

Norma Internacional de Contabilidad 20

Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

Alcance

- 1 Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales.
- 2 Esta Norma no se ocupa de:
 - (a) Los problemas especiales que aparecen en la contabilización de subvenciones del gobierno dentro de estados financieros que reflejan los efectos de cambios en los precios, o en información complementaria de similar naturaleza.
 - (b) Ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de ventajas que se materializan al calcular la ganancia imponible o pérdida fiscal, o que se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las depreciaciones aceleradas y las tasas impositivas reducidas.
 - (c) Participaciones del gobierno en la propiedad de la entidad.
 - (d) Las subvenciones del gobierno cubiertas por la NIC 41 *Agricultura*.

Definiciones

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

Gobierno se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

Ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios. No son ayudas gubernamentales, para el propósito de esta Norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las entidades por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayudas gubernamentales a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.[†]

Subvenciones relacionadas con activos son subvenciones del gobierno cuya concesión implica que la entidad beneficiaria debe comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos fijos. Pueden también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o bien los periodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.

Subvenciones relacionadas con los ingresos son las subvenciones del gobierno distintas de aquéllas que se relacionan con activos.

Préstamos condonables son aquéllos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.
- 4 Las ayudas del gobierno revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada como en las condiciones requeridas para su concesión. El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.
- 5 Para la entidad, el hecho de recibir ayudas gubernamentales puede ser significativo, al objeto de la preparación de los estados financieros, por dos razones. En primer lugar, si los recursos han sido transferidos, debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia. En segundo lugar, es deseable proporcionar una indicación de la medida en la cual la entidad

* Como parte de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008 el Consejo modificó la terminología utilizada en esta Norma para ser coherente con las otras NIIF de la forma siguiente: (a) “ingreso imponible” se modificó por “ganancia imponible o pérdida fiscal”, (b) “reconocido como ingreso/gasto” se modificó como “reconocido en el resultado”, (c) “acreditado directamente a participaciones/patrimonio” se modificó por “reconocido fuera del resultado del periodo” y (d) “revisión de una estimación contable” se modificó por “cambio en una estimación contable”.

† Véase también la Interpretación SIC-10 *Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación*.

se ha beneficiado de las ayudas durante el periodo sobre el que se informa. Todo ello facilita la comparación de los estados financieros de la entidad con los de otros periodos anteriores, e incluso con los de otras entidades.

- 6 Las subvenciones del gobierno son, a veces, conocidas con otros nombres, tales, como subsidios, transferencias o primas.

Subvenciones del gobierno

- 7 **Las subvenciones del gobierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, no deberán ser reconocidas hasta que no exista una razonable seguridad de que:**
- (a) **la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y**
 - (b) **se recibirán las subvenciones.**
- 8 Una subvención del gobierno no será reconocida como tal hasta que exista una razonable seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ella, y que, por tanto, la recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.
- 9 La forma concreta de recepción de la subvención no afecta al método contable a adoptar en relación con la misma. Así, la subvención se contabiliza de igual manera ya sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con el gobierno.
- 10 Un préstamo condonable, proveniente del sector público, se trata como una subvención cuando existe razonable seguridad de que la entidad cumplirá los términos exigidos para la condonación del mismo.
- 10A El beneficio de un préstamo del gobierno a una tasa de interés inferior a la del mercado se tratará como una subvención del gobierno. El préstamo se reconocerá y medirá de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. El beneficio de la tasa de interés inferior a la del mercado se medirá como la diferencia entre el importe en libros inicial del préstamo determinado conforme a la NIIF 9 y el importe recibido. El beneficio se contabilizará de acuerdo con esta Norma. Al identificar los costos que pretenden compensar los beneficios del préstamo, la entidad tendrá en cuenta las condiciones y obligaciones que hayan sido cumplidas, o deban cumplirse.
- 11 Una vez reconocida la subvención del gobierno, todo eventual activo contingente o pasivo contingente relacionados con ella sería tratada de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- 12 **Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.**
- 13 Existen dos métodos para contabilizar las subvenciones del gobierno: el método del capital, en el que las subvenciones se reconocerán fuera del resultado del periodo, y el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más periodos.
- 14 Aquéllos que defienden el método del capital argumentan lo siguiente:
- (a) Las subvenciones del gobierno son un recurso financiero, y deben tratarse como tales en el estado de situación financiera, en vez de reconocerse en el resultado del periodo para compensar las partidas de gastos que financian. Puesto que no se espera su devolución, estas subvenciones deben reconocerse fuera del resultado del periodo.
 - (b) Resulta inapropiado reconocer las subvenciones del gobierno en el resultado del periodo, puesto que no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo suministrado por el gobierno sin que tengan relación con costo alguno.
- 15 Los siguientes son argumentos en defensa del método de la renta:
- (a) Puesto que las subvenciones del gobierno se reciben de una fuente distinta a los accionistas, no deben reconocerse directamente en el patrimonio, sino que deben reconocerse en los resultados durante los periodos adecuados.
 - (b) Las subvenciones del gobierno raramente son gratuitas. La entidad las obtiene tras cumplir ciertas condiciones y someterse a determinadas obligaciones. Por lo tanto, deben reconocerse a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.
 - (c) Puesto que el impuesto sobre las ganancias y otros tributos son gastos, resulta lógico tratar a las subvenciones del gobierno, que son una extensión de las políticas fiscales, en el resultado del periodo.
- 16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro, no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos, distintos de aquél en el que se recibió.
- 17 En la mayoría de los casos, los periodos a lo largo de los que una entidad reconoce los costos o gastos relacionados con la subvención del gobierno se pueden establecer con facilidad. Así, las subvenciones que cubren gastos específicos se contabilizarán en el resultado del mismo periodo que los gastos correspondientes. De forma similar, las subvenciones relacionadas con activos

que se amortizan, normalmente se contabilizarán en el resultado de los mismos periodos y en las mismas proporciones en los que se reconozca la depreciación de esos activos.

- 18 Las subvenciones relacionadas con activos que no se deprecian pueden requerir también el cumplimiento de ciertas obligaciones, y así, se reconocerán en el resultado de los periodos que soporten los costos necesarios para cumplir con dichas obligaciones. Por ejemplo, una subvención para terrenos puede estar condicionada a la construcción de un edificio en ellos, y podría ser apropiado reconocerla en resultados a lo largo de la vida útil de dicho edificio.
- 19 A veces, las subvenciones se reciben como parte de un paquete de ayudas financieras o fiscales, y para conseguirlas es necesario cumplir un cierto número de condiciones. En estos casos, es necesaria la identificación cuidadosa de las condiciones que dan lugar a los costos y gastos, para determinar los periodos sobre los cuales las subvenciones serán imputadas como ingresos. Puede ser apropiado distribuir parte de las subvenciones con arreglo a una base y parte con arreglo a otra diferente.
- 20 **Una subvención del gobierno a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, o bien con el propósito de prestar apoyo financiero inmediato a la entidad, sin costos posteriores relacionados, se reconocerá en el resultado del periodo en que se convierta en exigible.**
- 21 En ciertas circunstancias, una subvención del gobierno puede concederse con el propósito de dar apoyo financiero inmediato a una entidad, más que como incentivo para llevar a cabo desembolsos específicos. Estas subvenciones pueden estar destinadas a una entidad en concreto, y no a una categoría concreta de beneficiarios. Estas circunstancias pueden justificar el reconocimiento de las subvenciones en el resultado del periodo en el que la entidad cumpla las condiciones para recibirla, revelando la correspondiente información para asegurar de que su efecto se comprenda claramente.
- 22 Una subvención del gobierno puede resultar exigible por una entidad como compensación de gastos o pérdidas incurridos en periodos anteriores. Estas subvenciones se reconocerán en el resultado del periodo en el que sean exigibles, y se revelará la correspondiente información para asegurar que su efecto se comprenda claramente.

Subvenciones no monetarias del gobierno

- 23 Las subvenciones del gobierno pueden tomar la forma de transferencias de activos no monetarios, tales como terrenos u otros recursos, para uso de la entidad. En estas circunstancias, es habitual determinar el valor razonable de cada activo no monetario y contabilizar tanto la subvención como cada activo por el correspondiente valor razonable. En ocasiones se sigue un procedimiento alternativo consistente en recoger las subvenciones y los activos relacionados por importes nominales simbólicos.

Presentación de las subvenciones relacionadas con activos

- 24 **Las subvenciones del gobierno relacionadas con activos, incluyendo las de carácter no monetario a valor razonable, deberán presentarse, en el estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan.**
- 25 Se consideran alternativas aceptables para la presentación de subvenciones (o partes apropiadas de las mismas) relacionadas con activos, dos diferentes métodos de presentación en los estados financieros.
- 26 Un método reconoce las subvenciones como ingreso diferido, que se reconoce en resultados sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil del correspondiente activo.
- 27 El otro método deduce la subvención al calcular el importe en libros del correspondiente activo. La subvención se reconoce en resultados a lo largo de la vida de un activo que se amortiza como una reducción del gasto por depreciación.
- 28 La adquisición de activos y la recepción de las subvenciones relacionadas con ellos, pueden originar importantes movimientos en los flujos de efectivo de la entidad. Por esta razón, y en orden a mostrar la inversión bruta en activos, tales movimientos se revelan con frecuencia como partidas separadas en el estado de flujos de efectivo, con independencia de si las subvenciones se deducen o no de los activos correspondientes, a efectos de su presentación en el estado de situación financiera.

Presentación de las subvenciones relacionadas con los ingresos

- 29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos se presentan a veces como un ingreso en el estado del resultado integral, ya sea de forma separada o bajo denominaciones generales tales como “Otros ingresos”; alternatively, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan.
- 29A Si una entidad presenta los componentes del resultado en un estado de resultados separado, según se describe en el párrafo 81 de la NIC 1 (revisada en 2007), presentará las subvenciones relacionadas con los ingresos en ese estado separado, según se requiere en el párrafo 29.
- 30 Los que defienden el primer método argumentan que resulta inapropiado compensar ingresos y gastos, y que la separación de las subvenciones y los gastos correspondientes facilita la comparación con otros gastos no afectados por las subvenciones. En favor del segundo método se argumenta que las entidades no habrían incurrido en los gastos en cuestión de no contar con las subvenciones, y, por tanto, la presentación puede resultar equívoca si no se hace compensando gastos y subvenciones.

- 31 Uno y otro método se consideran aceptables para la presentación de las subvenciones relacionadas con los ingresos. Para la adecuada comprensión de los estados financieros, puede ser necesario revelar la existencia de las subvenciones. Además, normalmente es adecuado y conveniente revelar el efecto que las subvenciones tienen sobre cualquier partida de ingresos o gastos, en los que se requiera presentación separada.

Devolución de subvenciones del gobierno

- 32 Una subvención del gobierno que se convierta en reembolsable se contabilizará como un cambio en una estimación contable (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*). La devolución de una subvención relacionada con los ingresos, tendrá como contrapartida, en primer lugar, cualquier importe diferido no amortizado contabilizado en relación con la subvención. En la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida, o si ésta no existiese, el reembolso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo. La devolución de una subvención relacionada con un activo, se reconocerá como un aumento del importe en libros del activo, o como una reducción del saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar. La depreciación acumulada adicional que se hubiera reconocido en resultados hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.
- 33 Las circunstancias que han dado lugar al reembolso de subvenciones relacionadas con activos, pueden exigir la consideración de posibles deterioros en los nuevos importes en libros de los activos.

Ayudas gubernamentales

- 34 Si bien excluidas de la definición de subvenciones del gobierno en el párrafo 3, existen ciertas modalidades de ayudas gubernamentales a las que no se les puede asignar razonablemente un valor, y otras en forma de transacciones con el gobierno que no pueden ser distinguidas de las operaciones comerciales normales de la entidad.
- 35 Ejemplos de ayudas que no pueden valorarse razonablemente son los servicios de asistencia técnica o comercial, y la prestación de garantías. Un ejemplo de ayuda gubernamental, que no puede ser distinguida de las operaciones comerciales normales de la entidad, es toda política de aprovisionamientos de los gobiernos, que sea la causa directa de una parte de las ventas de la entidad. La existencia de beneficios en tales casos puede ser incuestionable, pero cualquier intento para separar las actividades comerciales de la ayuda gubernamental podría resultar arbitrario.
- 36 Las peculiaridades del beneficio, en los anteriores ejemplos, pueden requerir revelar información acerca de la naturaleza, alcance y duración de las ayudas, si ello fuera necesario, en orden a la correcta comprensión de los estados financieros.
- 37 [Eliminado]
- 38 Para la presente Norma, las ayudas gubernamentales no incluyen el suministro de infraestructura para mejora de la red de comunicación y transporte, ni la provisión de mejores medios como, por ejemplo, el riego o una red de acequias, siempre que tales facilidades estén disponibles corrientemente para provecho de toda la comunidad local.

Información a revelar

- 39 Debe revelarse información sobre los siguientes extremos:
- (a) las políticas contables adoptadas en relación con las subvenciones del gobierno, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros;
 - (b) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros, así como una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales, de las que se hayan beneficiado directamente las entidades; y
 - (c) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan reconocido.

Disposiciones transitorias

- 40 Toda entidad que adopte por primera vez esta Norma:
- (a) cumplirá con las exigencias contenidas en ella en cuanto a información a revelar, donde sean aplicables; y
 - (b) Una u otra de las siguientes informaciones:
 - (i) ajustará sus estados financieros por medio de un cambio en las políticas contables, de acuerdo con la NIC 8; o
 - (ii) aplicará las disposiciones contables de la Norma solamente a las subvenciones o partes de subvenciones a recibir o reembolsar después de la fecha vigencia en vigor de la misma.

Fecha de vigencia

- 41 Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1984.
- 42 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además añadió el párrafo 29A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a dichos periodos.
- 43 Se eliminó el párrafo 37 y se añadió el párrafo 10A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los préstamos del gobierno recibidos en los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 44 La NIIF 9 emitida en octubre de 2010, modificó el párrafo 10A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9 emitida en octubre de 2010.