicios u otros activos a los terceros beneficiarios. En estos acuerdos multipartitos, el receptor de la transferencia no es un agente de la entidad porque el receptor de la transferencia obtiene el control de los recursos de la entidad y es responsable de proporcionar bienes, servicios u otros activos a los terceros beneficiarios. Esta relación se ilustra en el siguiente diagrama.



Baja en cuentas de los recursos transferidos (párrafos 18 y 22)

GA30. Para ambas transacciones de gastos por transferencias con y sin acuerdos vinculantes:

- (a) Antes de la transferencia de un activo no financiero a un beneficiario de la transferencia, una entidad debería considerar el párrafo 27(d) de la NICSP 21, Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, para determinar si ha habido un cambio significativo en el uso del activo no financiero, que pudiera ser un indicio de deterioro de valor;
- (b) La consideración del párrafo GA30(a) no se aplica a los activos financieros que vayan a transferirse, ya que el posible deterioro de valor de los activos financieros se evalúa continuamente de conformidad con los requerimientos de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*; y
- (c) cuando los recursos transferidos se den de baja en cuentas, una entidad debería aplicar las guías de baja en cuentas de otras Normas que sean aplicables a los activos que han sido transferidos.

Identificación de los derechos de transferencia (párrafo 21)

GA31. Los derechos de transferencia proporcionan la base del momento de reconocimiento de los gastos por transferencias. Esta Norma requiere que los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes se reconozcan a medida que o cuando se extinga un derecho de transferencia, y por lo tanto requiere que la entidad asigne la contraprestación de la transferencia a los derechos de transferencia.

GA32. Un derecho de transferencia se identifica como un derecho distinto que puede exigirse por separado de otros derechos del acuerdo vinculante. Normalmente, desde la perspectiva de la entidad, si un derecho de transferencia es distinto será evidente en las negociaciones del acuerdo vinculante.

- GA33. La entidad agregará los derechos relacionados hasta que la agregación produzca un derecho distinto que pueda exigirse por separado. Esta agregación se identifica como un derecho de transferencia.
- GA34. En algunos acuerdos vinculantes, puede que no sea posible identificar las agregaciones de derechos para que el beneficiario de la transferencia satisfaga sus obligaciones que son distintas. En tales casos, la entidad identificará el acuerdo vinculante como un único derecho de transferencia.

Reconocimiento de gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos 22 a 25)

Reconocimiento al inicio de un acuerdo vinculante

- GA35. De acuerdo con el párrafo 15, al inicio de un acuerdo vinculante y cuando el acuerdo vinculante esté totalmente insatisfecho, una entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o gasto asociado con el acuerdo vinculante. Los derechos de transferencia y las obligaciones de transferencia en virtud de un acuerdo vinculante totalmente insatisfecho son interdependientes e inseparables. Los derechos de transferencia y las obligaciones de transferencia combinados constituyen un único activo o pasivo que se mide a cero.
- GA36. Los derechos de transferencia y las obligaciones de transferencia individuales se reconocen como partidas (activos, pasivos y gastos según su naturaleza) solo cuando o a medida que una o varias partes del acuerdo vinculante satisfacen sus obligaciones señaladas. Una entidad contabilizará estas partidas de acuerdo con los párrafos 22 a 25.
- GA37. Cuando queden partes del acuerdo vinculante igualmente insatisfechas, la entidad no reconocerá ningún activo, pasivo o gasto por las partes igualmente insatisfechas del acuerdo vinculante. Tales partes igualmente insatisfechas del acuerdo vinculante siguen constituyendo un único activo o pasivo que se mide a cero.

Baja en cuentas del activo por derecho de transferencia

- GA38. Normalmente, la satisfacción (o la falta de satisfacción) de las obligaciones por parte del receptor de la transferencia puede servir como indicador de si la entidad sigue teniendo derechos exigibles en virtud del acuerdo vinculante. Cuando el receptor de la transferencia satisface sus obligaciones, se extingue el correspondiente derecho de transferencia de la entidad.
- GA39. Un acuerdo vinculante puede especificar que, a medida que el receptor de la transferencia satisface sus obligaciones, los derechos de transferencia de la entidad se reducen en consecuencia. Esto dará lugar a la baja en cuentas gradual del activo por derecho de transferencia y al reconocimiento de un gasto siguiendo un patrón similar al que se produce cuando el receptor de la transferencia satisface sus obligaciones. En estas situaciones, la entidad considerará si puede estimar con fiabilidad el progreso del receptor de la transferencia hacia la satisfacción completa de sus obligaciones en el acuerdo vinculante. Si la entidad no puede estimar con fiabilidad el progreso del receptor de la transferencia hacia la satisfacción completa de sus obligaciones, el activo por derecho de transferencia se contabilizará como gasto inmediatamente.
- GA40. Los métodos para medir el progreso hacia la completa extinción de un derecho de transferencia pueden incluir estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de los resultados obtenidos, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una

entidad evalúe si debe aplicar un método concreto para medir los progresos hacia la extinción completa de un derecho de transferencia, la entidad considerará si el método seleccionado representaría fielmente la reducción de un derecho de transferencia de conformidad con los términos del acuerdo vinculante. Un método no proporcionaría una descripción fiel del progreso hacia la extinción completa de un derecho de transferencia si el método seleccionado no midiera algunos aspectos del acuerdo vinculante. Por ejemplo, en los acuerdos en los que un derecho de transferencia se extingue a medida que el receptor de la transferencia satisface sus obligaciones, los métodos basados en el tiempo transcurrido no representarían fielmente la satisfacción de las obligaciones por parte del receptor de la transferencia si su desempeño implicara bienes o servicios que no se entregan de manera uniforme a lo largo del tiempo. La entidad debe aplicar su criterio a la hora de evaluar si debe aplicar un método concreto para medir el progreso del receptor de la transferencia.

- GA41. En algunas situaciones, un activo por derechos de transferencia puede darse de baja en cuentas cuando el receptor de la transferencia no puede o no quiere satisfacer sus obligaciones en un acuerdo vinculante. (Véase el párrafo 26). Un activo por derecho de transferencia también puede darse de baja en cuentas si los cambios en los hechos y circunstancias indican que el acuerdo ya no es vinculante. (Véase el párrafo GA15).
- GA42. Si la entidad y el receptor de la transferencia satisfacen al mismo tiempo sus obligaciones del acuerdo vinculante, el derecho de transferencia de la entidad dejará de existir en el momento de la transferencia, y se reconocerá un gasto en el momento de la transferencia de recursos.

Reconocimiento de un pasivo por obligación de transferencia

- GA43. Si el receptor de la transferencia ha satisfecho sus obligaciones y la entidad aún no ha transferido sus recursos según lo requerido por el acuerdo vinculante, la entidad normalmente ya no tiene ningún derecho exigible dentro del acuerdo vinculante. En estas situaciones, los términos del acuerdo vinculante, así como las leyes o regulaciones que se aplican al acuerdo vinculante, normalmente concederán al receptor de la transferencia el derecho exigible al pago por la satisfacción de la obligación completada hasta la fecha. Como el receptor de la transferencia ya ha satisfecho sus obligaciones, la obligación de transferir recursos es incondicional y la naturaleza del pasivo es similar a la de una cuenta por pagar. Por lo tanto, la entidad reconoce un pasivo por obligación de transferencia y un gasto por su obligación de transferencia, y la posterior transferencia de recursos es una liquidación del pasivo reconocido.
- GA44. En muchos casos, el receptor de una transferencia tendrá un derecho incondicional al pago solo en un hito acordado o tras la satisfacción completa de sus obligaciones. Al evaluar si el receptor de la transferencia tiene derecho al pago por la satisfacción de la obligación completada hasta la fecha, una entidad considerará si el receptor de la transferencia tendría un derecho exigible a exigir o retener el pago por la satisfacción de su obligación completada hasta la fecha si el acuerdo vinculante se rescindiera antes de su finalización por razones distintas al incumplimiento por parte del receptor de la transferencia de sus obligaciones según lo comprometido.
- GA45. En algunos acuerdos vinculantes, una entidad puede o no tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante solo en momentos específicos durante la vigencia del acuerdo vinculante. Si una entidad actúa para rescindir un acuerdo vinculante sin tener derecho a rescindir el acuerdo vinculante en ese momento (incluso cuando el receptor de la transferencia no satisface sus obligaciones según lo comprometido), el acuerdo vinculante (u otras leyes) podría dar derecho al receptor de la transferencia a seguir satisfaciendo sus obligaciones y exigir a la entidad el pago de la

contraprestación comprometida a cambio de que se satisfagan esas obligaciones. En esas circunstancias, el receptor de la transferencia tiene derecho al pago por la satisfacción de sus obligaciones cumplidas hasta la fecha, porque el receptor de la transferencia tiene derecho a seguir satisfaciendo sus obligaciones de conformidad con el acuerdo vinculante y a requerir a la entidad que satisfaga sus obligaciones de transferencia.

- GA46. Al evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará los términos del acuerdo vinculante, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera complementar o anular dichos términos del acuerdo vinculante.
- GA47. El calendario de pagos especificado en un acuerdo vinculante no indica necesariamente si el receptor de una transferencia tiene un derecho exigible al pago por la satisfacción de sus obligaciones completadas hasta la fecha. Aunque el calendario de pagos de un acuerdo vinculante especifique el momento y el importe de la contraprestación que debe pagar una entidad, el calendario de pagos no proporciona necesariamente pruebas del derecho del receptor de la transferencia al pago por la satisfacción de sus obligaciones completadas hasta la fecha. Esto se debe, por ejemplo, a que el acuerdo vinculante podría especificar que la contraprestación transferida por la entidad es reembolsable por razones distintas a que el receptor de la transferencia no satisfaga sus obligaciones según lo comprometido en el acuerdo vinculante.

Interacción entre los activos por derechos de transferencia y los pasivos por obligaciones de transferencia

- GA48. Tras el reconocimiento, el activo por derecho de transferencia se incrementará con el importe en libros de los recursos adicionales transferidos y disminuirá con el importe de los gastos o cualquier deterioro de valor reconocido, hasta que el importe en libros del activo por derecho de transferencia sea cero. En ese momento, cualquier otro cumplimiento de las obligaciones del beneficiario de la transferencia dará lugar al reconocimiento de un gasto y de un pasivo por obligación de transferencia.
- GA49. Tras el reconocimiento, el pasivo por obligación de transferencia se incrementará en el importe de los gastos adicionales reconocidos y disminuirá en el importe en libros de los recursos transferidos al receptor de la transferencia, hasta que el importe en libros del pasivo por obligación de transferencia sea cero. Cualquier otra transferencia de recursos al receptor de la transferencia en ese momento se reconocerá como un activo por derecho de transferencia.

Asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia (párrafos 38 y 39)

- GA50. Cuando un acuerdo vinculante especifique el importe de la contraprestación independiente para cada derecho de transferencia, la contraprestación de transferencia se asignará a los derechos de transferencia de conformidad con el acuerdo vinculante (ajustado, cuando sea necesario, por los importes de la contraprestación variable).
- GA51. Cuando un acuerdo vinculante no especifique el importe de la contraprestación de transferencia para cada derecho de transferencia, la entidad determinará los importes que deben asignarse a cada derecho de transferencia basándose en sus mejores estimaciones de los importes que estaban destinados a compensar al receptor de la transferencia por satisfacer sus obligaciones al negociar el acuerdo vinculante.

Presentación: presentación e información a revelar (párrafos 44 a 61)

GA52. El párrafo 49 que los gastos por transferencias se incluyan en el análisis de gastos, ya sea presentados en el anverso del estado del rendimiento financiero o revelados en las notas. Para cumplir este requerimiento y el objetivo de información a revelar del párrafo 50, una entidad proporcionará información suficiente en el análisis de gastos, junto con una descripción de la naturaleza de las operaciones y actividades principales de la entidad, tal como se requiere en el párrafo 150 de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, para permitir a los usuarios comprender cómo se gastan los recursos de la entidad en sus programas, actividades y servicios.

Aplicación de los principios a transacciones específicas

Transferencias de capital

GA53. Esta Norma define una transferencia de capital como una transacción que surge de un acuerdo vinculante en el que la entidad proporciona efectivo u otro activo con la especificación de que el receptor de la transferencia adquiera o construya un activo no financiero que será controlado por el receptor de la transferencia. Una transferencia de capital da lugar al menos a un derecho de transferencia a la entidad para que el receptor de la transferencia satisfaga su obligación de adquirir o construir un activo no financiero o cumpla con los requerimientos de incumplimiento especificados en el acuerdo vinculante.

GA54. La entidad contabilizará una transacción de transferencia de capital aplicando los párrafos 21 a 25. La entidad identificará los derechos de transferencia en el acuerdo vinculante de conformidad con el párrafo 21 y, a continuación, contabilizará por separado cada derecho de transferencia aplicando los párrafos 22 a 25. En situaciones en las que una entidad transfiere recursos antes de la adquisición o construcción del activo no financiero por parte del receptor de la transferencia, en el momento de la transferencia de recursos, la entidad reconoce normalmente un activo por derecho de transferencia, que se lleva a gastos cuando se adquiere el activo no financiero o a medida que lo construye el receptor de la transferencia.

GA55. Algunos acuerdos vinculantes para transferencias de capital pueden incluir un derecho de transferencia para la adquisición o construcción de un activo no financiero, que cumple la definición de transferencia de capital, y derechos de transferencia separados para la operación del activo, que no cumpliría la definición de transferencia de capital. La entidad determina si el acuerdo vinculante incluye uno o más derechos de transferencia relativos a la explotación del activo evaluando si la contraprestación de la transferencia está destinada a compensar al receptor de la transferencia por la explotación del activo una vez construido o adquirido.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 4, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

Se modifica el párrafo 17 y se añade el párrafo 71J. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Partidas monetarias

17. La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Algunos ejemplos incluyen: obligaciones de política social y otros beneficios a los empleados que se pagan en efectivo; provisiones que se liquidan en efectivo; pasivos por arrendamientos; y dividendos en efectivo o distribuciones similares que se reconocen como pasivos. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios; activos de derecho de transferencia;; plusvalía; activos intangibles; inventarios; propiedades, planta y equipo; activo por derecho de uso; y provisiones que se van a saldar por la prestación de un activo no monetario.

...

Fecha de vigencia

...

- 71J El párrafo 17 fue modificado por la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 48.

...

Modificaciones a la NICSP 12 Inventarios

Se modifican los párrafos 11, 17, 43 y 44 y se añade el párrafo 51J. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Inventarios

11. Los inventarios también incluyen los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad mantenidas para revender, o los terrenos y otras propiedades mantenidos para la venta. Los inventarios también comprenden los bienes producidos

terminados, o trabajo en curso producido por la entidad. Los inventarios también incluyen (a) materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y (b) bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación simbólica (un gasto de transferencia), por ejemplo, los libros de texto fabricados por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas. En muchas entidades del sector público los inventarios guardarán más relación con la prestación de servicios que con los bienes comprados y mantenidos para su reventa o con los producidos para la venta. ...

...

Medición de los inventarios

...

17. **Los inventarios deberán medirse al menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición cuando se mantengan para:**
- (a) **distribución sin contraprestación (un gasto de transferencia), o por una contraprestación simbólica; o**
 - (b) **su consumo en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación o por una contraprestación simbólica (un gasto de transferencia).**

...

Distribución de bienes sin contraprestación o con contraprestación simbólica

43. Una entidad del sector público puede mantener inventarios cuyos beneficios económicos o potencial de servicio futuros no estén directamente relacionados con la capacidad de generar entradas netas de efectivo. Estos tipos de inventarios pueden surgir cuando un gobierno ha decidido distribuir ciertos bienes recibiendo a cambio una contraprestación nula (un gasto de transferencia) o simbólica. En estos casos, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de los inventarios a efectos de presentación de información financiera se reflejan por la cantidad que la entidad necesitaría pagar para adquirir los beneficios económicos o potencial de servicio si esto fuera necesario para alcanzar los objetivos de la entidad. Cuando los beneficios económicos o potencial de servicio no puedan ser adquiridos en el mercado, será necesario hacer una estimación del costo de reposición. Si cambia el propósito para el cual se mantiene el inventario, entonces éste se valorará según las disposiciones del párrafo 15.

Reconocimiento como un gasto

44. **Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen, el importe en libros de los mismos se reconocerá como un gasto en el periodo en el que se registren los correspondientes ingresos. Si no hay ingresos relacionados (es decir, la transacción da lugar a un gasto de transferencia), el gasto se reconoce ~~cuando se distribuyen los bienes o se presta el servicio relacionado~~ de acuerdo con la NICSP 48, Gastos por Transferencias. El importe de cualquier rebaja en los inventarios, y todas las pérdidas en los mismos, se reconocerá como un gasto en el periodo en que tenga lugar dicha rebaja. El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocido como un gasto, en el periodo en que la reversión tenga lugar.**

...

Fecha de vigencia

...

51J Los párrafos 11, 17, 43 y 44 fueron modificados por la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026 revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 48.

...

Modificaciones de la NICSP 33—Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o Devengo) (NICSP)

Se añaden los párrafos 41A, 43A, 43B y 154O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

...

Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.

Reconocimiento y/o medición de activos o pasivos

...

41A. En la medida en que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique las exenciones de los párrafos 36 y 38 que permiten un periodo de exención transitorio de tres años para no reconocer o medir los pasivos financieros, no se requiere que reconozca o mida ningún gasto relacionado en términos de la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*.

...

Reconocimiento o medición de los gastos por transferencias

43A. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP cambie su política contable con respecto al reconocimiento y medición de los gastos por transferencias para periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede cambiar su política contable con respecto a los gastos por transferencias clase por clase.

43B La disposición transitoria del párrafo 43A pretende conceder a una entidad que adopta por primera vez las NIIF, un periodo para desarrollar modelos fiables para reconocer y medir los gastos por transferencias de acuerdo con la NICSP 48, Gastos por Transferencias, durante el periodo de transición. La entidad que adopta por primera vez las NICSP puede aplicar políticas contables para el reconocimiento o medición de los gastos por transferencias que no cumplan con las disposiciones de la NICSP 48. La disposición transitoria del párrafo 43A permite a una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicar la NICSP 48 de forma incremental a diferentes clases de gastos por transferencias. Por ejemplo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede ser capaz de reconocer y medir los gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes de acuerdo con la NICSP 48 desde la fecha de adopción de las NICSP, pero puede requerir tres años para desarrollar completamente un modelo fiable para reconocer y medir los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes.

...

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 33, pero no es parte de la misma.

...

NICSP 48, Gastos por Transferencias

GI89A. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la NICSP 48 con carácter retroactivo y ha transferido importes que aún no cumplen las condiciones para su reconocimiento como gasto (por ejemplo, la transferencia de recursos cuando el derecho de transferencia relacionado aún no se ha extinguido), reconocerá los importes transferidos como un activo en su estado de situación financiera de apertura y medirá ese activo por el importe transferido. Dará de baja en cuentas el activo y reconocerá el gasto en su estado del rendimiento financiero cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de la NICSP 48.

...

Resumen de las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en la NICSP 33, Adopción por Primera Vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)

GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en otras NICSP de base de acumulación (o devengo).

	Exención transitoria proporcionada							
	NO	SI						
		Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o y/o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
...								
NICSP 48, <u>Gastos por Transferencias</u>			✓ Todos los Gastos por Transferencias	✓ Todos los Gastos por Transferencias	✓ En la medida en que se adoptó el			

			<u>cias no reconocidas según la base contable anterior</u>	<u>reconocidos según la base contable anterior</u>	<u>periodo de dispensa de 3 años para activo o pasivos</u>			
--	--	--	--	--	--	--	--	--

...

Fecha de vigencia

1540 Los párrafos 41A, 43A y 43B fueron añadidos por la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, emitida en mayo de 2023. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2026 revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 48.

...

Modificaciones a la NICSP 40, Combinaciones del Sector Público

Se añaden los párrafos EI164, EI265, EI264, y EI265 y se modifica modificación párrafo EI266. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Ejemplos Ilustrativos

...

Contabilización de las fusiones

...

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan– Transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 22 y GA51 y GA52 de la NICSP 40.

...

EI164. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de formación no impartidos. En la de la fusión, OCB había impartido la mitad del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 350 u.m. con respecto a su obligación de desempeño, de acuerdo con la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. ~~Sobre la base de la experiencia pasada, OCA consideró que era más probable que OCB impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a OCA y ésta no reconoció un activo con respecto a la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 700 u.m. como un gasto. Tras la transferencia de fondos, OCA reconoció un activo por derecho de transferencia por su derecho a que OCB impartiera los cursos de formación. Inmediatamente antes de la fusión, basándose en la impartición de los cursos por~~

parte de OCB hasta la fusión, OCA da de baja 350 u.m. del activo por derecho de transferencia y reconoce el importe como un gasto de transferencia.

EI165. En la fecha de la fusión, la transacción se elimina. Ya no existe la obligación con una parte externa o el derecho exigible a que una parte externa imparta cursos de formación. ~~La entidad resultante no reconoce un pasivo por las 250 u.m., sino que reconoce este importe en los activos los netos/patrimonio.~~

...

EI264. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de formación no impartidos. En la adquisición, EO había impartido un cuarto del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 600 u.m. con respecto a su obligación de desempeño, de acuerdo con la NICSP 23. ~~Sobre la base de la experiencia pasada, EA consideró era más probable que EO impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a EA y ésta no reconoció un activo con respecto a la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 800 u.m. como un gasto.~~ Tras la transferencia de fondos, EA reconoció un activo por derecho de transferencia por su derecho a que EO impartiera los cursos de formación. Inmediatamente antes de la adquisición, basándose en el desempeño de EO hasta la fecha, EA da de baja en cuentas 200 u.m. del activo por derecho de transferencia y reconoce el importe como gasto de transferencia.

EI265. En este ejemplo, ~~EA calcula una ganancia de 600 u.m. La ganancia se calcula a medida que se asume el pasivo que se da de baja en cuentas porque, como resultado de la adquisición, EA elimina el pasivo de 600 u.m. contra el activo por derecho de transferencia de 600 u.m., puesto que ya no existe la obligación debida a un tercero o el derecho exigible a que un tercero imparta un curso de formación.~~

EI266. ~~En este ejemplo, EA no había reconocido ningún activo correspondiente; si EA hubiera reconocido previamente un activo correspondiente, este se daría de baja en cuentas en la fecha de adquisición, y el importe dado de baja en cuentas se incluiría en el cálculo de la ganancia o pérdida.~~ [Eliminado]

...

Modificaciones a la NICSP 42 *Beneficios Sociales*

Se modifica el párrafo GI2. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Esta guía acompaña a la NICSP 42, pero no es parte de la misma

...

Alcance del párrafo 42

GI2 El siguiente diagrama ilustra el alcance de la NICSP 42 y los límites entre beneficios sociales y otras transacciones.

Gastos de
transferencia
(NICSP 48)

Beneficios
sociales

NICSP 48, GASTOS POR TRANSFERENCIAS

Proyecto de gastos sin

otras NICSP/NIIF

Categoría	Proyecto de gastos sin			otras NICSP/NIIF				
	<u>Subvenciones, aportaciones y otros gastos transferencias</u>	<u>Ayudas de emergencia</u>	<u>Servicios colectivos</u>	<u>Servicios individuales</u>	<u>Beneficios sociales</u>	<u>Beneficios a los empleados</u>	<u>Contratos para seguro</u>	<u>Co</u>
Ejemplos	Subvenciones Transferencias a otras entidades del sector público Subvenciones Transferencias a organizaciones benéficas	Ayuda de emergencia— Actividades de planificación y preparación—	Defensa Alumbrado público	Educación Sanidad	Pensiones estatales Beneficios por desempleo Apoyo de ingresos	Pensiones por empleo Sanidad Salarios	Seguro de vehículos Seguro médico privado	Co
¿Transacciones Con contraprestación o sin contraprestación?	<u>Sin intercambio</u>	<u>Sin intercambio</u>	<u>Sin intercambio</u>	<u>Sin intercambio</u>	<u>Sin intercambio</u>	<u>Con contraprestación</u>	<u>Con contraprestación</u>	con
Proporcionado como transferencias de efectivo a individuos/hogares específicos	<u>En ocasiones</u>	<u>En ocasiones</u>	No	No	Sí	En ocasiones	No	
¿Proporcionado a individuos/hogares específicos que cumplen criterios de elegibilidad?	<u>En ocasiones</u>	<u>En ocasiones</u>	No	En ocasiones	Sí	Sí	No	
¿Reduce el efecto de los riesgos sociales?	<u>En ocasiones</u>	No	No	En ocasiones	Sí	Sí	No	
¿Aborda necesidades de la sociedad en su conjunto?	<u>En ocasiones</u>	No	Sí	Sí	Sí	No	No	

Alcance de los Beneficios

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 48, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. El principal objetivo de la mayoría de las entidades del sector público es prestar servicios al público, en lugar de obtener beneficios y generar una rentabilidad sobre el patrimonio a los inversores. Para muchos gobiernos, la prestación de servicios al público a través de prestaciones sociales, servicios colectivos e individuales y gastos por transferencias representa una parte significativa de sus desembolsos.
- FC2. En marzo de 2015, el IPSASB aprobó un informe de proyecto para desarrollar los requerimientos para la contabilización de los gastos sin contraprestación, distintos de las prestaciones sociales. El informe del proyecto reconoció que ha habido poca guía sobre las transacciones sin contraprestación desde la perspectiva del suministrador y que esta área era una laguna en la literatura del IPSASB.
- FC3. El IPSASB emprendió un programa de trabajo por fases para abordar las transacciones sin contraprestación desde la perspectiva del suministrador, comenzando con la NICSP 42, *Beneficios Sociales*, que se emitió en enero de 2019, y continuando después con *Servicios Colectivos e Individuales* (Modificaciones a la NICSP 19), emitida en enero de 2020.
- FC4. Para el resto de los gastos sin contraprestación, el IPSASB publicó en agosto de 2017 un Documento de Consulta (DC), *Contabilización de ingresos y gastos sin contraprestación*, con el fin de pretender recabar la opinión de los interesados sobre el posible reconocimiento y medición tanto de los ingresos como de los gastos sin contraprestación. El DC:
- (a) proponía sustituir las NICSP entonces vigentes que trataban de los ingresos de transacciones con contraprestación y Contratos de Construcción por una NICSP basada en la NIIF 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*;
 - (b) propuso actualizar la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* para abordar las cuestiones identificadas por los usuarios; y
 - (c) consideró enfoques de reconocimiento para transacciones significativas de gastos sin contraprestación.

Desarrollo del Proyecto de Norma 72, Gastos por Transferencias (PN 72)

- FC5. Basándose en la información recibida de los interesados sobre el DC, el IPSASB desarrolló el PN 72:
- (a) propuso una definición de gastos por transferencias;
 - (b) propuso la clasificación de los gastos por transferencias en función de si el receptor de la transferencia tiene al menos una obligación de desempeño; y
 - (c) propuso requerimientos contables y de información a revelar para:
 - (i) gastos por transferencias sin obligaciones de desempeño; y

- (ii) gastos por transferencias con obligaciones de desempeño, que se basaban en gran medida en la aplicación del Enfoque de las Obligaciones de Desempeño del Sector Público (EODSP) y reflejaban la contabilización de los ingresos con obligaciones de desempeño.

FC6. En febrero de 2020, el IPSASB publicó el PN 72, junto con el PN 70, *Ingresos con Obligaciones de Desempeño*, y el PN 71, *Ingresos sin Obligaciones de Desempeño*. Los tres PN se publicaron juntos para destacar los vínculos entre la contabilización de los ingresos y los gastos por transferencias.

La información recibida de los interesados sobre el PN 72

FC7. El IPSASB recibió un conjunto amplio y diverso de cartas de comentarios en respuesta a la PN 72. Aunque la información recibida indicaba que algunos de los interesados apoyaban las propuestas, también se identificaron las siguientes preocupaciones significativas:

- (a) las diferencias entre gastos por transferencias con y sin obligaciones de desempeño parecían innecesarias o artificiales, ya que no existía ninguna diferencia económica entre estas transacciones desde la perspectiva del suministrador de transferencias;
- (b) la distinción basada en las obligaciones de desempeño tampoco reflejaba la forma en que se realizaban las transacciones de gastos por transferencias en el sector público, ya que, con arreglo al PN 72, solo los gastos por transferencias en los que el receptor de la transferencia tenía al menos una obligación de desempeño podían dar lugar al reconocimiento de un activo. muchos de quienes respondieron identificaron ejemplos de transacciones en las que conservaban el control sobre los recursos transferidos (y, por tanto, no daban de baja inmediatamente el activo), aunque la transferencia no implicara obligaciones de desempeño;
- (c) Las propuestas en los PN 72 requerían que un suministrador de transferencias considerara la transacción desde la perspectiva del receptor de la transferencia y suponían que el suministrador de transferencias tiene acceso a la información relativa a las obligaciones de desempeño del receptor de la transferencia. Muchos de quienes respondieron destacaron que esta asunción no es realista y provocará dificultades prácticas a la hora de aplicar la guía propuesta;
- (d) en el documento PN 72, solo los gastos por transferencias con obligaciones de desempeño podían dar lugar al reconocimiento de un activo. Quienes respondieron señalaron que este modelo contable no lograba necesariamente la congruencia de los principios contables, en particular con los principios de reconocimiento de activos del Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (el Marco Conceptual); y
- (e) a mayoría de quienes respondieron indicaron que, dado que la información a revelar propuesta en los PN 72 se basaba en los requerimientos de información a revelar de la NIIF 15, no reflejaba la naturaleza de los gastos por transferencias, que tienen características y riesgos diferentes. Algunos de los que respondieron destacaron que la información a revelar propuesta también impondría una carga administrativa desproporcionada en relación con cualquier beneficio para los usuarios.

Análisis con el Grupo Consultivo Asesor (GCA) del IPSASB

FC8. El IPSASB consultó al GCA en sus reuniones de diciembre de 2020 y junio de 2021 sobre cuestiones significativas destacadas por quienes respondieron. Los miembros del GCA proporcionaron inputs y asesoramiento que ayudaron al IPSASB a considerar y abordar las cuestiones.

Respuesta del IPSASB a la información recibida sobre el PN 72

FC9. A la luz de las respuestas al PN 72, el IPSASB decidió no seguir adelante con las propuestas en el PN 72 y revisar la contabilidad e información a revelar propuestas para los gastos por transferencias para:

- (a) utilizar la perspectiva del suministrador de transferencias al desarrollar los requerimientos contables y de información a revelar;
- (b) alejarse del EODSP y de la distinción entre gastos por transferencias con y sin obligaciones de desempeño;
- (c) centrarse en si la transferencia da lugar al reconocimiento de un activo al desarrollar los requerimientos contables;
- (d) utilizar los acuerdos vinculantes como concepto fundamental para la contabilidad de los gastos por transferencias;
- (e) En su caso, simplificar los requerimientos de presentación e información a revelar; y
- (f) revisar los ejemplos ilustrativos para reflejar los cambios anteriores en la contabilidad y la información a revelar propuestas para los gastos por transferencias.

Alcance (párrafos 3 a 5)

FC10. Cuando el IPSASB desarrolló el PN 72, el Consejo había señalado que el principal grupo de transacciones de gastos sin contraprestación que no estaban ya tratadas por la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, la NICSP 42 o las modificaciones a la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, consistía en subvenciones, contribuciones y otras transferencias. El IPSASB indicó en su momento que este grupo de transacciones estaba cubierto por la definición de "transferencias" en los marcos conceptuales de información estadística y que alinear el alcance del PN 72 con la definición de "transferencias" en los marcos conceptuales de información estadística sería congruente con el Documento de Política del IPSASB, *Proceso para Considerar las Guías de Información de las EFG Durante el Desarrollo de las NICSP*. Como resultado, el IPSASB acordó alinear el alcance del PN 72 con la definición de "transferencias" (véase el párrafo 6) en los marcos de información estadística. Esta decisión sobre el alcance se mantuvo en la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*.

FC11. El IPSASB también decidió que las contribuciones de los propietarios y las distribuciones a los propietarios no cumplían la definición de transferencias y, por consiguiente, quedaban fuera del alcance de la NICSP 48.

FC12. El IPSASB consideró si la NICSP 48 debería señalar explícitamente que los contratos onerosos no son aplicables a los gastos por transferencias y destacó que cuando la NICSP 19 se desarrolló a partir de la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, la definición de

"contrato oneroso" se modificó para referirse explícitamente al intercambio de activos o servicios. Dado que los gastos por transferencias se definen como transacciones en las que una entidad proporciona un bien, servicio u otro activo sin recibir directamente ningún bien, servicio u otro activo a cambio, el IPSASB concluyó que los gastos por transferencias no podían cumplir la definición de "contrato oneroso". Por lo tanto, no se requiere una exclusión explícita del alcance.

Definiciones (párrafos 6 y 7)

FC13. Como se destaca en el párrafo FC10, el IPSASB había decidido alinear la definición de "transferencia" con la definición de los marcos conceptuales de información estadística. El Manual de Estadísticas Financieras del Gobierno 2014 (MEGF 2014) define una transferencia de la siguiente manera:

Una transferencia es una transacción en la que una unidad institucional proporciona un bien, servicio o activo a otra unidad sin recibir de esta última ningún bien, servicio o activo a cambio como contrapartida directa.

FC14. Habiendo acordado utilizar la definición de "transferencia" del MEGF 2014 como base para el alcance del PN 72 que el IPSASB había acordado basar la definición de " gastos por transferencias" del PN 72 en la definición del MEGF. El IPSASB había acordado adoptar el término "gastos por transferencias", ya que el término "transferencias" se había utilizado anteriormente en la NICSP 23, donde el término "transferencias" se refería solo a entradas de recursos (es decir, ingresos). En la NICSP 23, el término "transferencias" también excluía los impuestos, y el IPSASB había acordado excluir los impuestos de la definición de "gastos por transferencias" por congruencia.

FC15. La definición de "gastos por transferencias" y la exclusión de los impuestos se mantuvo en la NICSP 48, ya que la definición de "transferencia" de la NICSP 47, *Ingresos*, también se refería solo a los ingresos y excluía los impuestos.

FC16. Como se destaca en el párrafo FC9, el IPSASB decidió revisar el modelo contable propuesto para los gastos por transferencias. Basándose en las revisiones, como se explica en los párrafos -, el IPSASB acordó definir los siguientes términos en la NICSP 48:

- (a) obligación de transferencia;
- (b) pasivo por obligación de transferencia;
- (c) derecho de transferencia; y
- (d) activo por derecho de transferencia

FC17. La NICSP 48 complementa la NICSP 47 y se basa en ciertas definiciones de la NICSP 47 cuando es posible (véase el párrafo 7). En algunos casos, el cambio de perspectiva de reconocer ingresos a reconocer un gasto requirió una modificación de las definiciones. En consecuencia, el NICSPB acordó definir los siguientes términos adicionales en la NICSP 48:

- (a) contraprestación independiente; y
- (b) contraprestación por transferencia.

Estas definiciones se basan en las definiciones de "valor independiente" y "contraprestación de transacción" de la NICSP 47.

- FC18. Esta norma hace referencia a la parte que proporciona recursos en una transacción de gastos por transferencias como el "suministrador de transferencias", aunque la NICSP 47 hace referencia a la parte que proporciona recursos en una transacción de ingresos como el "suministrador de recursos". El IPSASB consideró si debía utilizarse el mismo término en ambas Normas y decidió que, dado que el alcance de la NICSP 47 es más amplio y abarca los ingresos procedentes de transferencias y otras transacciones, debía utilizarse un término más genérico (suministrador de recursos) para los ingresos.
- FC19. El IPSASB también consideró la definición de "gastos" en la NICSP 1, Presentación de Estados Financieros, así como la definición de "obligación implícita" en la NICSP 19 y concluyó que no se requerían cambios. El IPSASB estuvo de acuerdo en incluir referencias cruzadas a estas definiciones en la NICSP 48 (véase el párrafo 7 de la NICSP 48).

Identificación de la transacción de gastos por transferencias (párrafos 8 y 9)

- FC20. Basándose en la decisión de revisar el modelo contable general para los gastos por transferencias, el IPSASB decidió que el principio contable clave de los gastos por transferencias es si la transacción da lugar al reconocimiento de un activo por parte de la entidad. Las transacciones de transferencia que no dan lugar al reconocimiento de un activo se reconocen generalmente como gastos por transferencias cuando la entidad pierde el control de los recursos transferidos o cuando la entidad ha incurrido en la obligación de transferir recursos. El IPSASB también decidió que cuando la entidad ha incurrido en una obligación de transferir recursos, reconoce un pasivo y un gasto de transferencia.
- FC21. Para hacer operativas las decisiones del párrafo FC20, el IPSASB destacó que si la transacción surge de un acuerdo vinculante proporciona inputs para la evaluación de si se cumplen los criterios de reconocimiento de activos y si la entidad tiene una obligación de transferir recursos. Por lo tanto, el IPSASB decidió abandonar la clasificación basada en las obligaciones de desempeño y clasificar los gastos por transferencias en función de si surgen de transacciones con o sin acuerdos vinculantes.

Acuerdos vinculantes y exigibilidad (párrafos 10 a 17)

- FC22. La decisión de clasificar los gastos por transferencias en función de si se derivan o no de un acuerdo vinculante es congruente con la decisión sobre cómo deben clasificarse los ingresos. Como se describe en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 47, el IPSASB aclaró el impacto de los acuerdos vinculantes y la exigibilidad en la NICSP 47 y acordó que estas aclaraciones también se aplican a los gastos por transferencias.
- FC23. Esta decisión tuvo los siguientes impactos en el desarrollo de la NICSP 48:
- (a) La definición de "acuerdo vinculante" se trasladó de la NICSP 47;
 - (b) La guía sobre cómo determinar si un acuerdo es exigible a través de medios legales o equivalentes considerando todos los factores relevantes y si el acuerdo cumple la definición de acuerdo vinculante también se trasladó;
 - (c) La exigibilidad se basa en la capacidad de la entidad para hacer cumplir los términos del acuerdo vinculante, incluida la imposición de requerimientos de incumplimiento a las partes que no cumplan sus obligaciones acordadas;

- (d) La evaluación de la exigibilidad de los gastos por transferencias se produce al inicio de un acuerdo vinculante y cuando un cambio significativo interno o externo indica que puede haber un cambio en la exigibilidad;
- (e) En un acuerdo vinculante, cada parte tendrá al menos un derecho exigible y una obligación;
- (f) Para los gastos por transferencias con acuerdos vinculantes, no hay reconocimiento inicial cuando ninguna de las partes ha empezado a satisfacer sus obligaciones señaladas en el acuerdo vinculante;
- (g) Dado que el derecho y la obligación de una entidad dentro de un acuerdo vinculante están directamente vinculados y son interdependientes, cuando tanto la entidad como el receptor de la transferencia comienzan a cumplir de conformidad con el acuerdo vinculante, los activos por derechos de transferencia resultantes y los pasivos por obligaciones de transferencia derivados del mismo acuerdo vinculante se presentan como un único activo o pasivo en el estado de situación financiera; y
- (h) cuando un gasto de transferencia surge de una transacción que está sujeta a una asignación de crédito, ésta puede limitar la exigibilidad de los acuerdos relacionados y afectar a su carácter vinculante. El IPSASB destacó que esta conclusión resulta de la aplicación de los principios sobre acuerdos vinculantes y exigibilidad, por lo que desarrolló una guía de aplicación sobre cómo las asignaciones de crédito podrían afectar a las transacciones de gastos por transferencias.

Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes (párrafos 18 a 20)

- FC24. El IPSASB decidió que cuando un gasto de transferencia surge de una transacción sin acuerdo vinculante, no hay base para el reconocimiento de un activo por derecho de transferencia de recursos. Es decir, el reconocimiento de un activo por derecho de transferencia solo es posible cuando la transferencia surge de un acuerdo vinculante — véase el párrafo FC27). En estos casos, el IPSASB decidió que cuando se produce la transferencia y se pierde el control del activo, la entidad da de baja en cuentas el activo transferido y reconoce un gasto de transferencia por el importe en libros del activo.
- FC25. El IPSASB destacó que, incluso cuando no existe un acuerdo vinculante, una entidad puede tener un derecho exigible unidireccional que dé lugar a retener el control de los recursos después de su transferencia. En estos casos, la entidad consideraría los principios del Marco Conceptual y de la NICSP 1, y si debería reconocer un activo. Debido a que el reconocimiento de este activo se rige por la definición de un activo en la NICSP 1, el IPSASB decidió incluir una guía de aplicación sobre estas situaciones, y no se requiere ningún texto de autoridad adicional.
- FC26. El IPSASB también destacó que, incluso cuando no existe un acuerdo vinculante, si los hechos y circunstancias dan lugar a una obligación legal o implícita de transferir recursos, se requiere que la entidad reconozca un pasivo de acuerdo con la NICSP 19. La NICSP 48 hace referencia a este pasivo como pasivo por obligación de transferencia.

Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes (párrafos 21 a 43)

Reconocimiento

- FC27. El IPSASB decidió que cuando una entidad comienza a transferir recursos según lo especificado en un acuerdo vinculante, la transferencia da lugar a un derecho de transferencia (es decir, el derecho exigible del proveedor de la transferencia a que el receptor de la transferencia cumpla sus obligaciones, o lleve a cabo los requerimientos de incumplimiento señalados en el acuerdo vinculante) que cumple la definición de un activo en el Marco Conceptual. Esto se debe a que:
- (a) el derecho de transferencia representa un recurso (es decir, el derecho a dirigir la forma en que el receptor de la transferencia debe utilizar los recursos internamente);
 - (b) el acuerdo vinculante proporciona al suministrador de transferencias el control del derecho de transferencias; y
 - (c) este control surge de un evento pasado (es decir, la transferencia de recursos en el contexto de un acuerdo vinculante).
- FC28. El IPSASB decidió que un activo reconocido para reflejar la existencia de un derecho de transferencia se denominará activo por derecho de transferencia. Cuando o a medida que el derecho de transferencia de la entidad se extingue, la base del reconocimiento del activo deja de existir. Por lo tanto, el activo relacionado con el derecho de transferencia se da de baja en cuentas y se contabiliza como gasto.
- FC29. El IPSASB también decidió que cuando el receptor de una transferencia ha satisfecho sus obligaciones en un acuerdo vinculante, la entidad está obligada por los términos del acuerdo vinculante a transferir recursos. Esta obligación da lugar al reconocimiento de un pasivo de conformidad con el Marco Conceptual³, y la NICSP 48 se refiere a dicho pasivo como pasivo por obligación de transferencia.

Medición

- FC30. El IPSASB tomó las siguientes decisiones en relación con la medición de los gastos por transferencias derivados de transacciones con acuerdos vinculantes:
- (a) De forma similar a los gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes, la contraprestación de transferencia se mide sobre la base del importe en libros total de los recursos transferidos, ajustado por los efectos de la contraprestación variable;
 - (b) La guía sobre la contraprestación variable debe hacer referencia a la guía de reconocimiento y medición existente para una provisión en la NICSP 19. Esto se debe a que la contraprestación variable para un gasto de transferencia es de naturaleza similar a una provisión (es decir, un pasivo de calendario e importe inciertos);
 - (c) Se eliminó el requerimiento de la PN 72 de considerar el valor temporal del dinero y el efecto de la financiación. Muchos de quienes respondieron a la PN 72 señalaron que las transferencias suelen financiarse en tramos en lugar de en un gran pago inicial, por lo que

³. El IPSASB se refirió a la definición de un pasivo en el Marco Conceptual en lugar de a la NICSP 1 en esta fase, ya que la NICSP 1 aún no se ha actualizado para los cambios propuestos en el Marco Conceptual. Esto se debe a que:

sería raro que el descuento de las transferencias tuviera un impacto material o con importancia relativa en los estados financieros; y

- (d) la asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia individuales en un acuerdo vinculante debería basarse en los importes señalados en el acuerdo vinculante o, si no se señalan explícitamente, en los importes que la entidad pretende compensar al receptor de la transferencia por satisfacer cada una de sus obligaciones de cumplimiento en el acuerdo vinculante. El IPSASB destacó que esta simplificación es apropiada porque:
 - (i) un suministrador de transferencias sería plenamente consciente de cuánto está dispuesto a pagar por cada derecho de transferencia al negociar el acuerdo vinculante con el receptor de la transferencia; y
 - (ii) los requerimientos de asignación son más sólidos para los ingresos porque, además de cambiar potencialmente el momento del reconocimiento de los ingresos, una asignación inadecuada para los ingresos podría ensombrecer los márgenes de ciertos bienes o servicios o retrasar el reconocimiento de las pérdidas. Estas incorporaciones no son aplicables a los gastos por transferencias.

Presentación (párrafos 44 a 61)

FC31. Como se señaló en el párrafo FC7(e) quienes respondieron al PN 72 plantearon la preocupación de que la información a revelar propuesta era excesivamente onerosa y no se centraba en la naturaleza y los riesgos de las transacciones de gastos por transferencias. Para abordar estas preocupaciones, el IPSASB decidió reducir significativamente los requerimientos de presentación e información a revelar para centrarse en las siguientes áreas:

- (a) Presentación e información a revelar de gastos por transferencias y saldos relacionados - El IPSASB destacó que muchos de los requerimientos de presentación e información a revelar de las NICSP existentes son aplicables a los gastos por transferencias y saldos relacionados. Entre ellas se incluyen:
 - (i) El análisis de gastos, así como la presentación e información a revelar de activos de pago anticipado y transferencias por pagar en la NICSP 1;
 - (ii) los requerimientos de presentación e información a revelar de la NICSP 28, Instrumentos Financieros: Presentación, e NICSP 30, Instrumentos Financieros: Información a Revelar, son aplicables a los activos financieros, así como a los pasivos por obligaciones de transferencia que cumplen la definición de pasivos financieros, que surgen de una transacción de gastos por transferencias; y
 - (iii) los requerimientos de presentación e información a revelar de la NICSP 19 son aplicables a las provisiones reconocidas por obligaciones implícitas o contraprestaciones variables.

Como consecuencia, el IPSASB decidió hacer referencias cruzadas a estos requerimientos en lugar de desarrollar nuevos requerimientos de presentación e información a revelar;

- (b) información cualitativa relativa a los acuerdos de transferencia - Para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre que surgen de los gastos por transferencias, el IPSASB decidió requerir la

revelación de cierta información cualitativa tanto para los acuerdos vinculantes como para los acuerdos no vinculantes relativos a los gastos por transferencias; y

- (c) juicios significativos realizados en relación con el reconocimiento de activos por derechos de transferencia - Dado que los desembolsos para programas y actividades suelen contabilizarse como gastos en el estado del rendimiento financiero, el reconocimiento de un activo por derechos de transferencia no se ajusta a las expectativas generales. Por lo tanto, el IPSASB decidió requerir la información a revelar de los juicios significativos que condujeron al reconocimiento de los activos por derechos de transferencia.
- FC32. Además, quienes respondieron a la PN 72 habían planteado previamente su preocupación por la complejidad y el valor de las conciliaciones de los saldos iniciales y finales de los activos por derechos de transferencia y los pasivos por obligaciones de transferencia. Quienes respondieron también destacaron que estas partidas son de naturaleza similar a los activos por pago anticipado y las transferencias por pagar, que no requieren tales requerimientos de información. Basándose en la información recibida, el IPSASB decidió eliminar el requerimiento de revelar estas conciliaciones.
- FC33. El IPSASB decidió utilizar los términos "suministrador de transferencias", "receptor de transferencias", "activo por derecho de transferencias" y "pasivo por obligación de transferencias", pero esta Norma no prohíbe que una entidad utilice descripciones alternativas en los estados financieros para esos términos. Además, dado que esta Norma hace referencia a los requerimientos de información a revelar de otras NICSP, como se señala en el párrafo FC31, una entidad no necesita repetir la información a revelar de acuerdo con esta Norma si ha suministrado la información de acuerdo con otra Norma.

Fecha de vigencia y transición (párrafos 62 a 64)

- FC34. Cuando se desarrolló la PN indicaron 72, las disposiciones transitorias, incluidas las soluciones prácticas disponibles, reflejaban en gran medida las de las PN indicaron sobre ingresos. Algunos de los que respondieron indicaron que, incluso con las soluciones prácticas, las disposiciones transitorias retroactivas de la PN 72 eran onerosas, y que los beneficios no compensaban los costos, por lo que podrían dar lugar a dificultades prácticas a la hora de aplicar la norma definitiva.
- FC35. Basándose en la información recibida, el IPSASB destacó que permitir la aplicación prospectiva de la NICSP 48 no daría lugar a una pérdida significativa de información porque:
- (a) Si un gasto de transferencia se hubiera cargado a gastos en su totalidad en el periodo anterior, la transferencia de recursos ya se habría producido y se habría informado de ella en los estados financieros del periodo anterior. Incluso si el importe gastado hubiera cumplido los requisitos para el reconocimiento de activos de acuerdo con la guía revisada, requerir a una entidad que revierta un gasto de transferencia no daría ninguna información nueva sobre el desembolso subyacente; y
 - (b) Si una entidad reconoció un activo o un pasivo por una transacción de gastos por transferencias aplicando los principios de reconocimiento y medición de activos o pasivos del Marco Conceptual, estos principios ya son congruentes con el modelo contable revisado para los gastos por transferencias.
- FC36. Basándose en las razones anteriores, el IPSASB decidió permitir la aplicación prospectiva de la NICSP 48 para todas las transferencias que ocurran en o después de la fecha de aplicación inicial.

Para proporcionar a las entidades la flexibilidad necesaria para ajustar sus estados financieros de periodos anteriores, el IPSASB también decidió incluir la opción de adoptar la NICSP 48 de forma totalmente retroactiva de conformidad con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en la Estimación Contable y Errores*.

Guía de aplicación

- FC37. El IPSASB consideró la interacción entre los gastos por transferencias y el potencial deterioro de valor de los activos a transferir. El IPSASB destacó que cuando se ha tomado la decisión de transferir un activo no financiero en el contexto de una transacción de gastos por transferencias, el activo ya no se mantiene con el propósito de generar un rendimiento comercial y se convierte en un activo no generador de efectivo a efectos de deterioro de valor. Antes de transferir el activo, la entidad debe considerar si la decisión de transferir el activo da lugar a un cambio significativo en el uso, que es un indicador para considerar el deterioro de valor en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo*. El IPSASB también destacó que esta consideración separada del deterioro de valor no es aplicable a los activos financieros, ya que la NICSP 41 requiere que se evalúe continuamente el deterioro de valor de dichos activos. Estas decisiones se han reflejado en la guía de aplicación, ya que se refieren a la aplicación de las NICSP existentes y no a nuevos principios.
- FC38. El IPSASB destacó que el modelo contable general revisado para los gastos por transferencias derivados de transacciones con acuerdos vinculantes aborda plenamente las transacciones que implican transferencias de capital. Por lo tanto, el IPSASB decidió que las transferencias de capital deben tratarse en la guía de aplicación y en la guía de implementación, y que no se requiere desarrollar principios separados.

Consideración de la nueva exposición

- FC39. El IPSASB consideró si se había producido un cambio sustancial en el PN indicado de tal forma que pudiera ser necesaria una nueva exposición:
- (a) El IPSASB analizó las diferencias entre la NICSP 48 y la PN 72 emitida en 2020. En particular, el IPSASB analizó la contabilización de las transferencias desde la perspectiva del suministrador de transferencias y el uso de un enfoque basado en derechos para el reconocimiento de activos en lugar del EODSP. El IPSASB estuvo de acuerdo en que los cambios introducidos desde el proceso del PN indicaron las cuestiones planteadas por los interesados y dieron lugar a una norma más clara. Aunque había diferencias en la redacción y la mecánica de la Norma, no se produjeron cambios significativos en la contabilización prevista de los gastos por transferencias.
 - (b) El IPSASB destacó que la emisión de la NICSP 48 llena un vacío en el conjunto de normas NICSP. El IPSASB estuvo de acuerdo en que, desde una perspectiva de interés público, los costos esperados de la nueva exposición, incluido el retraso en la implementación de la norma que los interesados están pretendiendo activamente, superan los beneficios potenciales de la nueva exposición.
- FC40. Basándose en la evaluación anterior, el IPSASB decidió aprobar la NICSP 48 sin nueva exposición y finalizar y emitir la Norma.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 48, pero no es parte de la misma.

Sección A: Definiciones

A.1 Transferencias de capital

¿Cuándo una transferencia de un activo físico es una "transferencia de capital"?

Depende de lo que el acuerdo vinculante requiera que el receptor de la transferencia haga con el activo.

Una transferencia de un activo físico es una "transferencia de capital" si la entidad transfiere el activo físico dentro de un acuerdo vinculante y el receptor de la transferencia está obligado por el acuerdo vinculante a utilizar el activo físico recibido para adquirir o construir otro activo no financiero que controlará posteriormente. Una transferencia de un activo físico que solo tenga el requerimiento de ser utilizado u operado de manera específica no cumpliría la definición de "transferencia de capital".

Sección B: Identificación de la transacción de gastos por transferencias

B.1 Identificar si existe un acuerdo vinculante

¿Influye en la contabilidad la forma en que una entidad realiza transacciones con otros?

Sí. Las entidades del sector público pueden realizar transacciones de distintas maneras. Éstas pueden variar en su forma, incluir múltiples partes, conferir derechos u obligaciones a una o varias de las partes del acuerdo y tener diversos grados de exigibilidad, lo que determina globalmente la esencia económica de la transacción. Los acuerdos vinculantes, en particular, confieren tanto derechos exigibles como obligaciones exigibles a las partes del acuerdo a través de medios legales o equivalentes. La exigibilidad de los acuerdos vinculantes requiere diferencias en los principios contables para captar la naturaleza única y los riesgos de dichas transacciones (en comparación con las transacciones sin acuerdos vinculantes), informando así el reconocimiento y la medición de los gastos por transferencias para garantizar una presentación razonable de dichas transacciones.

La identificación correcta de si la transacción de gastos por transferencias se deriva o no de un acuerdo vinculante forma parte integrante de la aplicación correcta de esta Norma. La entidad está obligada a determinar qué tipo de acuerdo ha suscrito, considerando los términos de su transacción de gastos por transferencias y todos los hechos y circunstancias relevantes, para aplicar los principios contables adecuados que reflejen el fondo económico de la transacción (véanse los párrafos 10 a 16).

B.2 Exigibilidad

¿Qué debe considerar una entidad al evaluar la exigibilidad?

La determinación de si un acuerdo, y los derechos y obligaciones de cada parte en ese acuerdo, son exigibles puede ser compleja y requiere un juicio profesional. La evaluación es esencial para identificar si una entidad tiene un acuerdo vinculante (es decir, con derechos y obligaciones exigibles), solo derechos exigibles o solo obligaciones exigibles. En los casos en que una entidad no

tenga un acuerdo vinculante, aún puede tener un derecho exigible o una obligación exigible que deberá contabilizarse adecuadamente. (Véase la guía de aplicación C.1 para estos casos). La exigibilidad puede surgir de diversos mecanismos, siempre que el mecanismo o mecanismos proporcionen a la entidad la capacidad de hacer cumplir los términos del acuerdo y de responsabilizar a las partes del cumplimiento de sus obligaciones de conformidad con los términos del acuerdo.

Al inicio, una entidad utilizará su juicio y evaluará objetivamente todos los factores y detalles relevantes para determinar si tiene derechos u obligaciones exigibles (es decir, qué es lo que se hace cumplir), y las consecuencias implícitas o explícitas de no satisfacer esos derechos u obligaciones (es decir, cómo se hace cumplir). Los factores relevantes incluyen, pero no están limitados a:

- (a) la esencia, más que la forma, del acuerdo;
- (b) los términos escritos, orales o implícitos en las prácticas habituales de una entidad;
- (c) si es legalmente vinculante a través de medios legales (por ejemplo, por el sistema legal, exigible a través de los tribunales, sentencias judiciales y precedentes jurisprudenciales) o equivalentes (por ejemplo, por la legislación, la autoridad ejecutiva, el gabinete o las directivas ministeriales);
- (d) las consecuencias de no satisfacer sus obligaciones en el acuerdo;
- (e) la jurisdicción, el sector y el entorno de operación específicos; y
- (f) la experiencia pasada con las otras partes del acuerdo.

Algunos mecanismos (por ejemplo, los derechos soberanos o las reducciones de financiación futura) pueden constituir un mecanismo válido de exigibilidad. Una entidad debería aplicar su criterio y considerar todos los hechos y circunstancias de forma objetiva, dentro del contexto de su jurisdicción, sector y entorno de operaciones, a la hora de realizar esta evaluación. Los párrafos - GA15 a GA25 proporcionar guía adicional sobre la evaluación de la exigibilidad a través de medios legales o equivalentes.

B.3 La exigibilidad: transferencias sujetas a asignaciones de crédito

¿Puede una asignación de crédito dar lugar a gastos por transferencias?

Un crédito se define en la NICSP 24, *Presentación de la Información Presupuestaria en los Estados Financieros*, como una autorización concedida por un órgano legislativo (es decir, la autoridad habilitadora) para asignar fondos a fines especificados por el poder legislativo o una autoridad similar.

Una asignación de crédito en sí no suele dar lugar a un evento o transacción contable. Sin embargo, al igual que otras transferencias que no surgen de un acuerdo vinculante, puede haber situaciones en las que una asignación de crédito, en combinación con anuncios externos u otras comunicaciones, puede crear una expectativa válida con otras partes de que la entidad que aprobó la asignación de fondos está aceptando y cumpliendo ciertas responsabilidades. En estas situaciones, se aplica la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, y se reconoce una provisión si existe una obligación legal o implícita. Si una asignación de crédito no da

lugar a una obligación legal o implícita, la entidad contabiliza la transferencia posterior aplicando los principios de esta norma.

¿Cómo debe considerar una entidad el impacto de las asignaciones de crédito en sus transacciones de gastos por transferencias derivadas de acuerdos vinculantes?

Las asignaciones de crédito por sí solas no prueban, ni refutan, la existencia de exigibilidad dentro de un acuerdo. La entidad deberá considerar cualquier cláusula de asignación de crédito como uno de los factores relevantes en su evaluación global de la exigibilidad, en el contexto de su jurisdicción específica y de los términos y condiciones únicos de cada acuerdo.

Un acuerdo vinculante puede especificar que los recursos que una entidad debe transferir a un receptor de transferencias están sujetos a un proceso de apropiación que debe completar un tercero no vinculado, de conformidad con las leyes o regulaciones de la jurisdicción. La entidad considera si, en esencia, el acuerdo es exigible porque los mecanismos de exigibilidad permiten al receptor de la transferencia requerir a la entidad que transfiera los recursos o, si la entidad no lo hace, permiten al receptor de la transferencia imponer consecuencias a la entidad.

Si la limitación (que los recursos que se van a transferir están sujetos a una asignación) tiene esencia, el acuerdo no es exigible y, por tanto, no es un acuerdo vinculante, ya que el receptor de la transferencia no puede establecer un derecho exigible sobre esos recursos antes de que se complete el proceso asignación del crédito.

En otras circunstancias, una transferencia sujeta a asignaciones de crédito podría seguir siendo exigible si el acuerdo se establece de forma que los mecanismos de exigibilidad permitan al receptor de la transferencia requerir a la entidad que transfiera los recursos o, si la entidad no lo hace, permitan al receptor de la transferencia imponer consecuencias a la entidad, antes de que se complete el proceso asignación del crédito.

En algunas jurisdicciones, la autorización de una transferencia de recursos puede pasar por un proceso de múltiples pasos. Por ejemplo:

- (a) La autoridad habilitante para proporcionar una transferencia existe, lo que se transmite a través de la legislación aprobada, regulaciones o estatutos de una entidad;
- (d) Se ha producido el ejercicio de dicha autoridad. En esencia, la decisión de la autoridad habilitante aprobada demuestra claramente que el receptor de una transferencia tiene un derecho exigible a la transferencia de los recursos prometidos y, en consecuencia, la entidad ha perdido su facultad discrecional para no proceder a la transferencia, por ejemplo, mediante la celebración de un acuerdo vinculante; y
- (e) la autoridad para pagar se evidencia mediante la finalización de un proceso asignación del crédito.

La autoridad habilitante, junto con el ejercicio de esa autoridad, puede ser suficiente para que una entidad concluya que el receptor de la transferencia tiene un derecho exigible sobre esos recursos en el acuerdo que permite al receptor de la transferencia requerir a la entidad que transfiera los recursos o, si la entidad no lo hace, permitir al receptor de la transferencia imponer requerimientos de incumplimiento a la entidad, antes de la finalización del proceso asignación del crédito. En tales circunstancias, la limitación (que la futura transferencia esté sujeta a la finalización del proceso asignación del crédito) no tiene esencia.

En otros casos, la finalización del proceso asignación del crédito puede determinar cuándo una entidad ha perdido su discrecionalidad para no proceder a una transferencia. En tales circunstancias, la limitación (que la futura transferencia esté sujeta a que se complete el proceso asignación del crédito) tiene esencia.

B.4 Cambios en los factores relacionados con la exigibilidad de un acuerdo vinculante

Un cambio en los factores internos o externos, después del inicio de un acuerdo vinculante, ¿tiene implicaciones contables?

Al inicio, una entidad considera los términos y condiciones de un acuerdo para determinar si cumple la definición de acuerdo vinculante del párrafo 7. Si cumple la definición, la entidad contabiliza los gastos por transferencias derivados del acuerdo vinculante de conformidad con los párrafos 21 a 43

Después del inicio, una entidad debe evaluar si cualquier cambio en los factores internos o externos afecta a la exigibilidad del acuerdo vinculante (es decir, la esencia del acuerdo), o la probabilidad de hacer cumplir el acuerdo vinculante (es decir, la medición posterior de cualquier activo o pasivo asociado con los derechos y obligaciones de la entidad en el acuerdo vinculante). Ejemplos de estos factores incluyen, pero no solo se limitan a:

- (a) cambios en el marco conceptual que afecten a la capacidad de la entidad, o de otra parte o partes del acuerdo, para hacer valer sus respectivos derechos por medios legales o equivalentes; y
- (b) cambios en la evaluación por parte de la entidad de la opción de cualquiera de las partes de ejercer parcial o totalmente su capacidad para hacer valer sus derechos en el acuerdo vinculante.

La implicación en la medición posterior del activo o pasivo respectivo depende de si no es probable que el impacto revierta y debe contabilizarse de conformidad con esta Norma, la NICSP 19 o la NICSP 41, Instrumentos Financieros.

Sección C: Gastos por transferencias de transacciones sin acuerdos vinculantes

C.1 Contabilización de las transferencias derivadas de transacciones sin acuerdos vinculantes

Cuando la entidad transfiere recursos en una transacción sin acuerdos vinculantes, ¿es posible que la transferencia dé lugar al reconocimiento de un activo por derecho de transferencia?

No. Dado que un activo por derecho de transferencia se define como un activo reconocido por la existencia de uno o varios derechos de transferencia derivados de un acuerdo vinculante, no será posible reconocer un activo por derecho de transferencia sin un acuerdo vinculante.

Sin embargo, es posible que una entidad tenga un derecho exigible sobre activos transferidos (por ejemplo, el derecho a dirigir al receptor sobre cómo utilizar los recursos) sin una obligación exigible como resultado de una transacción de gastos por transferencias sin acuerdos vinculantes. En tales casos, la transferencia daría lugar al reconocimiento de un activo que se daría de baja en cuentas cuando o a medida que se extinga el derecho exigible.

Sección D: Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

D.1 Identificación de los derechos de transferencia en un acuerdo vinculante

¿Cómo determina una entidad los derechos de transferencia individuales en un acuerdo vinculante para aplicar adecuadamente el modelo contable de las transacciones con acuerdos vinculantes?

Desde la perspectiva del suministrador de transferencias, un acuerdo vinculante tiene al menos un derecho de transferencia. Un derecho de transferencia, tal como se define en el párrafo 6, es una unidad de cuenta para determinar los distintos componentes o elementos dentro de un acuerdo vinculante. La identificación de una unidad de cuenta significativa es fundamental para el reconocimiento y la medición adecuados de los gastos por transferencias. En la práctica, dado que los acuerdos vinculantes pueden variar sustancialmente según la entidad, la jurisdicción, el sector y el entorno de operación, una entidad debe utilizar el juicio profesional al aplicar los párrafos 21 y GA31 a GA34 para determinar los derechos de transferencia individuales en su acuerdo vinculante.

La entidad debe identificar en primer lugar todos los derechos para requerir al receptor de la transferencia que satisfaga sus obligaciones de cumplimiento de la manera especificada en el acuerdo vinculante. En el contexto de un acuerdo vinculante para gastos por transferencias, los derechos incluyen la capacidad de requerir al receptor de la transferencia que utilice recursos para un bien o servicio internamente o que transfiera un bien, servicio u otro activo (que podría incluir efectivo) a un tercero o terceros. La entidad necesita una evaluación exhaustiva para identificar todos sus derechos en el acuerdo vinculante.

La entidad considera entonces cada derecho identificado para determinar si un derecho es en sí mismo un derecho de transferencia distinto, o si debe agruparse con otros derechos para constituir un único derecho de transferencia distinto. Así, un derecho de transferencia es una unidad de cuenta que representa un derecho distinto o un grupo de derechos a los que se aplican criterios de reconocimiento y conceptos de medición (párrafos 22 a 43).

Un derecho en un acuerdo vinculante es distinto si puede exigirse separadamente de otros derechos en el acuerdo. La entidad considerará los siguientes factores a la hora de evaluar si un derecho es distinto:

- (a) El derecho se relaciona con la capacidad de la entidad para requerir al receptor de la transferencia que proporcione un bien, servicio u otro activo que pueda ser proporcionado de forma separada de otros bienes, servicios o activos que deban proporcionarse en virtud del acuerdo vinculante;
- (b) el derecho se refiere a la capacidad de la entidad para requerir al receptor de la transferencia que utilice internamente un bien, servicio u otro activo de una manera específica, de forma separada del uso de otros bienes, servicios o activos a utilizar en virtud del acuerdo vinculante;
y
- (c) El bien, servicio u otro activo que se requiere que el receptor de la transferencia proporcione a terceros o utilice internamente no es altamente interdependiente o está altamente interrelacionado con otros bienes, servicios o activos que se proporcionarán o utilizarán en virtud del acuerdo vinculante.

Cualquier derecho distinto, o grupo distinto de derechos, identificado por la entidad a través de este análisis sería un derecho de transferencia individual.

Sección E: Reconocimiento de gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

E.1 Baja en cuentas de un activo por derecho de transferencia

La entidad ha determinado que tiene un derecho de transferencia que se extingue con el tiempo. ¿Cómo determina la entidad una medición del progreso que represente mejor la extinción de su derecho de transferencia?

En general, un derecho de transferencia se extingue (y el activo por derecho de transferencia relacionado se contabiliza como gasto) cuando o a medida que una entidad ya no puede requerir al receptor de la transferencia que actúe de conformidad con el acuerdo vinculante. Esto suele ocurrir cuando o a medida que el receptor de la transferencia ha satisfecho sus obligaciones en el acuerdo, por lo que el método adecuado para medir el progreso depende de la naturaleza específica de los derechos de transferencia de la entidad y de las condiciones concretas del acuerdo vinculante. En situaciones en las que el acuerdo vinculante consiste en un derecho de transferencia para que el receptor de la transferencia satisfaga varias actividades interrelacionadas, el derecho de transferencia puede extinguirse parcialmente a medida que el receptor de la transferencia va desempeñando las actividades individuales. Las consideraciones comunes que podrían informar de cuándo un derecho de transferencia se ha extinguido parcialmente incluyen:

- (a) el receptor de la transferencia ha desempeñado las actividades especificadas en el acuerdo vinculante;
- (b) el beneficiario de la transferencia ha realizado los desembolsos subvencionables descritos en el acuerdo vinculante; y
- (c) el receptor de la transferencia ha alcanzado algunos de los hitos acordados en el acuerdo vinculante.

En los casos en los que varias partes estén implicadas en el acuerdo, la entidad tendrá que considerar si un derecho de transferencia está relacionado con el derecho a requerir a otra parte del acuerdo que satisfaga una obligación de cumplimiento específica. Puede haber situaciones en el sector público en las que los recursos pasen por una serie de entidades antes de ser transferidos al destinatario final de la transferencia. En estas situaciones, algunos acuerdos vinculantes pueden especificar que la extinción del derecho de transferencia de una entidad depende de la satisfacción de las obligaciones de cumplimiento del receptor final de la transferencia. Otros acuerdos vinculantes pueden dar lugar a derechos de transferencia y a las obligaciones de cumplimiento en cada paso de la serie a medida que los recursos se transfieren de una entidad a la siguiente. Una entidad necesitará considerar los términos de los acuerdos vinculantes y cualquier hecho y circunstancia relevante para determinar cuándo dar de baja en cuentas sus activos de derecho de transferencia.

En otros casos, un derecho de transferencia puede extinguirse debido a la incapacidad o falta de voluntad del receptor de la transferencia para satisfacer sus obligaciones en el acuerdo vinculante. Cuando esto ocurre, la entidad considera si los términos del acuerdo vinculante, junto con el marco conceptual en la jurisdicción pertinente, otorgan a la entidad el derecho incondicional a recibir efectivo (por ejemplo, un reembolso del efectivo transferido). Tal derecho incondicional da lugar a la

baja en cuentas del activo por derecho de transferencia y al reconocimiento de un activo financiero (véase el párrafo 26). Si el acuerdo vinculante y el marco conceptual pertinente no apoyan el reconocimiento de un activo financiero, el activo por derecho de transferencia no se da de baja en cuentas, y la entidad considera entonces si el activo ha sufrido un deterioro de valor (véase el párrafo 43). Este tema se ilustra con más detalle en el ejemplo ilustrativo 8 (véanse los párrafos EI42 a EI48).

Sección F: Medición de los gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

F.1 Asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia

¿Cómo debe determinar una entidad del sector público un método adecuado para estimar la contraprestación independiente de un derecho de transferencia?

En general, una entidad desearía especificar explícitamente en un acuerdo vinculante el importe de los recursos que está dispuesta a transferir por cada derecho de transferencia (es decir, la contraprestación autónoma suele especificarse para cada derecho de transferencia). En situaciones en las que la contraprestación independiente no se señala explícitamente, la norma requiere que una entidad determine la mejor estimación de los importes que pretende compensar al receptor de la transferencia por satisfacer sus obligaciones al negociar el acuerdo vinculante.

El método más adecuado para estimar la contraprestación única dependerá de la calidad y el tipo de información de que disponga la entidad. Por ejemplo, las personas que negocian un acuerdo vinculante pueden disponer de registros contemporáneos que detallen cómo estimaron la contraprestación autónoma por derechos de transferencia específicos incluidos en el acuerdo vinculante. Otras entidades pueden tener información presupuestaria interna detallada que documente los recursos que está dispuesta a pagar por cada derecho de transferencia específico. En otros casos, las personas que negocian un acuerdo vinculante pueden estar utilizando una lista de precios estándar del receptor de la transferencia para estimar los recursos totales a transferir. En esta situación, los precios estándar de cada entregable individual pueden utilizarse para estimar la contraprestación independiente de cada derecho de transferencia.

Sección G: Acuerdos plurianuales

G.1 Contabilización de los acuerdos plurianuales

¿Se requieren principios diferentes para contabilizar y reconocer los gastos por transferencias de los acuerdos plurianuales?

Los acuerdos plurianuales, que pueden surgir de transacciones con acuerdos vinculantes, implican generalmente la provisión de recursos a lo largo de varios años para un fin específico (por ejemplo, la publicación de los resultados de una investigación sobre un tema concreto). La provisión de recursos (por ejemplo, financiación) puede producirse en múltiples fechas a lo largo de un año o a lo largo de múltiples años.

Aunque estos acuerdos abarcan un plazo más largo, la aplicación de los principios contables es congruente con la contabilización de otras transacciones de gastos por transferencias. Una entidad considerará si el acuerdo plurianual es un acuerdo vinculante y aplicará los principios de los párrafos 18 a 20 para los gastos por transferencias que surjan sin acuerdos vinculantes, o los párrafos - para los gastos por transferencias que surjan de transacciones con acuerdos vinculantes. La entidad

considerará el reconocimiento de un activo por derechos de transferencia o de gastos por transferencias independientemente del momento en que se transfieran físicamente los recursos.

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 48, pero no son parte de la misma.

EI1. Estos ejemplos describen situaciones hipotéticas que ilustran cómo una entidad podría aplicar los requerimientos de la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, a transacciones particulares de gastos por transferencias sobre la base de los limitados hechos presentados. El análisis de cada ejemplo no pretende representar la única manera en que podrían aplicarse los requerimientos, ni los ejemplos pretenden aplicarse solo al sector específico ilustrado. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden presentarse en patrones de hechos reales, todos los hechos y circunstancias relevantes de un patrón de hechos particular necesitarían ser evaluados al aplicar la NICSP 48.

Alcance

EI2. Los ejemplos 1 y 2 ilustran los requerimientos de los párrafos 3a 5 de la NICSP 48 sobre la determinación de si una transacción está dentro del alcance de la NICSP 48.

Ejemplo 1: Transferencia en la que la otra parte proporciona bienes y servicios

EI3. Una organización internacional suscribe un acuerdo vinculante para comprar un vehículo a un concesionario por 30.000 u.m..⁴ Según los términos del acuerdo vinculante, el concesionario también proporcionará servicios de mantenimiento durante tres años después de la entrega del vehículo.

Caso A - Se proporciona el vehículo a la organización internacional

EI4. El acuerdo vinculante requiere que el concesionario transfiera el vehículo, y proporcione los subsiguientes servicios de mantenimiento, a la organización internacional. La base de los hechos limitados presentados.

EI5. El acuerdo vinculante no da lugar a un gasto de transferencia de la organización internacional, ya que ésta recibe directamente el vehículo y los servicios de mantenimiento a cambio de proporcionar la contraprestación de 30.000 u.m.. Por consiguiente, el acuerdo vinculante queda fuera del alcance de la NICSP 48. La organización internacional aplica la NICSP 45, *Propiedades, Planta y Equipo*, para contabilizar la compra del vehículo y los costos subsiguientes incurridos por reparaciones y mantenimiento.

Caso B - El vehículo se proporciona a un Gobierno nacional

EI6. En este escenario distinto, el acuerdo vinculante requiere que el concesionario transfiera el vehículo, y proporcione los subsiguientes servicios de mantenimiento, a un gobierno nacional (un tercero beneficiario) en lugar de a la organización internacional.

EI7. El acuerdo vinculante da lugar a un gasto de transferencia de la organización internacional, ya que ésta transfiere la contraprestación de 30.000 u.m. al concesionario sin recibir directamente ningún bien o servicio a cambio. (El vehículo y los servicios de mantenimiento se transfieren al gobierno nacional, un tercero beneficiario). La organización internacional (el suministrador de transferencias) aplica los párrafos 21 a 43 de la NICSP 48 al contabilizar la transferencia, ya que surge de un acuerdo vinculante.

⁴ En estos ejemplos, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias" (u.m.).

Ejemplo 2: Subvenciones de investigación

EI8. Un gobierno nacional suscribe un acuerdo vinculante con una universidad en virtud del cual el gobierno nacional proporcionará a la universidad una subvención de 25 millones de u.m. para llevar a cabo una investigación sobre los efectos de las dietas restrictivas en la salud general.

Caso A-El Gobierno nacional controla la investigación

EI9. El acuerdo vinculante incluye el requerimiento de que la universidad transfiera los resultados de la investigación al gobierno nacional, incluidos los derechos sobre cualquier propiedad intelectual o patente creada.

EI10. El acuerdo vinculante no da lugar a un gasto de transferencia del Gobierno nacional, ya que éste recibe directamente los resultados de la investigación (incluidos los derechos sobre cualquier propiedad intelectual o patentes) a cambio de proporcionar la subvención como contraprestación. Por consiguiente, el acuerdo vinculante queda fuera del alcance de la NICSP 48. El gobierno nacional aplica la NICSP 31, Activos Intangibles, en la contabilización del acuerdo vinculante.

Caso B-La universidad controla la investigación

EI11. El acuerdo vinculante no requiere que la universidad transfiera los resultados de la investigación al gobierno nacional. Más bien, la universidad conserva el control de la investigación, incluidos los derechos sobre cualquier propiedad intelectual o patente creada.

EI12. El acuerdo vinculante da lugar a un gasto de transferencia del gobierno nacional, ya que éste transfiere la subvención (contraprestación) a la universidad sin recibir directamente ningún bien o servicio a cambio. El gobierno nacional (el suministrador de transferencias) aplica los párrafos 21 a 43 de la NICSP 48 al contabilizar la transacción, ya que ésta se deriva de un acuerdo vinculante.

Acuerdos vinculantes y exigibilidad

EI13. Los ejemplos 3 y 4 ilustran la consideración de los acuerdos vinculantes y la exigibilidad a partir de los párrafos 10 a 16 de la NICSP 48.

Ejemplo 3: Identificación de la existencia de un acuerdo vinculante

EI14. Un gobierno local está obligado por su constitución a emprender diversos programas sociales; sin embargo, no dispone de recursos suficientes para emprender estos programas sin ayuda. El gobierno nacional decide transferir 10 millones de u.m. de fondos excedentes al gobierno local para ayudarlo con sus programas sociales. Los detalles de la transferencia se documentan en un "acuerdo de financiación". Sin embargo, el acuerdo solo da lugar a la obligación del gobierno nacional de transferir los fondos y no proporciona al gobierno nacional ningún derecho a obligar al gobierno local a actuar de una manera específica.

EI15. Dado que el acuerdo no confiere ni derechos ni obligaciones al gobierno nacional, no es un acuerdo vinculante. El gobierno nacional aplicará los principios contables de los párrafos 18 a 20 para contabilizar la transferencia.

Ejemplo 4: Acuerdo de transferencia sujeto a la finalización del proceso de asignación del crédito

EI16. Un gobierno nacional tiene un ejercicio financiero que finaliza el 31 de diciembre. El 15 de marzo de 20X2, el gobierno nacional (el suministrador de transferencias) suscribe un acuerdo con un

gobierno local (el receptor de transferencias) para transferir 15 millones de u.m. al gobierno local, que se utilizarán para construir nuevas infraestructuras destinadas a reducir la contaminación atmosférica. 10 millones de u.m. deben transferirse en 20X2, y los 5 millones restantes en 20X3. Dado que la reducción de la contaminación atmosférica es una prioridad para el gobierno local, éste comenzó a construir las nuevas infraestructuras en cuanto se firmó el acuerdo.

- EI17. El acuerdo incluye una cláusula según la cual la financiación está sujeta a la finalización de una asignación de crédito por parte del parlamento. El Parlamento completó la asignación de crédito por 10 millones de u.m. en 20X2 el 31 de octubre de 20X2 y transfirió inmediatamente 10 millones de u.m. al gobierno local. Cuando se completó la asignación de crédito de 10 millones de u.m., el gobierno local ya había satisfecho las obligaciones de cumplimiento relacionadas con la parte de 10 millones de u.m. de la transferencia total. El proceso asignación de crédito para los 5 millones de u.m. no se completó en 20X2 pero se considerará en el año siguiente como parte del proceso asignación del crédito para 20X3.
- EI18. La determinación del efecto de la asignación de crédito sobre el acuerdo, el gobierno nacional considera la esencia sobre la forma, de acuerdo con los párrafos 10 a 16 y GA11 a GA25.

Caso A -El requerimiento de completar el proceso de asignación de crédito tiene esencia

- EI19. La reducción de la contaminación atmosférica es responsabilidad del gobierno local y no existe ninguna legislación que lo autorice y que requiera que el gobierno nacional financie tales iniciativas. El acuerdo señala que la financiación está sujeta a que el parlamento complete el proceso asignación del crédito. El acuerdo también deja claro que la finalización del proceso de asignación del crédito no es segura y que, en consecuencia, la transferencia puede reducirse o cancelarse. Por lo tanto, en este escenario, el acuerdo no es vinculante hasta que se haya completado el proceso asignación del crédito.
- EI20. El gobierno nacional concluye que no tiene la obligación de transferir los 15 millones de u.m. (10 millones en 20X2 y 5 millones en 20X3) hasta que el proceso asignación del crédito haya finalizado. En consecuencia, en 20X2, el gobierno nacional solo reconoce un gasto de 10 millones de u.m. para reflejar la obligación de pagar al gobierno local por su satisfacción de las obligaciones de cumplimiento hasta el 31 de octubre de 20X2. Si el gobierno local no hubiera satisfecho ninguna de sus obligaciones de cumplimiento en el momento de la transferencia de los 10 millones de u.m., el gobierno nacional reconocería en su lugar un activo por derechos de transferencia de 10 millones de u.m..
- EI21. El 31 de marzo de 20X3, el parlamento completa el proceso asignación del crédito para los 5 millones de u.m. restantes. asignación del crédito no tiene esencia En esta fecha, el gobierno nacional aplica los párrafos 21 a 26 de la NICSP 48 para evaluar las implicaciones contables de los 5 millones de u.m. restantes.

Caso B - El requerimiento de completar el proceso asignación del crédito no tiene esencia

- EI22. En este escenario, la reducción de la contaminación atmosférica es una prioridad tanto del gobierno nacional como del local, y existe una legislación en vigencia que requiere que el gobierno nacional invierta en ciertas medidas para reducir la contaminación atmosférica. La infraestructura que va a construir el gobierno local entra dentro del alcance de esta legislación, por lo que el gobierno nacional está obligado por ley a completar la asignación de crédito para la transferencia de 15 millones de u.m..

- EI23. El Gobierno nacional concluye que, aunque el acuerdo señala que la financiación está sujeta a la finalización de un proceso asignación de crédito, este término no tiene esencia, ya que el Gobierno nacional está obligado por ley a completar la asignación de crédito para la transferencia de 15 millones de u.m. Tras la ejecución del acuerdo vinculante, el Gobierno nacional aplica los párrafos 21 a 26 de la NICSP 48 para determinar cuándo reconocer un activo por derecho de transferencia o un gasto de transferencia.

Gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes

- EI24. Ejemplo 5 ilustra los principios relativos a la identificación de los derechos de transferencia del párrafo de la NICSP 48.

Ejemplo 5: Determinación de si los bienes o servicios son distintos

Caso A — Los bienes o servicios no son distintos

- EI25. El Departamento de Salud (el Departamento) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas) para que Obras Públicas construya un hospital para el Gobierno Provincial, un tercero beneficiario. Según los términos del acuerdo vinculante, Obras Públicas se ha comprometido a realizar la gerencia global del proyecto, así como el diseño y la ingeniería, la habilitación del terreno, la fundamentación, la adquisición, la construcción de la estructura, las tuberías, el cableado eléctrico, la instalación del equipamiento y el acabado.
- EI26. Para determinar si el acuerdo vinculante tiene más de un derecho de transferencia, el Departamento aplica los párrafos ,21 y GA31 a GA34 los factores analizados en la guía de implementación D.1 de la NICSP 48 para determinar si el derecho a que cada servicio sea desempeñado puede ser exigible por separado de los otros derechos en el acuerdo vinculante.
- EI27. Sin el contexto del acuerdo global, los derechos a que Obras Públicas realice las actividades individuales, como la gerencia del proyecto, el diseño, la contratación y la construcción, podrían considerarse derechos distintos que pueden exigirse por separado. Sin embargo, en el contexto del acuerdo vinculante, todos estos derechos son altamente interdependientes (por ejemplo, la construcción de la estructura solo puede darse después de completar las actividades de diseño, ingeniería, cimentación del terreno y adquisición) y están altamente interrelacionados (es decir, los servicios individuales juntos dan como resultado la construcción de un hospital).
- EI28. Dado que todos los servicios del acuerdo vinculante son altamente interdependientes y están interrelacionados, ninguno de los derechos del acuerdo vinculante es distinto. Por lo tanto, como se destaca en el párrafo GA33 de la NICSP 48, el Departamento agrega estos derechos relacionados en un único derecho de transferencia.

Caso B - Los bienes o servicios son distintos

- EI29. Una oficina del gobierno regional (el Gobierno regional) suscribe un acuerdo vinculante con una agencia de servicios de TI (la Agencia) para que la Agencia proporcione lo siguiente a una universidad del sector público de la región (la Universidad, la tercera parte beneficiaria) durante un periodo de dos años:
- (a) software de productividad para el profesorado y el personal técnico (por ejemplo, programas de procesamiento de textos y hojas de cálculo);
 - (b) servicios relacionados con el sitio web;

- (c) actualizaciones de software no especificadas con fines de seguridad; y
 - (d) apoyo técnico (en línea y telefónico) al profesorado y al Personal técnico de la Universidad.
- EI30. La Agencia proporciona los bienes o servicios mencionados por separado. El software es comparable a la compra de un software de productividad estándar que se espera que proporcione suficientes cuentas de usuario para el profesorado y el personal existente y nuevo a lo largo del periodo de dos años, y no se espera que la Agencia cambie la funcionalidad del software a lo largo del periodo de dos años. Los servicios relacionados con el sitio web incluyen el alojamiento y mantenimiento de los sitios web de la Universidad, sus departamentos y sus miembros de facultad y personal técnico. Las actualizaciones de seguridad se realizan de forma rutinaria para abordar posibles vulnerabilidades ante ciberataques y no modifican de forma significativa la función del software o de los sitios web. Por último, se proporcionan servicios de apoyo técnico a petición del profesorado y el Personal técnico durante todo el periodo de dos años.
- EI31. La evaluación por parte del Gobierno Regional de sus derechos a disponer de los bienes o servicios proporcionados por la Agencia para determinar qué derechos son distintos de acuerdo con el párrafo 21 de la NICSP 48. Al realizar esta evaluación, el Gobierno Regional aplica la guía de los párrafos -GA31 a GA34de la NICSP 48.
- EI32. El Gobierno Regional observa que:
- (a) Como se destaca en el párrafo EI30, la Agencia puede entregar cada uno de los bienes o servicios por separado de los demás bienes o servicios del acuerdo vinculante. Esto es un indicador de que el derecho a que se entregue cada uno de los bienes o se preste cada uno de los servicios puede exigirse por separado;
 - (b) El software y los distintos servicios del acuerdo vinculante pueden ser utilizados cada uno por separado por el profesorado y el personal de la Universidad (por ejemplo, a un miembro del personal se le podría proporcionar el software de productividad pero no disponer de un sitio web). Este hecho apoya además que los derechos sobre la licencia y los servicios pueden exigirse por separado; y
 - (c) los bienes o servicios no son altamente interdependientes ni están altamente interrelacionados. El Gobierno regional destacó que el software de productividad y los sitios web claramente no están relacionados entre sí. Además, aunque las actualizaciones de seguridad modifican tanto el software de productividad como los sitios web, estas actualizaciones no cambian su funcionalidad, y el propósito de las actualizaciones es proteger contra los riesgos de ciberseguridad. Por último, el apoyo técnico se refiere a ayudar al profesorado y al Personal técnico con el uso del software o de los sitios web y no modifica su funcionalidad.
- EI33. La entidad también destacó que podría haber adquirido los bienes o servicios mencionados a entidades separadas, pero decidió suscribir un acuerdo vinculante con la Agencia para centralizar el proceso de compra de la Universidad y negociar potencialmente un descuento agrupando la licencia con los servicios.
- EI34. Sobre la base de la evaluación anterior, el Gobierno regional identifica cuatro derechos de transferencia en el acuerdo vinculante para los siguientes bienes o servicios:
- (a) el software de productividad;
 - (b) los servicios relacionados con el sitio web;

- (c) las actualizaciones de seguridad; y
- (d) el soporte técnico.

Reconocimiento de los gastos por transferencias

- EI35. Los ejemplos 6 a 8 ilustran los requerimientos de los párrafos 22 a 25- sobre el modelo contable global para los gastos por transferencias de transacciones con acuerdos vinculantes:
- (a) el Ejemplo 6 ilustra un escenario en el que el suministrador de transferencias ha proporcionado recursos antes de que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones derivadas del acuerdo vinculante;
 - (b) el Ejemplo 7 ilustra un escenario en el que el receptor de una transferencia satisface sus obligaciones antes de la transferencia completa de los recursos; y
 - (c) el Ejemplo 8 ilustra la baja en cuentas y el deterioro de valor de un activo por derecho de transferencia debido al incumplimiento por parte del receptor de la transferencia, tal y como se analiza en los párrafos y de la NICSP 48.

Ejemplo 6: Reconocimiento de un activo por derecho de transferencia y su posterior baja en cuentas

- EI36. El siguiente ejemplo amplía el hecho presentado en el Caso B del Ejemplo 5 y en el Caso A del Ejemplo 10, en los que una oficina del gobierno regional (el Gobierno Regional) suscribió un acuerdo vinculante con una agencia de servicios de TI (la Agencia) para proporcionar determinados bienes y servicios a una universidad de la región (la Universidad). En los Ejemplos 5 y 10, el Gobierno Regional determinó que sus derechos de transferencia en el acuerdo vinculante y su asignación de la contraprestación de la transferencia son los siguientes:
- (a) el software de productividad por 6 millones de u.m;
 - (b) los servicios relacionados con el sitio web por 2 millones de u.m;
 - (c) las actualizaciones de seguridad por 3 millones de u.m; y
 - (d) apoyo técnico por 1 millón de u.m.
- EI37. El acuerdo vinculante especifica que la transferencia del software se produce y el periodo de servicio comienza tras el pago de la totalidad de los 12 millones de u.m. por parte del Gobierno regional (es decir, el Gobierno regional paga por adelantado). Tras el pago de los 12 millones de u.m., la Agencia transfirió el software a la Universidad y comenzó el periodo de servicio de dos años para los servicios del sitio web, las actualizaciones de seguridad y el apoyo técnico.
- EI38. El Gobierno regional reconoce el importe como un activo de derecho de transferencia en el momento del pago y, a continuación, determina cómo debe darse de baja en cuentas el activo de derecho de transferencia en función de la naturaleza de cada derecho de transferencia:
- (a) Software de productividad - El Gobierno regional observa que la Agencia solo está obligada a transferir el software de productividad a la Universidad previo pago y no se espera que preste otros servicios como la actualización de la funcionalidad del software durante el periodo de dos años. Por lo tanto, el derecho de transferencia de la licencia del software se extinguió una vez que se proporcionó el software a la Universidad, y 6 millones de u.m. del activo del derecho de transferencia deberían contabilizarse como gasto en ese momento;

- (b) servicios relacionados con la página web - El Gobierno regional observa que los servicios de alojamiento y mantenimiento de la página web deben desempeñarse para la Universidad de forma continuada durante el periodo de dos años. Por lo tanto, un enfoque razonable para reflejar la extinción de este derecho de transferencia es dar de baja de forma uniforme 2 millones de u.m. del activo por derecho de transferencia aunque reconociendo un gasto de transferencia a lo largo del periodo de dos años (por ejemplo, amortizando 83.333 u.m. en gastos cada mes durante el periodo de dos años);
- (c) actualizaciones de seguridad y servicios de apoyo técnico - Los derechos de transferencia restantes del Gobierno regional se refieren a servicios que se prestan en función de las necesidades a lo largo del periodo de dos años. Como sería excesivamente oneroso, si no imposible, estimar cuándo se requieren estos servicios, un enfoque razonable para reflejar la extinción de estos derechos de transferencia sería dar de baja en cuentas de manera uniforme los 4 millones de u.m. aunque reconociendo un gasto de transferencia a lo largo del tiempo durante el periodo de dos años. (por ejemplo, amortizando 166.667 u.m. en gastos cada mes durante el periodo de dos años).

Ejemplo 7: Reconocimiento de un pasivo por obligaciones de transferencia

- EI39. Un gobierno municipal (el Gobierno) suscribe un acuerdo vinculante con una editorial (la Editorial) para que ésta proporcione ejemplares de un libro de texto de contabilidad a los centros públicos de enseñanza secundaria de la ciudad (las Escuelas, los terceros beneficiarios). Dado que el número de libros de texto requeridos por cada escuela se basa en el número de alumnos matriculados en el curso de contabilidad, el acuerdo vinculante solo especifica que el Gobierno pagará a la Editorial 30 u.m. por libro de texto, y el número de libros de texto que se proporcionarán se basará en las cifras de matriculación que se concretarán un mes antes del comienzo del curso escolar.
- EI40. Según los términos del acuerdo vinculante, el Gobierno proporcionará las cifras de matriculación junto con un depósito por adelantado del 10% de la contraprestación prevista por la transferencia a la Editorial. A continuación, la editorial proporcionará los libros de texto a las escuelas al menos dos semanas antes del inicio del curso escolar, y el Gobierno abonará el resto de la contraprestación por los libros de texto proporcionados en un plazo de 30 días después de que las escuelas hayan recibido los envíos.
- EI41. Una vez finalizada la matriculación de los alumnos, se proporcionaron las cifras de matriculación al Editor y se enviaron 19.800 libros de texto a las Escuelas. Para contabilizar este acuerdo vinculante, el Gobierno aplica los párrafos 22 a 25 de la NICSP 48:
- (a) Al suscribir el acuerdo vinculante, no se produce ninguna contabilización, ya que ninguna de las partes ha empezado a satisfacer sus obligaciones en el acuerdo.
 - (b) Un mes antes de que comience el curso escolar, el Gobierno proporciona las cifras de matriculación y el depósito del 10% al suministrador. Tras el pago del depósito, el Gobierno reconoce un activo por derecho de transferencia de 59.400 u.m. (30 u.m. × 19.800 libros × 10%):

Activo por derecho de transferencia	59.400 u.m.
Efectivo	59.400 u.m.

- (c) Dos semanas antes del comienzo del curso escolar, la Editorial ha satisfecho plenamente sus obligaciones transfiriendo los libros de texto a las Escuelas, y se ha extinguido el derecho del Gobierno a que se le entreguen los libros de texto. El Gobierno da de baja en cuentas el activo por derecho de transferencia de 59.400 u.m. y registra el importe como un gasto de transferencia. Además, el Gobierno también reconoce un pasivo por la obligación de transferencia y un gasto de transferencia por la contraprestación no pagada de 534.600 u.m. (30 u.m. x 19.800 libros - 59.400 u.m. de depósito) sobre la base de los términos del acuerdo vinculante:⁵

Gastos por transferencias.	594.000 u.m.
Activo por derecho de transferencia	
59.400 u.m.	
Pasivo por obligaciones de transferencia	
534.600 u.m.	

Ejemplo 8: Baja en cuentas de un activo por derecho de transferencia debido a la falta de desempeño

- EI42. El Ministerio de Sanidad (el Ministerio) suscribe un acuerdo vinculante con una corporación que opera una serie de clínicas privadas en una región (la Corporación). Según los términos del acuerdo vinculante, el Ministerio proporcionará un pago inicial de 1 millón de u.m. a la Corporación para que ésta opere un programa de vacunación y administre 10.000 dosis de una vacuna a los ciudadanos de la región durante los próximos 12 meses. La Corporación está requerida a proporcionar informes mensuales sobre el número de dosis administradas y la información sobre los pacientes al Ministerio.
- EI43. El acuerdo vinculante especifica que si la Corporación deja de administrar la vacuna o si no se administran las 10.000 dosis al final del periodo de 12 meses, la Corporación está obligada a pagar 100 u.m. por dosis no administrada al Ministerio. Este requerimiento de devolver los fondos es aplicable independientemente de si la Corporación ha gastado los fondos en adquirir las vacunas. (Por ejemplo, si la Corporación adquiere 10.000 dosis inmediatamente después de recibir el millón de u.m., luego solo administra 5.000 dosis y suspende el programa de vacunación, se le requerirá que devuelva 500.000 u.m. al Ministerio aunque se haya gastado la totalidad del millón de u.m.). Sin embargo, el acuerdo vinculante también especifica que la Corporación no es responsable de la devolución de los fondos relacionados con las vacunas que no puedan administrarse debido a un evento de fuerza mayor como una guerra, atentados terroristas o desastres naturales.

Caso A - La Corporación decide interrumpir el programa de vacunación

- EI44. Al pagar el millón de u.m., el Ministerio reconoce un activo de derecho de transferencia por el derecho a que las clínicas de la Corporación administren las 10.000 dosis de la vacuna. Tras recibir el millón de u.m., la Corporación compra y distribuye 1.000 dosis de la vacuna a sus clínicas. Solo después de administrar 500 vacunas, la Corporación observa que la administración de cada dosis

⁵ Debe destacarse que la NICSP 48 no prohíbe al Gobierno utilizar descripciones alternativas en sus estados financieros para los términos "activo por derecho de transferencia", "pasivo por obligación de transferencia" o "gasto de transferencia".

de la vacuna está dando pérdidas. Como consecuencia, la Corporación toma una decisión de negocio e informa al Ministerio de que dejará de administrar las vacunas.

- EI45. Para las vacunas que se han administrado, el Ministerio da de baja en cuentas 50.000 u.m. del activo por derecho de transferencia y reconoce un gasto de transferencia por el mismo importe. Para las 9.500 dosis restantes, basándose en los términos del acuerdo vinculante, el Ministerio aplica el párrafo 26 de la NICSP 48 y:
- (a) se da de baja en cuentas el activo por derecho de transferencia de 950.000 u.m; y
 - (b) reconoce una cuenta por cobrar de 950.000 u.m. (100 u.m. × 9.500 dosis). El hecho de que la Corporación ya haya gastado 100.000 u.m. en la compra de vacunas no tiene relevancia para el importe que debe reembolsar al Ministerio según los términos del acuerdo vinculante. Esta cuenta por cobrar es un activo financiero dentro del alcance de la NICSP 41, Instrumentos Financieros, es decir, el importe está sujeto a los requerimientos de reconocimiento y medición, incluidas las consideraciones de deterioro de valor, de la NICSP 41 y ya no se encuentra dentro del alcance de la NICSP 48.

Caso B - Un evento de fuerza mayor impide la administración de 10.000 dosis

- EI46. De forma similar al caso A, al pagar el millón de u.m., el Ministerio reconoce el importe como un activo por derecho de transferencia. En este escenario, la Corporación también adquiere 1.000 dosis de la vacuna al recibir los fondos. Sin embargo, tras administrar 500 dosis, se produce un terremoto en la región y las 500 dosis restantes de la vacuna que se encontraban almacenadas son destruidas. La Corporación informó al Ministerio de la destrucción de las 500 dosis pero destacó que tiene la intención de continuar con el programa de vacunación y administrar las 9.000 restantes en un plazo de 12 meses.
- EI47. Al igual que en el caso A, el Ministerio da de baja 50.000 u.m. del activo por derecho de transferencia y reconoce un gasto de transferencia de 50.000 u.m. por las 500 vacunas administradas. Sin embargo, los términos del acuerdo vinculante no confieren el derecho a recuperar ningún fondo por las 500 vacunas que fueron destruidas en el terremoto. Además, la corporación no ha proporcionado ninguna indicación de que no vaya a ser capaz de administrar las 9.000 dosis restantes en el periodo de 12 meses.
- EI48. Basándose en los hechos de este escenario, el Ministerio aplica el párrafo de la NICSP 48 y considera si el activo por derecho de transferencia restante de 950.000 u.m. se ha deteriorado. Dado que el Ministerio no dispone de ningún recurso por las 500 dosis perdidas en el terremoto, ahora solo tiene un derecho de transferencia para que las clínicas de la Corporación proporcionen 9.000 dosis a los ciudadanos de la región. Como consecuencia, el Ministerio registra un deterioro de valor de 50.000 u.m. de acuerdo con la NICSP 21 y reduce su activo por derecho de transferencia a 900.000 u.m.

Modificaciones de un acuerdo vinculante

- EI49. Ejemplo 9 ilustra los requerimientos de los párrafos -27 a 29 de la NICSP 48 sobre modificaciones de un acuerdo vinculante. Además, el Caso C de este ejemplo ilustra los requerimientos para estimar la contraprestación variable en los párrafos 35 a 37 de la NICSP 48, así como los requerimientos sobre cambios en la contraprestación por transferencia en los párrafos 40 a 42. Los Casos A, B y C se basan en los hechos descritos en los párrafos, EI50 y EI51 pero son independientes entre sí.

Ejemplo 9: Modificaciones de un acuerdo de construcción

- EI50. El Departamento de Vivienda (Vivienda, el suministrador de la transferencia) suscribe un acuerdo vinculante con el Departamento de Obras Públicas (Obras Públicas, el receptor de la transferencia) para que Obras Públicas construya un edificio residencial para una Asociación de la Vivienda (la Asociación, el tercero beneficiario) en un terreno propiedad de la Asociación por una contraprestación comprometida de 1 millón de u.m.. De conformidad con el párrafo 25 de la NICSP 48 y basándose en los términos del acuerdo vinculante, Vivienda contabiliza la transferencia como un derecho de transferencia único que se extingue con el tiempo a medida que se va completando la construcción del edificio de viviendas.
- EI51. La vivienda determina que una medida de los resultados, el grado de avance evaluado por un aparejador cualificado, proporciona una medida adecuada del progreso hacia la finalización del edificio de viviendas. Al final del primer año, Vivienda evalúa que Obras Públicas ha completado el 60% de la construcción del edificio basándose en el informe del aparejador. En consecuencia, los gastos reconocidos por Vivienda para el primer año ascienden a 600.000 u.m. (contraprestación de transferencia de 1 millón de u.m. x 60%).

Caso A - Modificación que da lugar a una actualización acumulada de los gastos

- EI52. En el primer trimestre del segundo año, las partes del acuerdo vinculante acuerdan modificarlo cambiando el plano del edificio. Como consecuencia, la contraprestación por transferencia aumenta en 150.000 u.m. y la contraprestación total por transferencia tras la modificación es de 1.150.000 u.m.. Al evaluar la modificación del acuerdo vinculante, Vivienda evalúa el párrafo (a) de la NICSP 48 y llega a la conclusión de que la próxima construcción basada en el plano de planta revisado sigue siendo un derecho de transferencia único en lugar de cualquier derecho de transferencia adicional, porque la modificación no da lugar a la aceptación de obligaciones de cumplimiento distintas adicionales por parte de Obras Públicas o a un aumento de las obligaciones de cumplimiento existentes de Obras Públicas.
- EI53. En consecuencia, Vivienda contabiliza la modificación de un acuerdo vinculante como si formara parte del acuerdo vinculante original de conformidad con el párrafo 29 de la NICSP 48. Basándose en un informe actualizado del aparejador, Vivienda actualiza su medición del progreso y estima que la construcción del edificio modificado se ha completado en un 53% en la fecha de la modificación. Como consecuencia, Vivienda reconoce unos gastos adicionales de 9.500 u.m. [(53 % completado x 1.150.000 u.m. de contraprestación de la transacción modificada) - 600.000 u.m. de gastos reconocidos hasta la fecha] en la fecha de la modificación como ajuste de actualización acumulado en el estado del rendimiento financiero.

Caso B - Modificación que da lugar a un nuevo acuerdo vinculante

- EI54. Continuando con los hechos presentados en los párrafos EI50 y EI51, en el primer trimestre del segundo año, las partes del acuerdo acuerdan modificar el acuerdo vinculante mediante la incorporación de una financiación adicional de 100.000 u.m. para la construcción de un aparcamiento que se ubicará junto al edificio de viviendas.
- EI55. Vivienda determina que esta modificación da lugar a un acuerdo vinculante independiente porque:
- (a) La construcción del aparcamiento es un nuevo derecho de transferencia, ya que Vivienda puede exigir su exigibilidad independientemente de la construcción del edificio. Es decir, el

derecho exigible por la construcción del aparcamiento es un derecho distinto, tal y como se destaca en el párrafo GA32 de la NICSP 48; y

- (b) a contraprestación adicional de 100.000 u.m. pretende reflejar el valor del derecho de transferencia adicional compensando a Obras Públicas por la construcción del aparcamiento.

EI56. En consecuencia, Vivienda sigue contabilizando la transferencia relativa a la construcción del edificio de viviendas de la manera descrita en los párrafos EI50 y EI51. La transferencia de 100.000 u.m. relativa a la construcción del aparcamiento se contabiliza como un acuerdo vinculante independiente.

Caso C - Cambio en la contraprestación de la transferencia debido a la resolución de eventos inciertos

EI57. Modificando los hechos presentados en los párrafos EI50 y EI51, al inicio del acuerdo vinculante, Vivienda también acordó pagar una bonificación de 200.000 u.m. tras la construcción del edificio si éste se terminaba en 24 meses. Para mayor claridad, esta bonificación forma parte de los términos originales del acuerdo vinculante y no de una modificación posterior.

EI58. La finalización del edificio depende en gran medida de factores ajenos a la influencia de Obras Públicas, como las condiciones meteorológicas y las aprobaciones reguladoras. Además, Obras Públicas tiene una experiencia limitada con tipos similares de acuerdos vinculantes. Basándose en estos factores, Vivienda excluyó la bonificación de 200.000 u.m. de la contraprestación de transferencia al inicio del acuerdo vinculante.

EI59. Al final del primer año, se han obtenido las aprobaciones reguladoras requeridas y los trabajos de construcción restantes se referían principalmente a obras interiores que no estaban sujetas a las condiciones meteorológicas. Además, el avance de los trabajos realizados hasta la fecha indicaba que era probable la finalización del edificio en 24 meses. Como resultado, Vivienda concluye que el pago de la prima es ahora probable y ajusta la contraprestación de la transferencia a 1.200.000 u.m.

EI60. La nueva evaluación de la contraprestación variable no constituye, en sí misma, una modificación del acuerdo vinculante. La vivienda contabiliza el pago probable de la prima aplicando el párrafo de la NICSP 48 y asigna la prima de 200.000 u.m. al derecho de transferencia relativo a la construcción del edificio. Como hasta la fecha se ha completado el 60% de la construcción, Vivienda gasta 120.000 u.m. adicionales por el pago probable de la bonificación como ajuste de actualización acumulado ((1,2 millones de u.m. x 60%) - 600.000 u.m. de gasto reconocido hasta la fecha).

Medición

EI61. Ejemplo 10 amplía el esquema de los hechos del Caso B del Ejemplo 5 para ilustrar la asignación de la contraprestación de transferencia a los derechos de transferencia individuales.

Ejemplo 10: Asignación de la contraprestación por transferencia

EI62. Continuando con los hechos del Caso B del Ejemplo 5, la oficina del gobierno regional (el Gobierno Regional) ha llegado a la conclusión de que tiene cuatro derechos de transferencia distintos en su acuerdo vinculante con la agencia de servicios de TI (la Agencia). Como se destaca en el párrafo EI34, estos derechos de transferencia se refieren a proporcionar a la Universidad software de

productividad, servicios relacionados con el sitio web, actualizaciones de seguridad y servicios de apoyo técnico durante un periodo de dos años.

EI63. Cuando el Gobierno Regional inició las negociaciones con la Agencia, observó que los precios publicados por la Agencia habrían sido los siguientes, si el software y los servicios se hubieran adquirido por separado para el periodo de dos años: 6 millones de u.m. por el software, 4 millones de u.m. por los servicios relacionados con el sitio web, 3 millones de u.m. por las actualizaciones de seguridad y 2 millones de u.m. por el apoyo técnico. Durante las negociaciones, el Gobierno Regional y la Agencia utilizaron estos precios publicados como punto de partida y luego acordaron reducir la contraprestación total por los cuatro entregables de 15 millones de u.m. a 12 millones.

Caso A - El acuerdo vinculante especifica la contraprestación independiente de cada derecho de transferencia

EI64. En este escenario, el acuerdo vinculante especifica que la reducción de 3 millones de u.m. en la contraprestación de la transferencia se dio por un descuento de 2 millones de u.m. por los servicios relacionados con la página web y de 1 millón de u.m. por el apoyo técnico.

EI65. La aplicación del párrafo GA50, el Gobierno Regional aplica el importe de la contraprestación independiente y el descuento negociado especificados en el acuerdo vinculante para cada derecho de transferencia y asigna la contraprestación de transferencia de la siguiente manera:

- (a) software de productividad: 6 millones de u.m;
- (b) servicios relacionados con el sitio web: 2 millones de u.m;
- (c) actualizaciones de seguridad: 3 millones de u.m; y
- (d) apoyo técnico: 1 millón de u.m.

Caso B - El acuerdo vinculante solo especifica la contraprestación total de la transferencia

EI66. En este caso, el Gobierno Regional y la Agencia solo acordaron el descuento global de 3 millones de u.m. por el paquete completo del software y los distintos servicios, y el acuerdo vinculante no especifica cómo se van a asignar los 3 millones de u.m.

EI67. La aplicación del párrafo GA51, el Gobierno Regional estima la contraprestación asignada a cada derecho de transferencia en función de los importes que se pretendía compensar a la Agencia por el software y los servicios. Dado que los precios publicados por la Agencia se utilizaron como punto de partida para las negociaciones, el Gobierno Regional destacó que estos precios son aproximaciones apropiadas para la contraprestación independiente del software y los servicios. Por lo tanto, un enfoque de asignación razonable consiste en asignar proporcionalmente los 12 millones de u.m. en función de los precios publicados de cada entregable.

- EI68. El Gobierno Regional asigna la contraprestación de la transferencia de la siguiente manera:
- (a) software de productividad: 4,8 millones de u.m. (6 millones de u.m. ÷ 15 millones de u.m. × 12 millones de u.m.);
 - (b) servicios relacionados con el sitio web: 3,2 millones de u.m. (4 millones ÷ 15 millones × 12 millones);
 - (c) actualizaciones de seguridad: 2,4 millones de u.m. (3 millones ÷ 15 millones × 12 millones);
y
 - (d) apoyo técnico: 1,6 millones de u.m. (2 millones ÷ 15 millones × 12 millones).

Aplicación de los principios a transacciones específicas

- EI69. El Ejemplo 11 ilustra la aplicación de los párrafos GA53 a GA55 de la NICSP 48 a las transferencias de capital.

Ejemplo 11: Transferencias de capital

Caso A - La transferencia solo se refiere a la construcción de un activo

- EI70. La entidad P suscribe un acuerdo vinculante con la Entidad R. Los términos del acuerdo vinculante son los siguientes:
- (a) La entidad P proporcionará financiación en forma de 22 millones de u.m. en efectivo a la Entidad R, que ésta utilizará para construir un edificio. No hay términos que especifiquen cómo se va a utilizar el edificio después de la construcción;
 - (b) el importe de 22 millones de u.m. se basa en la construcción presupuestada y en los costos relacionados. La financiación se proporcionará íntegramente a la Entidad R al comienzo del periodo de construcción;
 - (c) para facilitar a la Entidad P la exigibilidad del acuerdo vinculante, las condiciones requieren que la Entidad R:
 - (i) disponga de un plan de construcción detallado en el que se describan las actividades que deben completarse en cada fase significativa de la construcción (por ejemplo, limpieza del solar, cimentación, enmarcado, etc.), junto con los costos presupuestados de dichas actividades;
 - (ii) proporcione informes de progreso detallados en cada fase significativa de la construcción; y
 - (d) una vez finalizada la construcción, la Entidad R obtendrá el control del edificio. Si la construcción del edificio no se completa en un plazo de cinco años, la Entidad R conserva el control de cualquier construcción en curso, pero los fondos que no se hayan gastado en la construcción deberán devolverse a la Entidad P.
- EI71. La Entidad P ha determinado que el acuerdo vinculante consiste en un derecho de transferencia (para que la Entidad R construya el edificio) y que la finalización de las actividades de construcción destacadas en el plan de construcción, medida por los costos incurridos en estas actividades, es una medida apropiada del progreso hacia la extinción completa de este derecho.

- EI72. En este ejemplo, la esencia del acuerdo vinculante es proporcionar financiación para la construcción del edificio, y no existe ninguna transferencia relacionada con el uso posterior del edificio por parte de la Entidad R. Por tanto, tras el pago de los 22 millones de u.m., la Entidad P reconoce un activo por derecho de transferencia por el importe total de 22 millones de u.m., ya que la Entidad R aún no ha iniciado la construcción del edificio.
- EI73. A medida que la Entidad R va completando las actividades de construcción previstas en el plan de construcción, los costos incurridos en la finalización de estas actividades se utilizan para determinar el porcentaje de construcción completada. La entidad P aplica este porcentaje a los 22 millones de u.m. para determinar la parte del activo por derechos de transferencia que debe darse de baja en cuentas y contabilizarse como gasto a lo largo del periodo de construcción.

Caso B - Transferencia relacionada con la construcción y operación de un activo

- EI74. En este ejemplo, el acuerdo vinculante señala que:
- (a) El importe de la financiación se ha incrementado a 32 millones de u.m. Este importe se basa en los costos de construcción presupuestados de 20 millones de u.m., los gastos generales relacionados con la construcción de 2 millones de u.m. y una subvención de 10 millones de u.m. para cubrir algunos de los costos de operar el edificio como biblioteca pública durante los 10 primeros años tras la finalización del edificio;
 - (b) a lo largo del periodo de operación de 10 años, la Entidad R está obligada a proporcionar evidencia a la Entidad P de que el edificio ha sido operado como biblioteca pública. La evidencia puede incluir documentación como estados financieros auditados que proporcionen detalles sobre los costos de operación incurridos por la Entidad R;
 - (c) si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca pública en cualquier momento durante el periodo de 10 años, se le requerirá que devuelva a la Entidad P una parte de los 10 millones de u.m. de la transferencia de operación en función del importe de tiempo restante en el periodo de 10 años. Por ejemplo, si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca a los dos años del periodo de 10 años, se le requiere que devuelva 8 millones de u.m. a la Entidad P; y
 - (d) al igual que en el caso A, la Entidad P transfiere la totalidad de los 32 millones de u.m. a la Entidad R al comienzo del periodo de construcción. La Entidad R también está requerida a proporcionar información sobre el progreso de la construcción a la Entidad P.
- EI75. En este escenario, la Entidad P concluye que el acuerdo vinculante consiste en dos derechos de transferencia: la construcción del edificio y la operación del edificio como biblioteca durante un periodo de 10 años. Aplicando los requerimientos de la NICSP 48, la Entidad P ha asignado 22 millones de u.m. al derecho de la Entidad R a construir el edificio y 10 millones de u.m. al derecho de la Entidad R a operar el edificio como biblioteca pública durante 10 años.
- EI76. Para el derecho de transferencia relativo a la construcción del edificio, como en el caso A, la Entidad P reconoce un activo por derecho de transferencia de 22 millones de u.m. en el momento de la transferencia de fondos. A continuación, la Entidad P da de baja en cuentas los 22 millones de u.m. (y reconoce los importes como gastos por transferencias) a lo largo del periodo de construcción, basándose en el avance de la construcción determinado por la información presentada por la Entidad R.

EI77. Para el derecho de transferencia relativo a la operación del edificio como biblioteca, la Entidad P ha determinado que este derecho de transferencia se extingue ya que el edificio está siendo operado por la Entidad R como biblioteca durante el periodo de 10 años. Por lo tanto, la Entidad P reconoce la totalidad de los 10 millones de u.m. como un activo por derecho de transferencia en el momento del pago. Una vez finalizada la construcción, a medida que la Entidad R explota el edificio como biblioteca pública, la Entidad P da de baja en cuentas 1 millón de u.m. del activo por derecho de transferencia al año durante el periodo de 10 años y reconoce el importe como gasto de transferencia.

Caso C - La transferencia está relacionada con la construcción y la operación de un activo, y se debe pagar una penalización adicional si la entidad deja de operar el activo

EI78. En este escenario, el acuerdo vinculante incluye todos los términos del Caso B, con la incorporación de lo siguiente:

- (a) El acuerdo vinculante impone ahora una penalización de 5 millones de u.m. bajo condiciones específicas. Si la Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca dentro del periodo de 10 años, se le requiere el pago de una penalización a la Entidad P;
- (b) la multa de 5 millones de u.m. se debe pagar por incorporación a la devolución de fondos por no cumplir los términos del acuerdo vinculante relacionado con la operación del activo. Para mayor claridad, si la Entidad R ha finalizado la construcción del edificio y lo ha operado como biblioteca durante nueve años pero deja de operar la biblioteca al comienzo del décimo año, se le requiere el pago de 6 millones de u.m. (devolución de 1 millón de u.m. de la subvención de explotación más la penalización de 5 millones de u.m.) a la Entidad P.

EI79. En este escenario, la contabilización de las partes de 22 y 10 millones de u.m. de la transferencia para la construcción y operación del edificio como biblioteca será la misma que en los casos A y B. Es decir, la Entidad P reconocerá los 32 millones de u.m. como un activo con derecho de transferencia en el momento de la transferencia de fondos. Posteriormente, los 22 millones de u.m. se contabilizarán como gasto a medida que se construya el edificio y los 10 millones de u.m. se contabilizarán como gasto a lo largo del periodo de operación de 10 años.

EI80. La Entidad P no reconoce los 5 millones de u.m. adicionales porque su recepción depende de que la Entidad R deje de operar el edificio como biblioteca pública. Tal activo contingente no se reconoce de acuerdo con la NICSP 19.

Caso D - La transferencia solo está relacionada con la operación de un activo

EI81. El siguiente escenario es independiente de los casos A a C e ilustra la contabilización de una transferencia sin un componente de transferencia de capital.

EI82. En este escenario:

- (a) la Entidad R ya es propietaria del edificio;
- (b) según los términos del acuerdo vinculante, la Entidad P está obligada a transferir 10 millones de u.m. a la Entidad R para subvencionar la operación del edificio como biblioteca pública durante los próximos 10 años. Se requiere que la transferencia de fondos se produzca una vez finalizado el acuerdo vinculante;
- (c) a lo largo del periodo de 10 años, se requiere que la Entidad R proporcione evidencia a la Entidad R de que el edificio ha sido operado como biblioteca pública; y

- (d) La Entidad R deja de operar el edificio como biblioteca pública en cualquier momento durante el periodo de 10 años, se le requiere que devuelva una parte de la transferencia de 10 millones de u.m. para operaciones a la Entidad P en función del importe de tiempo restante
- EI83. En este escenario, la transferencia de 10 millones de u.m. solo se refiere al derecho a que la Entidad R opere el edificio existente como biblioteca pública durante un periodo de 10 años. Tras el pago inicial, la Entidad P reconoce los 10 millones de u.m. como un activo por derecho de transferencia.
- EI84. La Entidad P ha determinado que el derecho de transferencia se extingue a medida que el edificio es operado como biblioteca por la Entidad R a lo largo del periodo de 10 años. Como la operación de la biblioteca consiste en muchas actividades diferentes que se realizan de forma congruente de un periodo a otro, la Entidad P da de baja en cuentas el activo por derecho de transferencia de forma uniforme a lo largo del periodo de 10 años y reconoce un gasto por transferencia de 1 millón de u.m. al año.

Comparación con las EFG

Al desarrollar la NICSP 48, *Gastos por Transferencias*, el IPSASB consideró las guías para informar de las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG). en el periodo de 10 años

Las diferencias y similitudes clave con las EFG son las siguientes:

- Las similitudes y diferencias entre la contabilidad según las NICSP 48 y las EFG dependerán de los hechos y circunstancias de las transacciones de gastos por transferencias.
- La definición de " gastos de Transferencia " de la NICSP 48 se inspira en la definición de " transferencias " de las EFG, pero se centra en la perspectiva del suministrador de transferencias.
- La contabilización en la NICSP 48 se rige por la existencia de un acuerdo vinculante. En principio, la contabilidad en las EFG se basa, entre otras consideraciones, en la evaluación de si la transferencia es obligatoria o voluntaria. Tanto la NICSP 48 como las EFG pueden conducir al mismo resultado contable en determinadas situaciones.
- La NICSP 48 distingue entre gastos por transferencias derivados de transacciones con acuerdos vinculantes (incluidas las transferencias de capital) y gastos por transferencias derivados de transacciones sin acuerdos vinculantes. Las EFG distinguen entre subvenciones corrientes o de capital, independientemente de que la subvención se derive de un acuerdo vinculante, por lo que en determinadas situaciones podrían producirse resultados contables diferentes.
- Según la NICSP 48, una entidad reconoce un gasto de transferencia cuando (o a medida que) se extingue su derecho exigible a que el receptor de la transferencia satisfaga sus obligaciones. Con arreglo a las EFG, el momento del reconocimiento del gasto se basa en el tipo de subvención.

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, los Proyectos de Norma, los Documentos de Consulta, las Guías de Prácticas Recomendadas y otras publicaciones del IPSASB son publicados por la IFAC y están sujetos a sus derechos de autor.

El IPSASB y la IFAC no asumen responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

'International Public Sector Accounting Standards Board', 'International Public Sector Accounting Standards', 'Recommended Practice Guidelines', 'International Federation of Accountants', 'IPSASB', 'IPSAS', 'RPG', 'IFAC', el logo del IPSASB, e IFAC son marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC en los EE.UU y otros países.

Propiedad intelectual © mayo de 2023 de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Para obtener información sobre derechos de autor, marcas registradas y [permisos](#) por favor, diríjase a permisos o póngase en contacto con permissions@ifac.org.

IPSASB

**International Public
Sector Accounting
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ipsasb.org