



**Guía  
Internacional  
de Contabilidad  
para las  
Organizaciones  
Sin Fines de  
Lucro Parte 3**

**Invitación a  
comentar**

Los comentarios deben recibirse antes  
del 16 de septiembre de 2024

Emitido el 28 de mayo de 2024

INPAG PG/2024/3



## Derechos de autor y cláusulas de exención de responsabilidad

### Copyright/Renuncia de responsabilidad

El Proyecto de Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro CIPFA/PG/2024/1 es publicado por el Instituto Colegiado de Finanzas Públicas y Contabilidad (CIPFA) sólo para que se realicen comentarios. Los comentarios deben recibirse antes del 16 de septiembre de 2024 y deben enviarse por correo electrónico a [ifr4npo@cipfa.org](mailto:ifr4npo@cipfa.org) o en línea en <https://www.ifr4npo.org/have-your-say>.

Todos los comentarios son de dominio público y se publicarán en [www.ifr4npo.org](http://www.ifr4npo.org) a menos que el encuestado solicite confidencialidad. Normalmente no se concederán dichas solicitudes a menos que estén respaldadas por una buena razón, por ejemplo, confidencialidad comercial. Consulte [www.ifr4npo.org](http://www.ifr4npo.org) para conocer los detalles de esta política y de cómo utilizamos sus datos personales. Si desea solicitar confidencialidad, póngase en contacto con nosotros en [ifr4npo@cipfa.org](mailto:ifr4npo@cipfa.org) antes de enviar su respuesta.

Derechos de autor: Excepto para uso profesional (ver **términos y condiciones**), los usuarios no tendrán, sin el permiso previo por escrito de CIPFA, el derecho de licenciar, sublicenciar, transmitir, transferir, traducir, vender, alquilar o distribuir de cualquier otra manera cualquier parte de la Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro a terceros en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico o de otro tipo actualmente conocido o por inventar.

Los usuarios no están autorizados a modificar o hacer alteraciones, adiciones o enmiendas, ni a crear obras derivadas de la Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro, salvo que se permita expresamente lo contrario en este aviso.

La Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro contiene material con derechos de autor pertenecientes a la Fundación IFRS® y a la IFAC, el cual se ha reproducido con la amable autorización de la Fundación IFRS y de la IFAC, respectivamente, y respecto a las cuales están reservados todos los derechos.

Las consultas deben enviarse a [ifr4npo@cipfa.org](mailto:ifr4npo@cipfa.org).

Cláusula de exención de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el CIPFA rechaza expresamente toda responsabilidad derivada de esta publicación o de cualquier traducción de ella, ya sea contractual, extracontractual o de otro tipo, con respecto a cualquier reclamación o pérdidas de cualquier naturaleza, incluidas las pérdidas directas, indirectas, incidentales o consecuentes, los daños punitivos, las sanciones o los costos. La información contenida en esta publicación no constituye asesoramiento y no debe sustituir a los servicios de un profesional debidamente cualificado.

ISBN para esta parte 978 1 84508 602 2

ISBN para la publicación completa (cuatro partes): 978 1 84508 597 1

© 2024 CIPFA

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para más información, póngase en contacto con el CIPFA en [ifr4npo@cipfa.org](mailto:ifr4npo@cipfa.org)



## Avisos

La Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro contiene material con derechos de autor de la Fundación IFRS® (Fundación), respecto a la cual están reservados todos los derechos.

Reproducido y distribuido por el Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) con el permiso de la Fundación. No se conceden derechos a terceros, salvo los permitidos por las **las condiciones de uso de** sin la previa autorización por escrito de CIPFA y de la Fundación.

La Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro es emitida por el CIPFA y no ha sido preparada ni aprobada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.



La Fundación tiene marcas registradas en todo el mundo (Marcas), incluyendo "IAS®", "IASB®", "CINIIF®", "NIIF®", el logotipo de las IASB®, "NIIF para PYME®", el logotipo de las NIIF para PYME®, el "Dispositivo Hexágono", "Normas Internacionales de Contabilidad®", "Normas Internacionales de Información Financiera®" y "SIC®". Para más información sobre las marcas de la Fundación, póngase en contacto con el licenciante.



La Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro contiene material con derechos de autor de la IFAC® con respecto a los cuales están reservados todos los derechos.

Reproducido y distribuido por el Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) con el permiso de IFAC. No se conceden derechos a terceros salvo los permitidos por **las condiciones de uso de** sin la previa autorización por escrito de CIPFA y la IFAC.

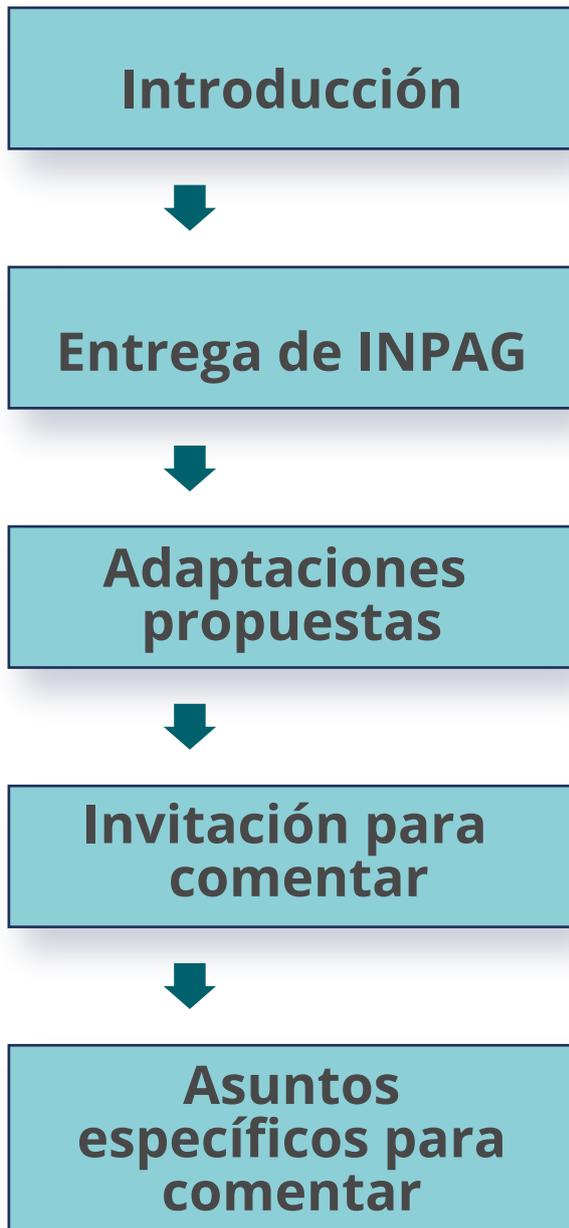
La Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro es emitida por el CIPFA y no ha sido preparada ni aprobada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el Sector Público, "Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público", "Recomendaciones de guías de práctica", "Federación Internacional de Contadores (IFAC)", "NIC-SPB", "NIC-SP", "RPG", "IFAC", el logotipo de NIC-SPB y el logotipo de IFAC son marcas comerciales de IFAC, o marcas registradas y marcas de servicio de IFAC en EE.UU. y otros países.

Para obtener más información sobre la concesión de licencias de propiedad intelectual de la IFAC, póngase en contacto con [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## Resumen – Proyecto de Guía 3

### Visión general



**Objetivo:** Desarrollar la primera orientación internacional de información financiera para las OSFL.

**Propuestas:** El proyecto IFR4NPO recabó opiniones, por medio de un Documento de Consulta publicado en enero de 2021, sobre la propuesta de que la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES sea utilizada como base para un conjunto único de orientaciones autorizadas para las OSFL.

Habiendo tenido en cuenta los comentarios de la consulta, se proponen adaptaciones a la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES* para crear la Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro (INPAG) como orientación específica para la información financiera de las OSFL.

El primer Proyecto de Guía se centró en el marco general para la información financiera de las OSFL y se publicó en noviembre de 2022. El segundo Proyecto de Guía se centraba en cuestiones contables clave y, en particular, en la contabilización de subvenciones y donaciones, y se publicó en septiembre de 2023. La Secretaría del INPAG está estudiando actualmente las respuestas recibidas.

**Próximos pasos:** La Secretaría de la INPAG considerará los comentarios sobre este Proyecto de Guía, junto con los comentarios sobre el primer y el segundo Proyectos de Guía en el desarrollo de las propuestas finales, que colectivamente conformarán la INPAG.

**Plazo de presentación de comentarios:** 16 de septiembre de 2024

### Documentos que deben revisarse

---

PG3 – Guía Autorizada

---

PG3 – Fundamentos de las Conclusiones

---

PG3 – Guía de Implementación

---

INPAG Guía de Práctica 1 – Estados complementarios

---

## Introducción

Como se señaló en los anteriores Proyectos de Guía, en muchos países, las Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL) carecen de orientaciones o marcos que apoyen la preparación de los estados financieros. Estos son cruciales para la transparencia, la responsabilidad y la toma de decisiones. Las organizaciones de financiamiento han llenado este vacío desarrollando sus propios requisitos de información para las OSFL. Aunque todos tienen sus méritos, la variedad de requisitos puede suponer una pesada carga para las propias organizaciones a las que quieren apoyar.

Las entidades de los sectores privado y público y sus partes interesadas se han beneficiado enormemente del desarrollo y el uso de normas internacionales desde la década de 1970. **En una encuesta internacional de 2014**, que contó con más de 600 respuestas de 179 países, la mayoría de los encuestados se mostraron de acuerdo o muy de acuerdo en que sería útil una norma u orientación contable internacional específica para las OSFL.

En enero de 2021 se publicó **un documento de consulta** en el que se exponían propuestas para desarrollar una orientación sobre información financiera de alta calidad, confiable y reconocida internacionalmente por las OSFL (ahora denominado INPAG). En él se solicitaban comentarios sobre una serie de propuestas, incluidos los temas prioritarios. El desarrollo de la INPAG y las propuestas recogidas en el documento recibieron un apoyo abrumador.

### Objetivos

La credibilidad de las OSFL ante las partes interesadas, y de aquellas que aportan fondos o se benefician del trabajo de una OSFL, depende de la creación y el mantenimiento de la confianza. Para reforzar la gobernanza y la gestión financiera de las OSFL, la INPAG se está desarrollando con el fin de alcanzar los tres objetivos siguientes:



## Desarrollo de INPAG

La INPAG es una orientación para la información financiera sobre la base de acumulación que se está desarrollando para ofrecer una visión completa de la situación y la actividad financieras de una OSFL. La información basada en el la base de acumulación se acepta como base de las normas de información financiera de alta calidad. Puede mejorar la calidad y la transparencia de los informes financieros para aumentar la responsabilidad y la toma de decisiones.

La información no financiera es una parte esencial de los informes financieros de propósito general que se están elaborando para la INPAG. Permite la presentación de comentarios de la dirección y de otra información narrativa junto con la información financiera contenida en los estados financieros de propósito general. La información no financiera proporciona a los usuarios datos que permiten una comprensión significativa de la naturaleza, los objetivos, las estrategias, los riesgos y el rendimiento de una OSFL.

Con el fin de completar el desarrollo de orientaciones para la elaboración de informes financieros sobre la base de acumulación específicos para las OSFL antes de 2025, dentro de los recursos disponibles, se pidió a las partes interesadas su opinión sobre los temas prioritarios que debían abordarse en la primera versión del INPAG.



Para sustentar el desarrollo de la INPAG se establecieron los siguientes conceptos fundamentales en el Proyecto de Guía 1 (PG1):

- una descripción de las entidades a las que se aplicará la INPAG;
- conceptos y principios en los que basar las propuestas contables;
- una descripción de los estados financieros; y
- la identificación de los requisitos de los informes narrativos.

Estos conceptos fundamentales se han utilizado para desarrollar cada una de las demás secciones que, en conjunto, conformarán la INPAG y se han sometido a consulta pública en el Proyecto de Guía 2 (PG2) y el Proyecto de Guía 3 (PG3). Se ha recabado activamente la opinión de una amplia gama de partes interesadas de todos los continentes. Los comentarios recibidos sobre cada uno de los tres Proyectos de Guía se utilizarán para ultimar la INPAG.

## Entrega de INPAG

### Enfoque

La INPAG está dividida en secciones. En la mayoría de los casos, estas secciones tienen la misma finalidad que la sección equivalente de la norma contable *NIIF para PYMES*. No obstante, las secciones pueden reenumerarse en la orientación final si ello resulta útil para los futuros usuarios de la INPAG.

Para facilitar la comprensión del nivel de cambio de cada sección de la Norma de Contabilidad *NIIF*

*para PYMES*, se ha añadido un indicador de estado al encabezado de la Sección en la Guía Autorizada.

Las referencias a la Norma de Contabilidad de las *NIIF para las PYMES* se refieren al proyecto de Norma "Tercera edición de la Norma de Contabilidad de las *NIIF para las PYMES*", a menos que se indique lo contrario.

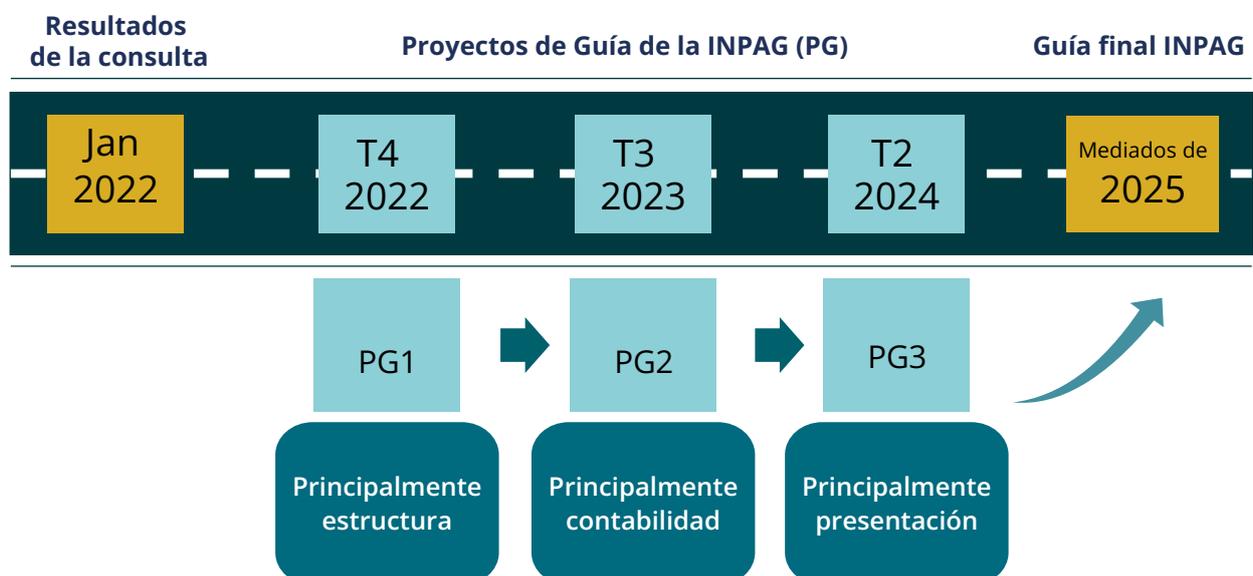
Estado	Descripción
<b>Modificada</b>	La Sección ha sido completamente revisada y actualizada para reflejar los requisitos de las OSFL.
<b>Actualizada</b>	La Sección ha sido revisada y actualizada para alinearla con las Secciones que han sido modificadas
<b>Editoriales</b>	La sección se ha actualizado para los cambios de alineación, así como para los cambios de terminología, pero no lo demás no se ha modificado
<b>Nueva</b>	La Sección no existe en la NIIF para las PYMES y ha sido desarrollada específicamente para las OSFL
<b>Eliminado</b>	La Sección no es obligatoria en INPAG ya que no incluye requisitos relevantes para las OSFL.

Este Proyecto de Guía (PG) es el tercero de los tres que, en conjunto, conformarán la INPAG.

La publicación del Proyecto de Guía a través de tres Proyectos de Guía tiene por objeto facilitar a las partes interesadas la formulación de observaciones sobre las propuestas. Los comentarios sobre el PG1 han influido en algunos aspectos del desarrollo del PG3.

En el tiempo disponible no ha sido posible incorporar al PG3 todas las reacciones del PG1, ni ninguna de las reacciones del PG2. Sin embargo, a la luz de los

comentarios recibidos, algunas de las propuestas originales del Proyecto de Guía 1 se han modificado en este Proyecto de Guía. En los Fundamentos de las Conclusiones se indican y explican los cambios introducidos a raíz de las observaciones de los interesados.



## Proyecto de Guía 1 (PG1)

El PG1 se centró en el marco general de la información financiera de las OSFL. Incluía una descripción de las OSFL y de la entidad informadora, los conceptos y principios fundamentales en los que se basa la información financiera y las propuestas relativas a la presentación de los estados financieros y a la información narrativa. El Prefacio, las Secciones 1-10 y una nueva Sección 35 (los informes narrativos) se publicaron en el Proyecto de Guía 1 (PG1).

## Proyecto de Guía 2 (PG2)

PG2 se centró en algunas de las transacciones contables clave que son relevantes para la información financiera de las OSFL. Incluía una nueva sección sobre ingresos por subvenciones y donaciones, distinta de los ingresos procedentes de contratos con clientes, una nueva sección sobre gastos de subvenciones e importantes modificaciones de las secciones sobre inventarios y conversión de moneda extranjera.

El PG2 se basó en las secciones equivalentes de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYME*, cuando existían, pero requirió el desarrollo de algunas secciones nuevas para las transacciones específicas de las OSFL. El PG2 también propuso que la sección sobre pagos basados en acciones de la Norma contable *NIIF para las PYME* no es relevante para las OSFL y, por tanto,

no debería formar parte de la INPAG. El PG2 incluía una serie de secciones que se habían actualizado por cambios terminológicos o de alineación, pero que no se habían actualizado por otros motivos. El contenido completo figuraba en la portada del PG2.

## Proyecto de Guía 3 (PG3)

El PG3 se centra en la presentación de la información financiera. Incluye nuevas secciones sobre la contabilidad de fondos, la clasificación de los gastos y la recaudación de fondos. También incluye una nueva sección sobre información complementaria con enlaces a un documento complementario: la INPAG Guía de práctica 1 – Estados complementarios (Guía de Práctica), que también se publica para comentarios como parte del PG3. Esta de Guía de Práctica ofrece propuestas de estados complementarios que respaldan los requisitos de información de las partes interesadas, incluidos los donantes. En el PG3 también se incluye una importante actualización relativa a la definición de patrimonio neto, así como propuestas para la adopción por primera vez de la INPAG. Al igual que el PG2, el PG3 incluye una serie de secciones que se actualizan por cambios terminológicos o de alineación, pero que no se actualizan por otros motivos.

Contabilidad de fondos  
*Sección 36*

Clasificación de los gastos  
*Sección 24 Parte II*

Información complementaria  
*Sección 37*

Gastos de recaudación de fondos  
*Sección 24 Parte III*

Transición a la INPAG  
*Sección 38*

El Anexo B muestra el contenido de cada Proyecto de Guía. Describe si una sección es nueva y, si no lo es, el nivel de cambio previsto con respecto a la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*.

En los siguientes apartados se exponen las adaptaciones que se proponen a la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES* para abordar las necesidades de contabilidad e información específicas de las OSFL.

## Adaptaciones propuestas

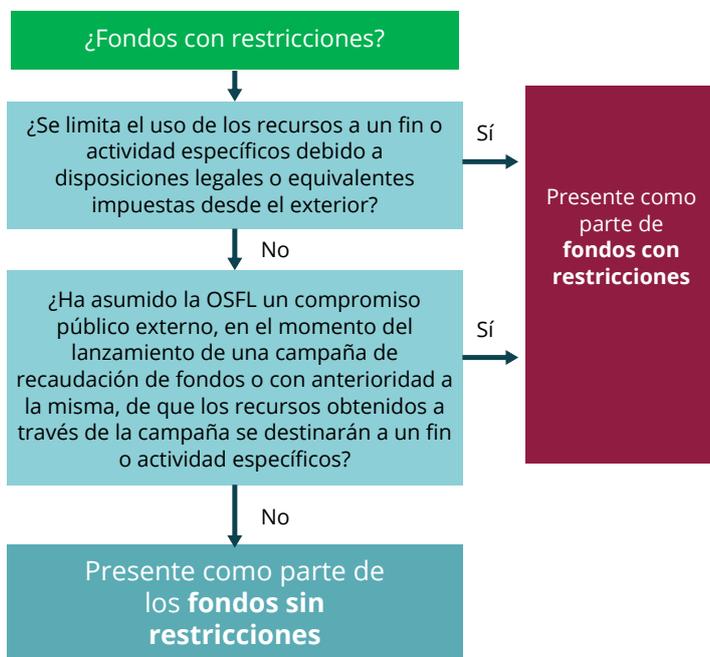
### 1. Contabilidad de fondos

#### Propuesta

La contabilidad de fondos hace un seguimiento de la recepción y utilización de los recursos, de acuerdo con el uso al que se destinan, y los saldos de los fondos se trasladan entre los periodos de información financiera. Todas las OSFL dispondrán de un fondo general, a veces denominado reserva general o fondo acumulado de recursos que pueden utilizarse para cualquier fin dentro de los objetivos de la organización. Las OSFL pueden tener fondos además del fondo general. Los fondos pueden existir como resultado de decisiones de la dirección, de la legislación jurisdiccional, de requisitos legales o equivalentes derivados de acuerdos con otorgantes o donantes, o como resultado de las expectativas razonables creadas por la OSFL de que los recursos se utilizarán para un fin específico.

En la INPAG existirá un fondo adicional cuando exista un requisito legal o equivalente de realizar un seguimiento por separado de los recursos y su uso, o cuando exista una expectativa razonable por parte de un individuo o grupo de interesados de que se realizará un seguimiento de los recursos que se utilizan para un conjunto específico de actividades. Deben llevarse registros contables separados para cada fondo que incluyan ingresos, gastos, activos y pasivos.

Para determinar si un fondo se presenta como parte de los fondos con restricciones o de los fondos sin restricciones se utiliza el siguiente enfoque basado en principios.



Se propone que los acuerdos de subvención exigibles (ASE), un tipo de subvención descrito en la sección 23 de la INPAG, se presenten como parte de los fondos con restricciones, aunque no tengan saldo de fondos. Esta presentación proporciona

transparencia sobre sus ingresos y gastos. Los fondos designados internamente se presentan como parte de los fondos sin restricciones, ya que la limitación del uso de estos recursos por parte de la OSFL puede modificarse.

#### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Las propuestas iniciales analizaban si un tipo de acuerdo de subvención por sí solo podía utilizarse para determinar si un fondo debía presentarse como parte de los fondos con restricciones, pero se consideró que el fondo de una transacción era más importante que su forma. También se tuvieron en cuenta los requisitos normativos (pero existen variaciones globales al respecto), así como los requisitos morales y/o éticos para utilizar los recursos de una determinada manera. En la práctica, sería difícil distinguir entre los distintos tipos de requisitos morales y/o éticos, por lo que no se avanzó en esta cuestión.

El debate también se centró en si la información sobre activos y pasivos debe ser específica para cada fondo. Este requisito se ha incluido en el PG3 para mitigar la necesidad de que las transacciones inmateriales se registren por separado y creen una carga desproporcionada en relación con los beneficios.

#### ¿Qué debo comentar?

- ¿Garantizará la orientación que se puedan identificar los fondos materiales o con importancia relativa? **(Pregunta 1b)**
- ¿Debería exigirse un seguimiento de los ingresos, gastos, activos y pasivos de cada fondo? ¿Cuáles son los costes y beneficios? **(Pregunta 1c)**
- ¿Está de acuerdo con los criterios para que un fondo sea considerado un fondo con restricciones? **(Pregunta 1d)**

## 2. Revelaciones sobre la contabilidad de fondos

### Propuesta

Los estados financieros deben identificar claramente en qué medida el uso de los fondos de una OSFL está sujeto a restricciones.

Los nuevos requisitos de información a revelar exigen que los importes de ingresos, gastos, transferencias y saldos de fondos se muestren para cada fondo, o agregación de fondos no significativos. Esta presentación proporciona transparencia sobre cualquier déficit o exceso en un fondo. Se requiere una explicación para cualquier fondo con un saldo negativo en la fecha del informe.

Estas revelaciones pueden ayudar a las OSFL a explicar en su contexto los excedentes o déficits de un determinado ejercicio financiero. Por ejemplo, pueden deberse a la recepción y utilización de recursos en diferentes ejercicios financieros, en el curso normal de las operaciones. Los requisitos de revelación también se aplican a los fondos designados internamente.



El PG1 proponía el requisito de presentar por separado los fondos con restricciones y los fondos sin restricciones en el Estado de Ingresos y Gastos. Esta nueva información sobre las revelaciones sobre la contabilidad de fondo sustituye a la propuesta anterior.

### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Se consideró si la información sobre los fondos con o sin restricciones debería presentarse en el Estado de Ingresos y Gastos o en las notas a los estados financieros. Teniendo en cuenta los comentarios del PG1 y los debates mantenidos durante el desarrollo de la sección de contabilidad de fondos, se consideró que la revelación mediante notas proporcionaría una información más completa. También se consideró el requisito de revelar por separado los fondos designados internamente. Las opiniones de los miembros del GCT fueron diversas, pero dada la utilidad potencial de esta información, los fondos designados internamente se han incluido en el ámbito de aplicación de los requisitos de revelación de la contabilidad de fondos.

### ¿Qué debo comentar?

Proporcionar un nivel adecuado de información sobre los fondos de una OSFL puede aportar transparencia sobre su resiliencia financiera y contribuir a explicar sus actividades y el uso de sus recursos.

- ¿Está de acuerdo con la supresión del requisito de presentar los fondos con restricciones y los fondos sin restricciones en el anverso del Estado de Ingresos y Gastos? (**Pregunta 1a**)
- ¿Está de acuerdo con que los gastos relevantes se carguen a un fondo con restricciones, aunque actualmente no haya recursos suficientes para cubrirlos? (**Pregunta 1e**)
- ¿Está de acuerdo con los requisitos de información a revelar propuestos en relación con los fondos? (**Pregunta 1f**)

### 3. Clasificación de los gastos - ¿Qué presentación?

#### Propuesta

La información sobre los gastos de una OSFL es importante para apoyar la gestión, la transparencia y la responsabilidad. No todos los usuarios están interesados en la misma información y proporcionar múltiples análisis resulta oneroso. La consideración clave es si permitir o exigir el desglose por naturaleza de los gastos o por función, o permitir una base mixta.

Para apoyar la comparabilidad, la INPAG incluye la presunción de que la información más relevante y fiable para los usuarios de los estados financieros la proporcionará un análisis de los gastos basado en su naturaleza.

La INPAG permite refutar esta presunción. Esto significa que puede presentarse un análisis funcional o mixto de los gastos (con parte de gastos por naturaleza y parte por función), si ello proporciona una información más relevante y fiable para los usuarios de los estados financieros. Las OSFL deben presentar una nota en la que expliquen por qué han optado por un análisis que no se basa en la naturaleza de los gastos y por qué ello mejora la relevancia y fiabilidad de la información para los usuarios de sus estados financieros.



El análisis de los gastos debe presentarse en el Estado de Ingresos y Gastos o en las notas a los estados financieros.

#### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Hubo diversidad de opiniones sobre la presentación de los gastos, por lo que no hubo apoyo suficiente para un enfoque único. Se consideró la posibilidad de permitir la libre elección entre los distintos enfoques de clasificación. Los grupos consultivos expresaron su preocupación por el hecho de que tal libertad no fomentara la comparabilidad. Se consideró que la creación de un método de clasificación de los gastos por defecto sería beneficioso aunque no se prescribiera. Se optó por una clasificación de los gastos por naturaleza, al considerarse más fácil de aplicar.

#### ¿Qué debo comentar?

Dada la diversidad de las OSFL y la variedad de información requerida por los usuarios, es importante que la información sobre los gastos sea relevante y fiable para los usuarios de los estados financieros.

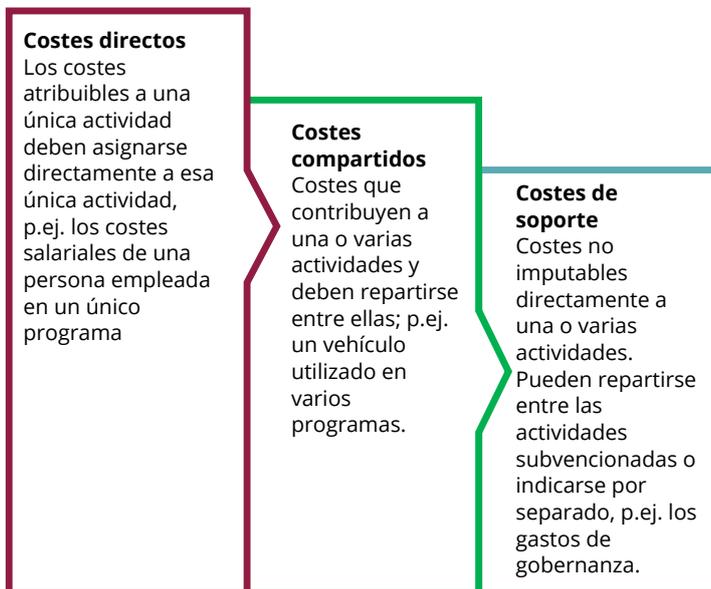
- ¿Está de acuerdo con que se utilice una clasificación natural de los gastos a menos que esto no proporcione la información más relevante y fiable para los usuarios de los estados financieros? (**Pregunta 2a**)
- ¿Está de acuerdo con que se expliquen los motivos por los que se utiliza una clasificación de los gastos distinta de la natural? (**Pregunta 2b**)

## 4. Clasificación de los gastos – asignación de costes

### Propuesta

Cuando una OSFL opta por un análisis funcional o mixto de los gastos, es necesario asignar y agregar algunos o todos los gastos. Las OSFL deben calcular el coste de los recursos utilizados para llevar a cabo cada actividad o función identificada.

La INPAG proporciona principios generales para atribuir costes a las actividades. Los costes se clasifican en costes directos (atribuibles únicamente a una actividad individual), costes compartidos (atribuibles a más de una actividad) o costes de soporte (no atribuibles a ninguna actividad específica), y los métodos de asignación o prorrateo de costes dependen de la categoría de costes. A la hora de atribuir costes a las actividades, se aplican los siguientes principios generales:



El método elegido para asignar o repartir los gastos debe garantizar que los estados financieros ofrezcan una representación fiel de los costes de una actividad. Los métodos de asignación y agregación de gastos deben ser razonables y aplicarse de forma coherente dentro de cada ejercicio y entre ejercicios, a menos que cambien las circunstancias. La Guía de Implementación ofrece ejemplos de bases para el reparto de costes, como la capacidad utilizada, la asignación per cápita y el tiempo empleado.

Es probable que sea necesario asignar costes para calcular los costes de recaudación de fondos y los costes de soporte (lo que será necesario cuando se presenten estados complementarios).

### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Se consideró si todos los costes (en particular los costes de soporte) deberían reasignarse cuando se utiliza un análisis funcional o mixto, o si los costes de soporte deberían comunicarse siempre como una actividad o categoría de costes separada. La Secretaría opinó que las OSFL deberían poder elegir entre asignar todos los costes o mantener los costes de soporte como una categoría única en función de las necesidades de información de los usuarios de sus informes financieros.

### ¿Qué debo comentar?

Un enfoque coherente de la identificación de los costes de soporte, los costes compartidos y los costes directos favorece la coherencia y, por tanto, la comparabilidad entre las OSFL que llevan a cabo actividades similares.

- ¿Está de acuerdo con la descripción de los costes directos, costes compartidos y costes de soporte para poder identificar el coste total de una actividad? (**Pregunta 2e**)

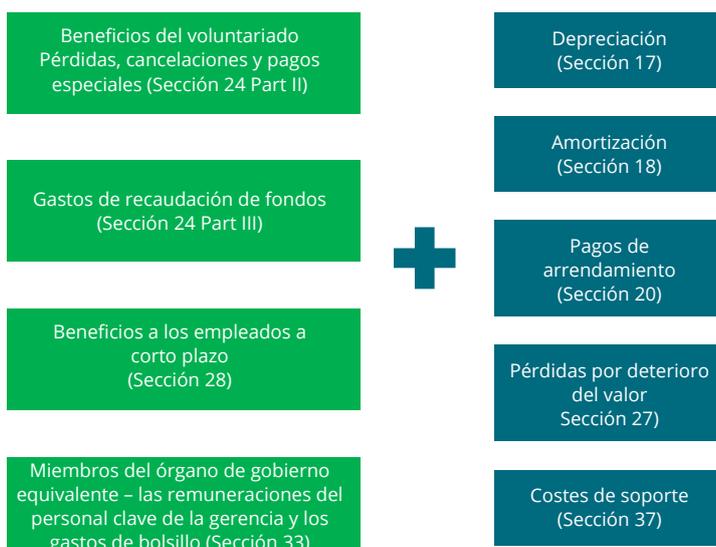
## 5. Clasificación de los gastos - revelaciones

### Propuesta

Ofrecer flexibilidad sobre la forma en que pueden clasificarse los gastos puede dar lugar a incoherencias significativas en la información facilitada por las OSFL, incluso cuando éstas sean de naturaleza similar. Para mitigar esta posibilidad, en los estados financieros deben incluirse tipos específicos de información sobre gastos.

Independientemente del método de clasificación utilizado, las OSFL deben revelar cierta información sobre los gastos en las notas. La información sobre los importes pagados al personal clave de la gerencia y a los encargados del gobierno de una OSFL es fundamental. Se ha modificado la sección 33 *Información para revelar sobre partes relacionadas* para hacer referencia a los miembros del órgano de gobierno equivalente y exigir revelaciones sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia (cuando lo permita la ley) y los gastos reembolsados. También se ha introducido la consiguiente modificación en la Sección 28 *Beneficios a los empleados* para exigir la revelación de los costes a corto plazo de los empleados.

Además de la información a revelar sobre los gastos exigida en otras secciones de la INPAG, hay dos nuevas revelaciones en la Sección 24 Parte II: las prestaciones recibidas por los voluntarios y las pérdidas, cancelaciones y pagos especiales. La información a revelar sobre pérdidas, cancelaciones y pagos especiales incluye transacciones que están fuera de lo que cabría esperar de las actividades normales de una OSFL. Incluye pérdidas por fraude y pagos adicionales a proveedores más allá de lo estipulado en los contratos. En la Guía de Implementación se incluyen ejemplos de transacciones que formarían parte de esta información a revelar. A continuación se muestra un resumen de las revelaciones de gastos en la INPAG, con las revelaciones resaltadas en verde.



Para evitar duplicaciones, los requisitos de información a revelar sobre los gastos se cumplirán siempre que aparezcan en los estados financieros. Por lo tanto, no es necesario repetir la información sobre gastos en una única nota separada exclusivamente para gastos.

### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Inicialmente se consideró la posibilidad de revelar un mayor número de datos, incluida información sobre gastos de programas y apoyo, personal clave de la gerencia, remuneración de empleados y gastos de subvenciones y donaciones. Los grupos consultivos expresaron su preocupación por la carga adicional que ello podría suponer si se aplicara a todas las OSFL. Como algunas revelaciones propuestas repetían requisitos de otras secciones de la INPAG o eran cambios incrementales, se propuso abordar los requisitos en las secciones relevantes de la INPAG. Se consideró la posibilidad de incluir información de comparación presupuestaria, pero no se incluyó, ya que puede abordarse en el informe descriptivo.

### ¿Qué debo comentar?

Existe el riesgo de que las revelaciones, sobre todo de información narrativa, se estandaricen en exceso y/o creen una carga. Es necesario garantizar que proporcionen información útil y que todas las OSFL dispongan de información importante.

- ¿Está de acuerdo con los requisitos de información a revelar sobre los gastos? (**Pregunta 2d**)

## 6. Gastos de recaudación de fondos

### Propuesta

La INPAG proporciona orientación sobre las categorías de costes de recaudación de fondos, cómo deben calcularse y divulgarse.

La INPAG describe tres categorías distintas de actividades de recaudación de fondos.

Donaciones, donativos, subvenciones y transferencias similares	<ul style="list-style-type: none"><li>• Búsqueda de subvenciones, p.ej. para gastos de aplicación</li><li>• Planes de afiliación operativos</li><li>• Escenificación de acontecimientos</li><li>• Material de publicidad, marketing y correo directo</li></ul>
Comercio	<ul style="list-style-type: none"><li>• Explotación de un punto de venta de artículos donados y/o comprados</li><li>• Explotación de una sociedad mercantil que realiza otras actividades comerciales y mercantiles</li></ul>
Gestión de inversiones	<ul style="list-style-type: none"><li>• Gestión de carteras</li><li>• Obtener asesoramiento sobre inversiones</li><li>• Licencias de propiedad intelectual</li><li>• Gestión de inversiones inmobiliarias</li></ul>

La actividad comercial y mercantil no incluye las actividades relacionadas con el propósito principal de una OSFL, aunque se pague una tasa o tarifa por los bienes o servicios. Por lo tanto, los costes de realización de los fines principales de la OSFL, incluido el marketing, no constituyen recaudación de fondos. Los fondos recaudados a través de la gestión de inversiones no incluyen los costes relacionados con la inversión diaria de los fondos, por ejemplo, la gestión del capital circulante. Cada categoría de recaudación de fondos debe calcularse aplicando los principios de asignación y agregación establecidos en la clasificación de los gastos y deben publicarse por separado.

En el caso de los gastos que se realizan con más de un fin, como recaudar fondos y dar a conocer las actividades de la OSFL, la INPAG exige que se dividan, siempre que ello no suponga un coste o un esfuerzo indebidos. El concepto de materialidad debe aplicarse para determinar si tales gastos deben dividirse.

### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Se consideró la posibilidad de restringir el alcance de los gastos de recaudación de fondos para cubrir únicamente las actividades que impliquen solicitar u obtener donaciones, regalos o subvenciones presentes o futuras. Un grupo de reflexión sobre los gastos de recaudación de fondos se mostró partidario de ampliar el ámbito de aplicación a las actividades comerciales y de gestión de inversiones. El grupo consideró que la información sobre los costes en los que se ha incurrido para recaudar fondos para la misión de la OSFL podría ser útil para los usuarios de los informes financieros con fines generales, especialmente si estos fueran la única o principal fuente de fondos. Los miembros del GCT debatieron sobre la posibilidad de que se difumina la línea que separa la recaudación de fondos de la generación de ingresos. Hubo diversidad de opiniones sobre la conveniencia de incluir las tres categorías.

### ¿Qué debo comentar?

La información sobre los costes de recaudación de fondos suele interesar a los usuarios del informe financiero de una OSFL.

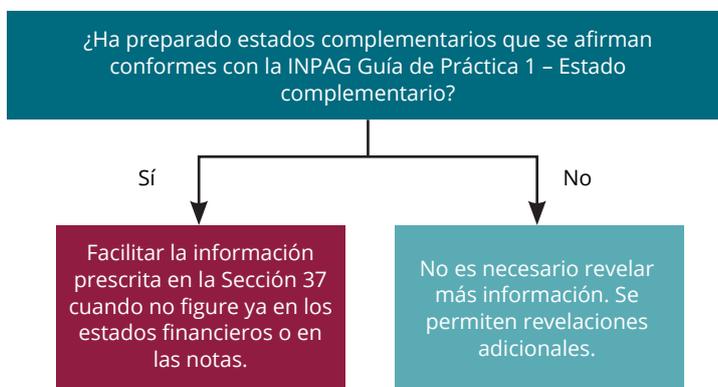
- ¿Está de acuerdo con que las actividades comerciales y mercantiles y la gestión de inversiones se incluyan como parte de la recaudación de fondos? (**Pregunta 2f**)
- ¿Está de acuerdo con que no es necesario separar los gastos de recaudación de fondos de otros gastos cuando el coste de hacerlo supere los beneficios en términos de información facilitada? (**Pregunta 2g**)
- ¿Está de acuerdo en que los costes de cada una de las tres categorías de actividades de recaudación de fondos deben publicarse por separado? (**Pregunta 2h**)

## 7. Información complementaria

### Propuesta

Pueden elaborarse estados complementarios para facilitar información sobre fondos o actividades específicas, como subvenciones o proyectos concretos. En la INPAG Guía de Práctica 1 – Estados complementarios (Guía de Práctica) se ofrece una orientación separada para la elaboración de los estados complementarios. Para las OSFL que utilicen esta Guía de Práctica, también deberán cumplirse los requisitos de la Sección 37 del INPAG *Información complementaria*. Una OSFL puede optar por efectuar las revelaciones de la Sección 37 del INPAG aunque no presente estados complementarios.

La sección 37 exige la presentación de información sobre toda la OSFL, de acuerdo con el análisis de la Guía de Práctica, creando así un vínculo con cualquier estado(s) complementario(s).



Esta información proporciona una base auditable a partir de la cual pueden elaborarse estados complementarios. Esto es importante, ya que los estados complementarios elaborados utilizando la Guía de Práctica se situarán fuera del informe financiero general.

Para cumplir con la sección 37 del INPAG, las OSFL pueden optar por presentar una nota dentro de los estados financieros con fines generales con información para toda la entidad utilizando el formato del estado complementario de la Guía de Práctica. Un estado complementario de toda la OSFL proporciona información adicional para todos los usuarios primarios. No se requiere una declaración de toda la entidad siempre que toda la información necesaria para elaborar dicha nota pueda encontrarse en otra parte de los estados financieros y las notas.

### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Se consideró la posibilidad de exigir a todas las OSFL que presenten un estado complementario de la totalidad de las OSFL, ya sea como un nuevo estado primario o como una nota de revelación. Se consideró que ello sería gravoso, en particular para las OSFL que no elaboran estados complementarios, y que podría no beneficiar a los usuarios de los informes financieros de propósito general. Habida cuenta de las opciones disponibles en la Sección 24 de la Parte II del INPAG, *Clasificación de los gastos*, para la presentación de los gastos, las OSFL que elaboran estados complementarios pueden hacer converger con el tiempo su clasificación de los gastos con el análisis prescrito en la Guía de Práctica. Se aconseja minimizar los requisitos adicionales mientras tanto.

### ¿Qué debo comentar?

Las presentaciones alternativas de los ingresos y gastos proporcionan información adicional que puede ser útil para los usuarios de los informes financieros generales.

- ¿Está de acuerdo con que los requisitos de la Sección 37 no tienen que cumplirse a menos que una OSFL esté preparando estados complementarios utilizando la Guía de Práctica? **(Pregunta 3a)**
- ¿Está de acuerdo con que no es necesario presentar un estado complementario de toda la OSFL si la información de las notas es suficiente para elaborar uno? **(Pregunta 3b)**

## 8. Guía de estados complementarios

### Propuesta

El objetivo de la INPAG Guía de Práctica 1 - Estados complementarios (Guía de Práctica) es permitir la presentación de información financiera clave sobre actividades específicas, proyectos o subvenciones que podrían ser útiles para las partes interesadas a efectos de responsabilidad. La Guía de Práctica no forma parte de la INPAG, sino que es una publicación complementaria. Cualquier estado complementario que se presente puede incluirse en un anexo a los estados financieros con fines generales.

La Guía de Práctica exige que las categorías específicas de ingresos, gastos, otros costes, transferencias y saldos de fondos se presenten en un formato prescrito. El formato incluye una clasificación de los costes directos de una actividad, subvención o proyecto por naturaleza. Esto refleja las principales categorías de gasto que se espera que exijan las partes interesadas. La Guía de Práctica permite a las OSFL elegir entre mostrar los costes de soporte como una categoría de costes separada, o presentarlos junto a los costes directos utilizando los epígrafes de gastos naturales.

Existe un tratamiento especial opcional para la adquisición de elementos de inversión de capital (activos fijos) y elementos de inventario. Cuando se han proporcionado fondos específicos para estos artículos, las OSFL pueden revelar su adquisición en una sección especial. Se realizan ajustes para eliminar la posibilidad de doble contabilización de la depreciación o amortización y los gastos de inventario.



La Guía de Práctica exige que cada estado complementario esté respaldado por notas que expliquen la finalidad y el alcance de cada estado y la base de su elaboración. También se exige una conciliación con los estados financieros generales y una certificación. La Guía de Prácticas proporciona plantillas para diferentes variantes, incluida la comparación con el presupuesto, múltiples subvenciones, múltiples periodos de tiempo y diferentes monedas.

#### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Se consideró la posibilidad de incluir los requisitos de la Guía en la INPAG, pero el nivel de flexibilidad que permite la Guía de Práctica no es coherente con los principios de la información financiera con fines generales. Asimismo, la inclusión de los requisitos para elaborar estados complementarios dentro de la INPAG podría suponer una mayor carga para algunas OSFL sin ningún beneficio. Se consideró la posibilidad de que el tratamiento de los costes de inversión de capital e inventarios fuera obligatorio en lugar de opcional, pero no se avanzó en este sentido, en favor de la flexibilidad de las OSFL para aplicarlo a sus circunstancias.

#### ¿Qué debo comentar?

El formato del estado complementario pretende reflejar las necesidades de información de las partes interesadas, en particular de los financiadores, y conducir a una mayor coherencia y una menor carga informativa a lo largo del tiempo. Proporcionar un enlace al informe financiero general (auditado) puede mejorar la garantía.

- ¿Está de acuerdo con el formato del estado complementario? **(Pregunta 3c)**
- ¿Está de acuerdo con las revelaciones relativas a los costes de inversión de capital e inventarios y con que sean opcionales? **(Pregunta 3d)**
- ¿Está de acuerdo con que los estados complementarios se publiquen como anexo al informe financiero general? **(Pregunta 3e)**

## 9. El patrimonio

### Propuesta

El PG1 incluía los fondos propios el patrimonio como elemento de los estados financieros. Los consultados expresaron su preocupación por el hecho de que la definición propuesta de patrimonio neto fuera problemática para las OSFL. El PG3 revisa la definición de patrimonio neto, suprimiéndolo como elemento de los estados financieros, y también aclara las características de los instrumentos de patrimonio neto para las OSFL. La orientación aborda el concepto de propiedad y/o derecho a los activos netos de una OSFL.

Los activos netos sustituyen a los fondos propios el patrimonio como elemento de los estados financieros.

#### Activos netos

el remanente de que dispone la OSFL para alcanzar sus objetivos una vez deducidos todos sus pasivos de sus activos.

#### Derechos sobre el patrimonio

la participación financiera en los activos netos de una OSFL que se debe a los titulares de derechos sobre el patrimonio

En el raro caso de que las OSFL tengan algún tipo de capital en acciones o instrumento similar, la INPAG se refiere a ellos como derechos sobre el patrimonio. Este término se utiliza para crear una separación con el término patrimonio neto utilizado en el sector privado. En el sector privado, el patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad una vez deducidos todos sus pasivos, mientras que en la INPAG los derechos sobre el patrimonio son un subconjunto de los activos netos.

La sección 22 ha sido modificada para reflejar el uso del término derechos sobre el patrimonio. Esta sección aclara que cuando una OSFL emite participaciones que no dan derecho a los activos netos de la OSFL, éstas deben tratarse como pasivos. En consonancia con las modificaciones de otras secciones, se han eliminado las referencias a los pagos basados en acciones, así como el contenido que refleja el uso del valor comercial a las acciones.

Se han actualizado los ejemplos ilustrativos y se ha añadido un instrumento que sólo puede rescatarse a la par o un importe indexado.

### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Se llevó a cabo una encuesta sobre los tipos de instrumentos de capital utilizados por las OSFL y los derechos que otorgan. En general, el capital en acciones no parece dar derecho a nada más que a la devolución de los fondos. También se examinó la interacción entre la propiedad, el patrimonio y los activos netos. Se analizó hasta qué punto el control de una OSFL por parte de terceros conduce a la propiedad, y las implicaciones de un interés financiero en los activos netos de la OSFL. También se consideró la posibilidad de redefinir el patrimonio neto, pero se estimó preferible referirse a los derechos sobre el patrimonio en lugar de modificar la definición establecida de patrimonio neto para el contexto de las OSFL.

### ¿Qué debo comentar?

La propiedad, tal y como se utiliza en el sector privado, no funciona en el contexto de las OSFL, ya que los activos netos se mantienen a título fiduciario para los beneficiarios de los servicios.

- ¿Está de acuerdo con la descripción revisada de los activos netos y su inclusión como elemento de los estados financieros? (**Pregunta 5a**)
- ¿Está de acuerdo con el uso del término derechos sobre el patrimonio en lugar de patrimonio neto y con que los derechos sobre el patrimonio sean un subconjunto de los activos netos? (**Pregunta 5b**)
- ¿Está de acuerdo en que se supriman los apartados relativos a la venta de opciones, derechos y garantías, a la extinción de pasivos financieros con instrumentos de derechos sobre el patrimonio y a las acciones propias de la Sección 22? (**Pregunta 5c**)

## 10. Medición del valor razonable - activos donados

### Propuesta

En las respuestas al documento de consulta no se dio prioridad a los temas relacionados con la medición de activos. Por lo tanto, la medición de activos no ha sido objeto de una revisión en profundidad en esta fase de desarrollo de la INPAG. Las modificaciones se limitan a los cambios consecuentes necesarios como resultado del nuevo contenido o de las modificaciones introducidas en otras secciones.

La INPAG exige que los activos donados se midan según el criterio del valor razonable en el momento del reconocimiento inicial. La INPAG proporciona orientaciones de aplicación que establecen cómo es probable que se aplique la Jerarquía del valor razonable a los activos y pasivos de las OSFL. Esto incluye el uso de un valor razonable de nivel 3 para las donaciones en especie. La Guía de Aplicación es un reflejo de la proporcionada en la Sección 13 *Inventarios*. Incluye ejemplos que abarcan el tiempo de voluntariado y las donaciones que superan las necesidades operativas de una OSFL. La orientación también aclara cómo se aplica el máximo y mejor uso a los activos que tienen restricciones.



Las donaciones a las OSFL pueden incluir propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles. Se ha añadido un párrafo a la sección 16, "Inversiones inmobiliarias", a la sección 17, *Propiedades, planta y equipo*, y a la sección 18, *Activos intangible distintos de las plusvalías*, para orientar sobre la medición inicial de estos activos. En todos los casos, la medición inicial requiere el uso del valor razonable para establecer un "coste atribuido" del activo donado.

Al utilizar la orientación sobre el valor razonable y evaluar los beneficios generados por un activo, el término beneficio económico se ha ampliado para incluir el potencial de servicio, ya que será un factor a la hora de medir su valor, especialmente cuando exista una limitación en el uso de un activo.

### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

La Secretaría consideró la posibilidad de añadir orientaciones para determinar el máximo y mejor uso de los activos de las OSFL, pero opinó que ello podría suponer un nivel de revisión de esta sección que no se ha llevado a cabo. La Guía de Aplicación se consideró preferible a añadir texto a la orientación básica.

El GCT debatió la importancia del concepto de potencial de servicio para las OSFL. Dado el alcance de los temas incluidos en esta fase de la INPAG, se reconoció que debería haber limitaciones en la orientación proporcionada para ayudar a aplicar este concepto.

### ¿Qué debo comentar?

Cuando una OSFL reciba donaciones de regalos en especie o servicios en especie, el uso del valor razonable tendrá una importancia fundamental para la medición.

- ¿Es útil la orientación sobre la aplicación de la Jerarquía del valor razonable y los ejemplos ilustrativos para la valoración razonable de donaciones en especie? **(Pregunta 7a)**
- ¿Está de acuerdo con las orientaciones adicionales sobre donaciones de propiedades de inversión (Sección 16), propiedades, planta y equipo (Sección 17) y activos intangibles (Sección 18)? **(Pregunta 7b)**

## 11. Transición a la INPAG

### Propuesta

Las implicaciones para las OSFL en transición a la INPAG variarán en función de las orientaciones o normas locales que siga cada OSFL. La fecha de transición a la INPAG es el comienzo del primer periodo de información para el que la OSFL facilita información comparativa completa en los estados financieros.

Al adoptar la INPAG por primera vez, las OSFL deben facilitar información comparativa del periodo anterior comparable. Se exigen los saldos iniciales de los fondos con restricciones y de los fondos sin restricciones. Todos los activos y pasivos que deben ser reconocidos por la INPAG deben incluirse en el Estado de Situación Financiera, incluidos los activos y pasivos de un acuerdo de subvención exigible (ASE). Los requisitos se limitan a los acuerdos de subvención que deban completarse más de 12 meses después de la fecha de transición a la INPAG. Pueden excluirse los acuerdos de subvención que finalicen antes de ese plazo. Todos los préstamos a los que se haya aplicado un tipo de interés inferior al del mercado deben reconocerse de acuerdo con los requisitos de la Sección 11 *Instrumentos financieros*. La INPAG tiene propuestas para la valoración de activos que incluyen:

Valor razonable o revalorización como coste atribuido para propiedades, planta y equipo, incluidos los activos patrimoniales.

Valor razonable como coste atribuido de los activos financieros (incluidas las dotaciones)

Valor razonable o valor de revalorización como coste atribuido de los inventarios

La INPAG incluye la posibilidad de limitar la declaración de conformidad únicamente a los requisitos para la elaboración de los estados financieros, durante un periodo transitorio de dos años. El cumplimiento de los requisitos de información narrativa debe lograrse dentro de este período de dos años. Tras el periodo de transición, las OSFL sólo podrán hacer valer el cumplimiento del conjunto completo de requisitos del INPAG. A partir de ese momento, ya no será posible cumplir únicamente con los estados financieros.

### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Se estudiaron posibles simplificaciones o excepciones pragmáticas que pudieran aplicarse. Sin embargo, el requisito de los saldos iniciales para los fondos con restricciones y los fondos sin restricciones limitaba las opciones disponibles. Se estudió la necesidad de un período transitorio para la información narrativa, teniendo en cuenta los comentarios recibidos del PG1. No todos los comentarios apoyaron un periodo de transición, pero en conjunto se consideró útil siempre que el pleno cumplimiento de la INPAG no pudiera aplazarse indefinidamente. La opinión predominante fue que un periodo de transición limitado animaría a las OSFL a adoptar rápidamente los requisitos de información narrativa.

### ¿Qué debo comentar?

Las partes interesadas han subrayado la importancia de la información narrativa y los balances de fondos con y sin restricciones para comprender la resiliencia financiera de una OSFL.

- ¿Está de acuerdo con los enfoques pragmáticos propuestos para la adopción por primera vez de la INPAG? ¿Qué dificultades prácticas pueden plantearse? (**Pregunta 6a**)
- ¿Está de acuerdo en que el cumplimiento de la INPAG sólo puede manifestarse en relación con los estados financieros (durante un periodo transitorio)? (**Pregunta 6b**)

## 12. Otros temas

### Propuesta

El PG3 incluye otras secciones de la INPAG, la mayoría de las cuales sólo se han actualizado para revisar la terminología o para alinearlas con otras secciones.

Sección 14  
*Inversiones en  
asociadas*

Sección 15  
*Acuerdos  
conjuntos*

Sección 20  
*Arrendamientos*

Sección 19  
*Combinaciones de  
negocios y plusvalías*

Sección 27  
*Deterioro del valor  
de los activos*

Sección 34  
*Actividades  
especializadas*

Addendum al Guía de la Tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*

- Sección 7 Estado de Flujos de Efectivo – acuerdos de financiación de proveedores
- Sección 30 Conversión de moneda extranjera – falta de intercambiabilidad

**Sección 19 *Combinaciones de negocios y plusvalía*.** Las OSFL pueden adquirir otros negocios o, más probablemente, fusionar operaciones con otra OSFL. Se ha añadido texto adicional para reflejar las características de las OSFL (Sección 1 *Organizaciones sin ánimo de lucro*) y el contexto de las OSFL (Sección 9 *Estados financieros consolidados y separados* (por ejemplo, ejemplos adicionales de control)). La orientación deja claro que los negocios incluyen las organizaciones que prestan servicios a destinatarios del servicio. También cubre las combinaciones de OSFL motivadas por objetivos misionales y no por consideraciones puramente financieras.

Se ha previsto una simplificación cuando se combinan dos OSFL, ambas con activos netos positivos. Esto se debe a que el coste de aplicar procedimientos adicionales sería desproporcionado en relación con el beneficio.

**La sección 27 *Deterioro del valor de los activos*** se ha modificado para reflejar la nueva base de medición de los inventarios donados mantenidos para su distribución sin contraprestación o con contraprestación nominal, que se miden a su coste ajustado por cualquier pérdida de potencial de servicio. También aclara que, al evaluar el valor de uso de un activo, se tienen en cuenta otros beneficios económicos y el potencial de servicio.

Las orientaciones sobre el deterioro del valor hacen amplia referencia a las unidades generadoras de efectivo a la hora de evaluar el deterioro. En la INPAG, el término “unidad generadora de efectivo” se ha sustituido por “unidad operativa”. Una unidad operativa es el grupo identificable más pequeño de activos que incluye el activo cuyo valor se ha deteriorado y que se explota con independencia de otros activos o grupos de activos. Por lo tanto, una unidad operativa incluirá activos que no generan efectivo.

**La sección 34 *Actividades especializadas*** incluye orientaciones sobre tres tipos de actividades especializadas: agricultura, actividades de extracción y concesión de servicios. No se han realizado adaptaciones en esta sección, pero se solicita información sobre si estas actividades son relevantes para las OSFL.

#### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Aunque es posible que algunas OSFL no se consideren a sí mismas como entidades que llevan a cabo un negocio, los principios se consideraron relevantes. Preocupaba que el término “combinación de negocios” pudiera malinterpretarse, sobre todo cuando dos OSFL se fusionan, pero cambiar la terminología cuando el término “negocio” está omnipresente en el texto sería arriesgado. En cuanto al deterioro del valor de los activos, se debatió la posibilidad de mantener el término “unidad generadora de efectivo”, pero se consideró que no tenía sentido para las OSFL que llevan a cabo actividades que no generan ni maximizan efectivo.

#### ¿Qué debo comentar?

- ¿Está de acuerdo en que el término unidad operativa refleja mejor la naturaleza de las operaciones de una OSFL? (**Pregunta 8b**)
- ¿Está de acuerdo en que el término “negocio” puede ser aplicado por las OSFL? (**Pregunta 9a**)
- ¿Necesitan las OSFL alguna de las orientaciones de la Sección 34? (**Pregunta 10b**)

### 13. Estados financieros ilustrativos

#### Propuesta

Los estados financieros ilustrativos se incluyeron como plantillas en el PG1. Los estados financieros ilustrativos se han perfeccionado para reflejar todas las propuestas de PG1, PG2 y PG3 y se han completado con datos para facilitar su comprensión.

Los estados financieros ilustrativos muestran los estados primarios y también ejemplos de las notas a los estados financieros. Tienen por objeto cubrir las transacciones más frecuentes para las OSFL y deben leerse junto con los ejemplos ilustrativos de cada Sección. Se centran en los requisitos introducidos por la OSFL. No pretenden abarcar todas las transacciones posibles, por lo que no cubren todos los requisitos del INPAG.



Transacciones más habituales



Estructura de información única



Todas las secciones de INPAG

Los estados financieros ilustrativos incluyen información que puede ser útil para ayudar a comprender la relación entre las revelaciones de notas y, en particular, el Estado de Flujos de Efectivo y de la situación financiera de una OSFL.

#### Desarrollo de la propuesta: ¿qué más fue considerado?

Cuando se publique la INPAG, los usuarios dispondrán de múltiples fuentes de material de apoyo, como los ejemplos ilustrativos de cada sección, el material de formación y los estados financieros ilustrativos. La intención no es duplicar estas fuentes.

Se ha estudiado el tipo y el alcance de las transacciones que deben incluirse en los estados financieros ilustrativos, en particular la inclusión de estructuras de información más complejas y transacciones menos habituales. Proporcionar ilustraciones de estructuras de información más complejas puede ser útil. Sin embargo, para las OSFL con estructuras más sencillas, estas ilustraciones pueden ser más difíciles de utilizar. En definitiva, se ha optado por centrarse en las transacciones más habituales. Este enfoque también evita que los estados financieros ilustrativos sean demasiado largos.

También se ha tenido en cuenta la necesidad de incluir material adicional en los estados financieros ilustrativos que vaya más allá de los requisitos de la INPAG. Se ha incluido información adicional cuando ésta podía ayudar a los usuarios a comprender los objetivos de la revelación de una nota y/o la relación entre distintos elementos de información.

#### ¿Qué debo comentar?

- ¿Está de acuerdo en que los estados financieros ilustrativos cubren las transacciones más frecuentes para las OSFL? (**Pregunta 4a**)

## Asuntos específicos para comentar

Pregunta 1: Contabilidad de fondos (Sección 36 y Sección 5)	Referencias
1a) ¿Está de acuerdo en que se elimine el requisito del PG1 de presentar los fondos con restricciones y los fondos sin restricciones en el anverso del Estado de Ingresos y Gastos? En caso que no, ¿por qué no?	G5.3, AG5.4
1b) ¿Está de acuerdo en que la orientación de la Sección 36 garantizará que se puedan identificar los fondos materiales o con importancia relativa? En caso que no, ¿qué cambios propondría? ¿Existe el riesgo de que no se identifiquen los fondos?	G36.3-G36.4, Figura AG36.1
1c) ¿Está de acuerdo en que se haga un seguimiento de los ingresos, gastos, activos y pasivos de cada fondo? ¿Cuáles son los costes y los beneficios? ¿Qué cambiaría y por qué? ¿Cuáles son las consideraciones prácticas?	G36.5, G36.7, AG36.3
1d) ¿Está de acuerdo con los dos criterios para que un fondo sea un fondo con restricciones? En caso que no, ¿qué cambiaría y por qué?	G36.9
1e) Con el fin de proporcionar transparencia sobre las finanzas de un fondo individual, ¿está de acuerdo en que todos los gastos se carguen a un fondo con restricciones, incluso si actualmente no hay recursos suficientes para cubrirlos, o si los costes específicos no son subvencionables en virtud de un acuerdo de subvención? En caso que no, ¿qué alternativa propondría y por qué?	G36.11-G36.12
1f) ¿Está de acuerdo con los requisitos de información a revelar sobre los fondos de las OSFL? En caso que no, ¿qué cambiaría y por qué?	G36.21-G36.23
1g) ¿Demuestran los ejemplos ilustrativos los conceptos clave de la contabilidad de fondos? En caso que no, ¿qué cambiaría y por qué?	Guía de Implementación - Sección 36
Pregunta 2: Presentación de gastos, costes de recaudación de fondos e información a revelar (Sección 24 Parte I, Sección 24 Parte II y Sección 33)	Referencias
2a) ¿Está de acuerdo en que existe una presunción refutable de que se utiliza una clasificación de los gastos por naturaleza a menos que esto no proporcione la información más relevante y fiable a los usuarios de los estados financieros? En caso de que no, ¿por qué?	G24.43-G24.47, AG24.45-AG24.47
2b) ¿Está de acuerdo en que debe indicarse el motivo por el que se utiliza una clasificación de los gastos distinta de la naturaleza? En caso de que no, ¿por qué no?	G24.44
2c) ¿Está de acuerdo en que, cuando se utiliza una presentación funcional o mixta de los gastos, es suficiente una descripción narrativa de los tipos de gastos incurridos en cada partida funcional y que no es necesario exigir que se cuantifiquen? En caso de que no, ¿por qué?	G24.46, AG24.48
2d) ¿Está de acuerdo con los requisitos de información a revelar sobre los gastos? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué?	G24.50-G24.57, G33.7-G33.11, G28.38
2e) ¿Está de acuerdo con la descripción de los costes directos, costes compartidos y costes de soporte y con que éstos permitan identificar el coste total de una actividad? En caso de que no, ¿por qué?	G24.48-G24.49
2f) ¿Está de acuerdo en que las actividades comerciales y mercantiles que tienen por objeto la recaudación de fondos y los gastos de gestión de inversiones asociados a un fondo cuya finalidad es generar rendimientos futuros se incluyan como actividades de recaudación de fondos? En caso de que no, ¿por qué no?	G24.64-G24.66

- |   |                     |
|---|---------------------|
| 2g) ¿Está de acuerdo con la excepción pragmática de que los costes de recaudación de fondos no tienen que separarse de otros costes cuando el coste de hacerlo supere el beneficio informativo para las partes interesadas? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué?  | G24.72              |
| 2h) ¿Está de acuerdo en que los costes de cada una de las tres categorías de actividades de recaudación de fondos se declaren por separado y se presenten en cifras brutas? En caso de que no, ¿qué debería indicarse y por qué?  | G24.74              |
| 2i) ¿Está de acuerdo en que las subvenciones o donaciones efectuadas en transacciones en condiciones de independencia mutua con los miembros del órgano de gobierno equivalente y los servicios que reciben en las mismas condiciones que otros destinatarios del servicio no deben revelarse como una transacción entre partes vinculadas? En caso de que no, ¿por qué no? | G33.18 a)-G33.18 b) |

---

<b>Pregunta 3: Información complementaria (Sección 37) y la INPAG</b>	<b>Referencias</b>
<b>Guía de Práctica 1 – Estados complementarios</b>	

---

- |   |                         |
|---|-------------------------|
| 3a) ¿Está de acuerdo en que los requisitos del artículo 37 no tengan que cumplirse a menos que los estados complementarios se preparen de acuerdo con la INPAG Guía de Práctica 1 – Estados complementarios? En caso de que no, ¿por qué? | G37.1-G37.2             |
| 3b) ¿Está de acuerdo en que no sea necesario presentar un estado complementario de la INPAG si la información adicional ya figura en los estados financieros y/o en las notas? En caso de que no, ¿por qué no?                            | G37.3,<br>G37.10-G37.12 |
| 3c) ¿Está de acuerdo con el formato del estado complementario? En caso que no, ¿qué cambiaría y por qué?  | SS.5                    |
| 3d) ¿Está de acuerdo con las opciones para revelar los costes de inversión de capital e inventarios? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué?   | SS.18-SS.21             |
| 3e) ¿Está de acuerdo con que los estados complementarios no formen parte del informe financiero general, sino que puedan publicarse como anexo? En caso de que no, ¿por qué no?   | SS.25-SS.26             |

---

<b>Pregunta 4: Estados financieros ilustrativos (Guía de Implementación)</b>	<b>Referencias</b>
--	--------------------

- |  |                                     |
|--|-------------------------------------|
| 4a) ¿Está de acuerdo con que los estados financieros ilustrativos cubren las transacciones habituales de las OSFL? En caso de que no, ¿qué transacciones habituales faltan y por qué es necesario cubrirlas? | Estados financieros<br>ilustrativos |
|--|-------------------------------------|

---

<b>Question 5: Patrimonio (Sección 22 y Sección 2)</b>	<b>Referencias</b>
--	--------------------

- |  |                                    |
|--|------------------------------------|
| 5a) ¿Está de acuerdo con la descripción revisada de los activos netos y su inclusión como elemento? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué?   | G2.73                              |
| 5b) ¿Está de acuerdo con el uso del término derechos sobre el patrimonio en las secciones 2 y 22 y con que los derechos sobre el patrimonio sean un subconjunto de los activos netos? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué?   | G2.74, AG2.6,<br>AG2.7, Sección 22 |
| 5c) ¿Está de acuerdo con que se supriman los apartados relativos a la venta de opciones, derechos y garantías, a la extinción de pasivos financieros con instrumentos pasivos sobre el patrimonio y a la autocartera y con que se mantengan los apartados relativos a la capitalización o ampliación de capital liberada y al desdoblamiento de acciones y a la deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares? En caso de que no, ¿por qué no? | G22.12-G22.15                      |

---

<b>Question 6: Transición a la INPAG (Sección 38)</b>	<b>Referencias</b>
---	--------------------

- |  |               |
|--|---------------|
| 6a) ¿Está de acuerdo con los enfoques pragmáticos propuestos para la adopción por primera vez de la INPAG? En caso de que no, ¿cuáles son los retos prácticos que probablemente se planteen? | G38.11-G38.12 |
|--|---------------|

- 6b) ¿Está de acuerdo en que el cumplimiento de la INPAG sólo puede manifestarse en relación con los estados financieros durante un período transitorio de dos años? En caso de que no, ¿por qué no? G38.5-G38.6

**Pregunta 7: Aplicación del valor razonable (Secciones 12, 16, 17 y 18) Referencias**

- 7a) ¿La parece útil la Guía de Aplicación de la Sección 12 que establece cómo se aplica la jerarquía del valor razonable a los activos y pasivos de las OSFL y los ejemplos ilustrativos de valoración razonable de donaciones en especie? En caso de que no, ¿cómo podría mejorarse? AG12.1-AG12.11
- 7b) ¿Está de acuerdo con la orientación adicional proporcionada para las donaciones:
- i) propiedad de inversión (artículo 16)? G16.7
  - ii) propiedades, planta y equipo (Sección 17)? G17.10
  - iii) activos inmateriales (Sección 18)? G18.14
- Si no, ¿por qué no?

**Pregunta 8: Deterioros del valor (Sección 27) Referencias**

- 8a) ¿Está de acuerdo en que el deterioro del valor de los inventarios mantenidos para su distribución se mida utilizando el coste ajustado por cualquier pérdida de potencial de servicio? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué? G27.2-G27.4
- 8b) ¿Está de acuerdo en que el término unidad operativa refleja mejor la naturaleza de las operaciones de una OSFL y con la definición propuesta? En caso de que no, ¿qué otro término utilizaría y por qué? G27.8
- 8c) ¿Está de acuerdo en que el deterioro del valor de los activos que forman una unidad operativa puede tener en cuenta otros beneficios económicos y el potencial de servicio? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué? G27.15

**Pregunta 9: Combinaciones de entidades (Sección 19) Referencias**

- 9a) ¿Está de acuerdo con que el término “negocio” puede ser aplicado por las OSFL cuando se toma junto con las enmiendas propuestas, (incluida la ampliación de los ejemplos de control)? En caso de que no, ¿por qué? ¿Qué problemas prácticos se plantean? G19.4, G19.5, AG19.1-AG19.2
- 9b) ¿Está de acuerdo con la exención propuesta para dos OSFL que tengan activos netos y con que no se aplique cuando una OSFL tenga pasivos netos? En caso de que no, describa los problemas prácticos y contables que se plantean. G19.24

**Pregunta 10: Otros temas (Secciones 14, 15, 20 y 34) Referencias**

- 10a) ¿Está de acuerdo en que no se necesite más cambios de alineación para:
- i) Sección 14 ¿Inversión en asociadas? Sección 14
  - ii) Sección 15 ¿Acuerdos conjuntos? Sección 15
  - iii) ¿Arrendamientos de la sección 20? Sección 20
- Si no, ¿por qué no?
- 10b) ¿Necesitan las OSFL alguna de las orientaciones de la sección 34? En caso de que si, ¿qué elementos de la sección son necesarios y por qué? Sección 34

**Pregunta 11: Anexo Referencias**

- 11a) ¿Está de acuerdo en que la orientación para los acuerdos de financiación de proveedores es útil y relevante para las OSFL? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué? G7.20A-G7.20B,
- 11b) ¿Está de acuerdo en que la orientación sobre la falta de intercambiabilidad es útil y relevante para las OSFL? En caso de que no, ¿qué cambiaría y por qué? G30.5A, G30.31-32, AG30.26-AG30.43

## Información para los participantes en la consulta

CIPFA, como líder técnico del proyecto IFR4NPO, invita a hacer comentarios sobre el Proyecto de la Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones sin Fines de Lucro (INPAG) – Parte 3 (PG3).

Al final de cada sección se incluyen asuntos específicos para comentar y que se resumen en esta invitación a comentar. Sería útil recibir comentarios sobre estas cuestiones, así como cualquier comentario general sobre las propuestas.

Los comentarios son más útiles si:

- a) abordan la pregunta formulada;
- b) contienen una explicación clara que respalde la respuesta proporcionada, ya sea de acuerdo o no con las propuestas realizadas;
- c) proponen alternativas para su consideración, cuando las respuestas no estén de acuerdo con la propuesta realizada;
- d) especifican los párrafos a los que se refieren los comentarios;
- e) identifican cualquier texto de las propuestas que pueda no estar claro debido a la forma en que se traducen.

No es necesario que los encuestados comenten todas las preguntas de esta invitación a comentar.

### ¿Quién debe responder?

El PG3 es relevante para una serie de OSFL. Se agradecerán especialmente las respuestas de:

- Reguladores
- Organismos normativos
- las OSFL
- Auditores
- Organismos profesionales de contabilidad
- Financiadores/donantes
- Académicos
- Grupos de interés público
- Ministerios de Hacienda
- Hacienda

## Otros documentos relevantes

El Proyecto de Guía incluye:

- Guía Autorizada para las Secciones del INPAG
- Fundamentos de las Conclusiones relativas al contenido de este Proyecto de Guía, que incluye:
  - consideraciones al elaborar las propuestas
  - los efectos potenciales de las propuestas
- Guía de Implementación con ejemplos ilustrativos y estados financieros ilustrativos.
- INPAG Guía de Práctica 1 - Estados complementarios
- Invitación a presentar observaciones con asuntos importantes para comentar (SMC).

### Envíe sus comentarios

Por favor, envíe sus comentarios antes del 16 de septiembre de 2024 a través de:

- La página web: [www.ifr4npo.org/have-your-say](http://www.ifr4npo.org/have-your-say)
- El correo electrónico: [ifr4npo@cipfa.org](mailto:ifr4npo@cipfa.org)

**Manténgase informado:** Para mantenerse al día de las últimas novedades y suscribirse a las alertas por correo electrónico, visite [www.ifr4npo.org](http://www.ifr4npo.org)

**Póngase en contacto:** Si desea consultar la información contenida en este resumen, póngase en contacto con [info@ifr4npo.org](mailto:info@ifr4npo.org)

## Anexo A – El PG3 de un vistazo

### Nuevos contenidos en PG3

Sección	Resumen del contenido	Cambios de la norma contable NIIF para PYME	Preguntas
<b>Sección 12 – Medición del valor razonable</b>	<p>Esta sección proporciona orientaciones sobre cómo medir los activos y pasivos utilizando el valor razonable y las revelaciones requeridas. El valor razonable es una medición basada en el mercado y utiliza hipótesis que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio de un activo y un pasivo. Las OSFL deben utilizar el valor razonable para medir los activos donados.</p> <p>Se ofrece orientación adicional para las donaciones en especie, incluso cuando no se dispone de un precio de mercado. También se ofrecen ejemplos ilustrativos adicionales.</p>	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Pregunta 7 a)
<b>Sección 14 – Inversiones en asociadas</b>	<p>Esta sección ofrece orientaciones sobre la contabilización de las empresas asociadas en los estados financieros consolidados y separados. Define una asociada como una entidad sobre la que una OSFL ejerce una influencia significativa, que no es una entidad controlada ni un acuerdo conjunto.</p>	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Pregunta 10 a) i)
<b>Sección 15 – Acuerdos conjuntos</b>	<p>Esta Sección especifica la contabilización de los acuerdos conjuntos en los estados financieros consolidados y separados. Existe un acuerdo conjunto cuando las partes del acuerdo tienen el control colectivo del mismo.</p>	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Pregunta 10 a) ii)
<b>Sección 16 – Propiedad de inversión</b>	<p>Esta sección especifica la contabilización de las inversiones en terrenos o edificios que se mantienen para obtener rentas o para su revalorización de capital. Esta sección no se aplica a las propiedades mantenidas para alcanzar los objetivos misionales de una OSFL, como la vivienda social.</p> <p>Las propiedades de inversión se valoran por su valor razonable cuando pueden medirse con fiabilidad sin costes ni esfuerzos indebidos. En caso contrario, se miden utilizando el modelo del coste de la Sección 17, <i>Propiedades, planta y equipo</i>. La orientación distingue entre propiedades de inversión compradas y donadas. Todas las propiedades de inversión donadas deben valorarse inicialmente por su valor razonable.</p>	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Pregunta 7 b) i)

Sección	Resumen del contenido	Cambios de la norma contable <i>NIIIF para PYME</i>	Preguntas
<b>Sección 17 – Propiedades, planta y equipo</b>	<p>Esta sección especifica la contabilización de las propiedades, planta y equipo, incluidas la capitalización y la depreciación. Se aplica a todos los activos materiales que se mantienen para su uso en las actividades de la OSFL y que se espera utilizar durante más de un periodo. <b>No hay excepciones para los activos financiados mediante subvenciones o donaciones.</b></p> <p>También se aplica a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse de forma fiable sin costes o esfuerzos indebidos.</p> <p>La orientación abarca qué activos materiales deben reconocerse, cómo se miden y qué revelaciones son necesarias. Permite que estos activos se midan utilizando un modelo de coste o un modelo de revalorización. También se ofrecen orientaciones sobre los métodos de depreciación.</p> <p>La orientación se ha modificado para exigir que las propiedades, planta y equipo donados se midan por su valor razonable en el momento del reconocimiento inicial.</p>	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Pregunta 7 b) ii)
<b>Sección 18 – Intangibles distintos de las plusvalías</b>	<p>Esta sección se aplica a la contabilización de todos los activos intangibles distintos de las plusvalías. Un activo intangible es un activo no monetario identificable que carece de sustancia física (por ejemplo, las licencias).</p> <p>La orientación abarca qué activos intangibles deben reconocerse, cómo se miden y qué revelaciones son necesarias. El método de medición depende de si el activo inmaterial ha sido adquirido, generado internamente o intercambiado por otro activo. También se ofrecen orientaciones sobre los métodos de amortización.</p> <p>Las orientaciones se han modificado para exigir que los activos intangibles donados se midan por su valor razonable en el momento del reconocimiento inicial.</p>	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Preguntas 9 a) y b)

Sección	Resumen del contenido	Cambios de la norma contable <i>NIIF para PYME</i>	Preguntas
<b>Sección 19 – Combinaciones de negocios y plusvalías</b>	<p>Esta sección se aplica a la combinación de entidades (incluidas las OSFL) que se ajustan a la definición de negocio. Proporciona orientación sobre el reconocimiento y la medición de los activos y pasivos adquiridos en la combinación. Esto incluye el reconocimiento y la medición del fondo de comercio.</p> <p>El término “negocio” se ha mantenido en esta sección, con las características de un negocio ampliadas para incluir los tipos de actividades llevadas a cabo por las OSFL. Se ha añadido una simplificación cuando existe una combinación de dos OSFL y ambas tienen activos netos positivos.</p>	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Preguntas 9 a) y b)
<b>Sección 20 – Arrendamientos</b>	<p>Esta sección trata de la contabilización de todos los arrendamientos. Distingue entre los arrendamientos financieros, en los que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, y los arrendamientos operativos, en los que no se transfieren. Esta sección proporciona orientaciones sobre el reconocimiento, la medición y las revelaciones.</p>	Editorial – Changes to align with other sections	Pregunta 10 a) iii)
<b>Sección 22 – Pasivo y derechos sobre el patrimonio</b>	<p>Esta sección establece los principios para clasificar los instrumentos financieros como pasivos o como derechos sobre el patrimonio.</p> <p>El concepto de propiedad que implican los fondos propios en el sector privado no se aplica a las OSFL que operan en beneficio de los beneficiarios de los servicios y no para distribuciones privadas. La definición de patrimonio se ha modificado en la Sección 2 y, en consecuencia, las referencias al patrimonio se han sustituido por derechos sobre el patrimonio. Por lo tanto, esta sección se ha modificado para reflejar que la OSFL no utiliza el término patrimonio, con las consiguientes modificaciones que reflejan la naturaleza esperada de los derechos sobre el patrimonio de las OSFL.</p>	Actualizado – cambios menores sustituyendo patrimonio por derechos sobre el patrimonio	Preguntas 5 b) y c)



Sección	Resumen del contenido	Cambios de la norma contable <i>NIIF para PYME</i>	Preguntas
<b>Sección 33 – Información para revelar sobre partes relacionadas</b>	<p>Esta sección exige revelaciones para llamar la atención sobre la posibilidad de que la situación financiera de una OSFL y/o su excedente o déficit se hayan visto afectados por la existencia de partes vinculadas debido a transacciones entre la OSFL y una parte vinculada.</p> <p>La Sección exige que los miembros del órgano de gobierno equivalente de una OSFL se consideren parte relacionada, reciban o no remuneración. Se ha añadido nueva información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia y los gastos de su propio bolsillo. Se ha añadido una excepción a la revelación de información sobre las transacciones con los miembros del órgano de gobierno para cubrir las subvenciones o donaciones que hagan o los servicios que reciban cuando se realicen en el marco de una transacción en condiciones de independencia mutua o se reciban en las mismas condiciones que otros destinatarios del servicio.</p>	Actualizado – cambios menores para reflejar las relaciones con los miembros del órgano de gobierno equivalente de una OSFL.	Pregunta 2 g)
<b>Sección 34 – Actividades especializadas</b>	Esta sección proporciona orientación sobre tres tipos de actividades especializadas: agricultura, actividades de extracción y concesiones de servicios. La sección establece los requisitos de reconocimiento, medición y revelaciones para cada actividad.	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Pregunta 10 b)
<b>Artículo 36 – Contabilidad de fondos</b>	<p>La sección 36 es una nueva sección que establece las características de un fondo a efectos de la OSFL y si un fondo debe presentarse en los estados financieros como con o sin restricciones.</p> <p>Un fondo en el que el uso de los recursos está limitado a una finalidad o actividad específica como consecuencia de disposiciones legales o equivalentes impuestas desde el exterior es un fondo restringido. Un fondo creado como consecuencia de una campaña de recaudación de fondos con un compromiso comunicado externamente sobre la finalidad específica a la que se destinarán los fondos también será un fondo restringido.</p> <p>La orientación exige que se registren los ingresos, gastos, activos y pasivos asociados a un fondo. Se requiere nueva información a revelar sobre los saldos de los fondos y los movimientos del ejercicio.</p>	Nueva sección específica para las OSFL	Preguntas 1 b) – g)

Sección	Resumen del contenido	Cambios de la norma contable <i>NIIF para PYME</i>	Preguntas
<b>Sección 37 – Información complementaria</b>	<p>La sección 37 es una nueva sección que exige la divulgación de información adicional cuando una OSFL elabora uno o más estados complementarios utilizando la INPAG Guía de Práctica 1 – Estados complementarios (Guía de Práctica).</p> <p>La Sección 37 exige que se revelen todas las categorías de información exigidas por la Guía de Práctica. La sección se basa en la información a revelar exigida por otras secciones de la INPAG y sólo se necesitan revelaciones adicionales cuando no se dispone de ella. Las OSFL pueden optar por preparar una nota que cubra todos los requisitos de la Guía o divulgar únicamente la información adicional.</p>	Nueva sección específica para las OSFL	Preguntas 3 a) – c)
<b>Artículo 38 – Transición a la INPAG</b>	<p>Esta Sección se aplica a cualquier OSFL que adopte la INPAG por primera vez, independientemente de si ha elaborado anteriormente cuentas conformes con otro marco contable. Establece los requisitos para reconocer y medir los activos y pasivos con el fin de elaborar un Estado de Situación Financiera conforme con la INPAG.</p> <p>El valor razonable puede utilizarse para crear un coste atribuido para determinados activos y pasivos. Esto incluye propiedades, planta y equipo, activos patrimoniales e inventarios. La obligación de reconocer los acuerdos de subvención sólo se extiende a los que no vayan a completarse en los 12 meses siguientes a la fecha de adopción. Los fondos acumulados que contengan excedentes y déficits históricos deben dividirse entre fondos con restricciones y fondos sin restricciones.</p> <p>Se permite un periodo transitorio para la adopción. Se puede afirmar el cumplimiento sólo de los estados financieros antes que el cumplimiento total, incluido el informe narrativo. Los requisitos de información narrativa deben completarse en un plazo de dos años para poder seguir manifestando la conformidad con la INPAG.</p>	Actualizado – cambios menores para reflejar los requisitos de la INPAG	Preguntas 6 a) y b)
<b>Estados financieros ilustrativos</b>	Se han preparado estados financieros ilustrativos como anexo a la Guía de Implementación. Las plantillas se han rellenado con datos para cubrir las transacciones más comunes de las OSFL. Los estados financieros ilustrativos se centran en los nuevos requisitos de la INPAG.	Nuevo – estados financieros ilustrativos específicos para las OSFL	Pregunta 4

Sección	Resumen del contenido	Cambios de la norma contable <i>NIIF para PYME</i>	Preguntas
<b>INPAG Guía de Práctica 1 – Estados complementarios</b>	<p>Esta Guía de Práctica se ha creado para permitir la presentación de información financiera clave sobre una actividad, proyecto o subvención específicos. La Guía de Práctica exige la revelación de categorías específicas de ingresos, gastos, otros costes, transferencias y saldos, en un formato de estado financiero prescrito. Exige que cada estado se apoye en notas que expliquen el propósito y el alcance de cada estado y la base de su preparación. También se exige una conciliación con los estados financieros generales y una certificación. La Guía de Práctica proporciona plantillas para diferentes variantes de presentación de informes que incluyen la comparación con el presupuesto, múltiples subvenciones, múltiples periodos de tiempo y diferentes monedas.</p> <p>La Guía de Práctica no forma parte de la INPAG pero está vinculada a ella a través de la Sección 37 <i>Información complementaria</i>. Cuando los estados complementarios preparados utilizando la Guía de Práctica se presenten junto con los estados financieros con fines generales, deberán figurar como anexo.</p>	<p>Nueva Guía de Práctica</p>	<p>Preguntas 3 d) – f)</p>

### Secciones incluidas en anteriores Proyectos de Guía, donde hay revisiones en PG3

Sección	Resumen del contenido	Cambios de la norma contable NIIF para PYME	Preguntas
<b>Sección 2 – Conceptos y principios fundamentales</b>	En esta sección se exponen los conceptos y principios en los que se basa la INPAG. Desde el PG1, se proponen modificaciones de los párrafos relativos al patrimonio neto y a los activos netos. Se propone que los activos netos sean un nuevo elemento de los estados financieros que refleje el importe residual de los activos y pasivos de una OSFL disponibles para alcanzar sus objetivos. Se introduce el término “derechos sobre el patrimonio” para describir los instrumentos de tipo patrimonial. Se suprime la definición de fondos con restricciones, ya que ahora se encuentra en la sección 36.	Modificado – Cambios importantes para reflejar los requisitos específicos de la OSFL	Preguntas 5 a) y b)
<b>Sección 5 – Estado de Ingresos y Gastos</b>	Esta sección establece la información que debe presentarse en el Estado de Ingresos y Gastos. Desde el PG1, se ha suprimido el requisito de revelar por separado los fondos con y sin restricciones en el anverso del estado.  La Sección 6 <i>Estado de Cambios en los Activos Netos</i> sigue exigiendo que el excedente o déficit del ejercicio se divida entre fondos con restricciones y fondos sin restricciones. Por lo tanto, esta información sigue siendo accesible para los usuarios de los estados financieros.	Modificado – Cambios importantes para reflejar los requisitos específicos de la OSFLs	Pregunta 1 a)
<b>Sección 7 – Estado de Flujos de Efectivo</b>	Esta Sección proporciona orientación sobre la preparación del Estado de Flujos de Efectivo y revelaciones relacionadas. El PG3 incluye texto adicional propuesto en el Adendum al borrador de la Tercera edición de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para PYMES</i> emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 28 de marzo de 2024.	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Pregunta 11 a)
<b>Sección 28 – Beneficios a los empleados</b>	Esta sección proporciona orientación sobre el reconocimiento, medición y revelación de todos los beneficios a los empleados. Como consecuencia de las propuestas sobre la clasificación de los gastos, en la PG3 se propone revelar información adicional sobre los beneficios a los empleados a corto plazo.	Actualización: cambios menores en los requisitos de revelación de información	Pregunta 2 c)
<b>Sección 30 – Conversión de moneda extranjera</b>	Esta sección proporciona orientación sobre la conversión de moneda extranjera. El PG3 incluye texto adicional propuesto en el Adendum al borrador de la Tercera edición de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para PYMES</i> emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 28 de marzo de 2024.	Modificaciones de redacción para armonizar con otras secciones	Pregunta 11 b)

## Anexo B - Contenido de los Proyectos de Guía

ED1			ED2			ED3		
Sección	Título	Cambio realizado	Sección	Título	Cambio realizado	Sección	Título	Cambio realizado
	Prológo	Modificado (Mayor)	11	Instrumentos financieros	Editorial	12	Mecición del valor razonable	Editorial
1	Las OSFL	Modificado (Mayor)	13	Inventarios	Actualizado (menor)	14	Inversión en asociadas	Editorial
2	Conceptos y principios fundamentales	Modificado (Mayor)	21	Provisiones y contingencias	Editorial	15	Acuerdos conjuntos	Editorial
3	Presentación de los estados financieros	Actualizado (menor)	23 Parte I	Ingresos por subvenciones y donaciones	Nuevo	16	Propiedad de inversión	Editorial
4	Estado de Situación Financiera	Modificado (Mayor)	23 Parte II	Ingresos procedentes de contratos con clientes	Editorial	17	Propiedades, planta y equipo	Editorial
5	Estado de Ingresos y Gastos	Modificado (Mayor)	24 Parte I	Gastos de subvenciones y donaciones	Nuevo	18	Activos intangibles distintos de las plusvalías	Editorial
6	Estado de Cambios en los Activos Netos	Modificado (Mayor)	25	Costos de empréstito	Editorial	19	Combinaciones de negocios y plusvalías	Editorial
7	Estado de Flujos de Efectivo	Actualizado (menor)	26	Pagos basados en acciones	Eliminado	20	Arrendamientos	Editorial
8	Notas a los estados financieros	Actualizado (menor)	28	Beneficios a los empleados	Actualizado (menor)	22	Pasivo y derechos sobre el patrimonio	Actualizado (menor)
9	Estados financieros consolidados y separados	Actualizado (menor)	29	Impuesto a las ganancias	Editorial	24 Parte II	Clasificación de los gastos	Nuevo
10	Políticas contables, estimaciones y errores	Actualizado (menor)	30	Conversión de moneda extranjera	Actualizado (menor)	24 Parte III	Gastos de recaudación de fondos	Nuevo
35	Informes narrativos	Nuevo	31	Hiperinflación	Editorial	27	Deterioro del valor de los activos	Actualizado (menor)
			32	Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	Editorial	33	Información para revelar sobre las partes relacionadas	Actualizado (menor)
						34	Actividades especializadas	Editorial
						36	Contabilidad de fondos	Nuevo
						37	Información complementaria	Nuevo
						38	Transición a la INPAG	Actualizado (menor)
							INPAG Guía de práctica 1 – Estados complementarios	Nuevo

## Anexo C – Acrónimos

<b>PG</b>	Proyecto de Guía	Un documento publicado por la Secretaría de la INPAG para solicitar los comentarios del público sobre las orientaciones propuestas para la presentación de informes.
<b>UN ASE</b>	Acuerdo de subvención exigible	Un acuerdo de subvención en el que tanto el donante como el receptor de la subvención tienen derechos y obligaciones, exigibles por a través medios legales o equivalentes. Los compromisos del beneficiario de una subvención conforme a un ASE son OSE. Un ASE debe tener al menos una OSE.
<b>UNA OSE</b>	Obligación exigible de subvención.	Un compromiso de un beneficiario de una subvención en un ASE de lograr un resultado específico, llevar a cabo una actividad específica, usar distintos servicios, bienes u otros activos internamente para un propósito específico o para transferir distintos servicios, bienes, efectivo u otros activos a un beneficiario del servicio.
<b>IFPG</b>	Informes financieros de propósito general	Un conjunto de estados financieros con informes narrativos preparados bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados para proporcionar información útil a los usuarios para la rendición de cuentas y toma de decisiones.
<b>IASB</b>	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad	Un grupo independiente de expertos con responsabilidad para el desarrollo y la publicación de las normas contables NIIF, incluida la NIIF para las PYME.
<b>IFAC</b>	Federación Internacional de Contables	Una organización mundial para la profesión contable. Sirve al interés público mejorando la relevancia, la reputación y el valor de la profesión contable mundial.
<b>IFR4NPO</b>	Información Financiera Internacional para Organizaciones Sin Fines de Lucro	Un proyecto que pretende desarrollar la primera orientación internacional de información financiera aplicable a Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL).
<b>Normas de contabilidad NIIF</b>	Normas Internacionales de Información Financiera	Normas Internacionales de Información Financiera Conjunto de normas contables desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) aplicable a organizaciones del sector privado con fines de lucro a nivel internacional.
<b>Norma de contabilidad NIIF para las PYME</b>	Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades	Una norma independiente desarrollada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) basada en los principios de las normas NIIF completas, pero adaptada a las entidades que no cotizan en un mercado público (por ejemplo, una bolsa de valores).
<b>LA INPAG</b>	Guía Internacional de Contabilidad para las Organizaciones Sin Fines de Lucro	Una guía de información de alta calidad, confiable y reconocida internacionalmente en para las OSFL que se está desarrollando como parte de IFR4NPO.
<b>NIC-SP</b>	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	Un conjunto de normas de contabilidad desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) para su uso por parte de organizaciones gubernamentales y del sector público a nivel internacional.

<b>IPSASB</b>	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público elabora normas y orientaciones de contabilidad para uso por parte de las entidades del sector público.
<b>las OSFL</b>	Organizaciones sin Fines de lucro	A los efectos de la INPAG, se trata de organizaciones que tienen como objetivo principal proporcionar un beneficio al público, dirigir los superávits en beneficio del público, y que no son entidades gubernamentales o entidades del sector público.
<b>OAF</b>	Otros acuerdos de financiación	Un acuerdo con un beneficiario de subvención que no es un acuerdo de subvención exigible.
<b>GCT</b>	Grupo consultivo técnico	Un foro en el que la Secretaría del INPAG puede consultar a personas experimentadas de los organismos nacionales de normalización (ONN) sobre el enfoque general del desarrollo de orientaciones en materia de información financiera para las Organizaciones sin Fines de Lucro (OSFL).



[www.ifr4npo.org](http://www.ifr4npo.org)

ISBN: 978 1 84508 602 2