

Norma Internacional de Contabilidad nº 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 La 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 los resultados a efectos fiscales o bien se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales (tales como exenciones fiscales, créditos fiscales a la inversión, amortizaciones aceleradas y 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 siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Con la denominación de *gobierno* se hará referencia tanto a la administración del gobierno en sí, como 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.

Subvenciones del gobierno son ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación. 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.*

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

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 se ha beneficiado de las ayudas durante el periodo contable. 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 deben ser reconocidas hasta que no exista una prudente seguridad de que:**
 - (a) **la entidad cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute; 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.

- 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, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*.
- 12 **Las subvenciones del gobierno deben reconocerse como ingresos sobre una base sistemática, a lo largo de los periodos necesarios para compensarlas con los costos relacionados. Lo recibido en concepto de tales subvenciones no será acreditado directamente al patrimonio neto.**
- 13 Para el tratamiento contable de las subvenciones del gobierno pueden considerarse dos métodos: el método del capital, según el cual las subvenciones se acreditan directamente a las cuentas del patrimonio neto; y el método de la renta, según el cual las subvenciones se imputan a los resultados de uno o más periodos.
- 14 Aquéllos que defienden el método del capital argumentan del siguiente modo:
- (a) las subvenciones del gobierno son un recurso financiero, y han de ser reconocidas como tales en el balance, en vez de trasladarlas a la cuenta de resultados para compensar las partidas de gastos que han financiado. Puesto que no se espera su devolución, deben ser acreditadas directamente al patrimonio neto; y
 - (b) resulta inapropiado reconocer las subvenciones del gobierno a través de la cuenta de pérdidas y ganancias, puesto que no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo suministrado por el sector público sin que tengan relación con costo alguno.
- 15 Como argumentos en defensa del método de la renta, y por tanto contra el método del capital, pueden citarse los siguientes:
- (a) puesto que las subvenciones del gobierno se reciben de una fuente distinta a los propietarios, no deben ser acreditadas directamente al patrimonio neto, sino reconocerse, dentro de los periodos apropiados, a través de la cuenta de resultados;
 - (b) las subvenciones del gobierno raramente son gratuitas. La entidad tiene derecho a ellas tras cumplir ciertas condiciones y someterse a ciertas obligaciones exigidas. Por tanto, las subvenciones han de llevarse a la cuenta de resultados y compensar los costos asociados con ellas; y
 - (c) puesto que el impuesto a las ganancias y otros tributos se consideran cargos contra el resultado, y estos están expresados en el estado de resultados es lógico tratar de la misma forma a las subvenciones del gobierno, ya que son otra consecuencia de las políticas fiscales.
- 16 Es fundamental, a la hora de seguir el método de la renta, que las subvenciones del gobierno se reconozcan en la cuenta de resultados sobre bases sistemáticas y racionales, a lo largo de los periodos necesarios para compensarlas con los costos relacionados. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el momento del cobro de las mismas no está de acuerdo con la base contable de la acumulación o devengo (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*), y únicamente puede ser aceptable cuando no existe otro criterio, para distribuir la subvención, distinto de la mera consideración del momento en el que se recibe.
- 17 En la mayoría de los casos, los periodos en los cuales las entidades han de reconocer los costos o gastos relacionados con las subvenciones del gobierno se pueden establecer con facilidad, y así las subvenciones que cubren gastos específicos pueden llevarse a los resultados en el mismo periodo que los gastos correspondientes. De

forma similar, las subvenciones relacionadas con activos depreciables son, normalmente, reconocidas como ingresos en los mismos periodos y en las mismas proporciones con las que se carga la amortización de tales activos.

- 18 Las subvenciones relacionadas con activos no depreciables pueden también requerir el cumplimiento de ciertas obligaciones, y entonces serían reconocidas como ingresos en los periodos que soporten los gastos necesarios para cumplir con tales obligaciones. Por ejemplo, una subvención para terrenos puede estar condicionada a la construcción de un edificio en ellos, y podría ser apropiado llevarla a 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 tales 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 Toda 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 como ingresos 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 la entidad, más que como incentivo para llevar a cabo desembolsos específicos. Tales subvenciones pueden estar destinadas a una entidad en concreto, y no a una categoría concreta de beneficiarios. Estas circunstancias pueden justificar la consideración de las subvenciones como ingresos del periodo en el que la entidad cumple las condiciones para recibirla, la cual revelará la correspondiente información para asegurarse de que su efecto se comprenda claramente.
- 22 Las subvenciones del gobierno pueden resultar exigibles, por parte de las entidades, en virtud de gastos o pérdidas incurridos en periodos anteriores. Estas subvenciones se reconocerán como ingresos del periodo en el que puedan ser exigidas, 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 tales 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 por su valor razonable, deben presentarse, en el balance, 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 Uno de los métodos presenta las subvenciones como ingresos diferidos, que se reconocen como ingresos de los diferentes periodos sobre bases sistemáticas y racionales, a lo largo de la vida útil de los correspondientes activos.
- 27 El otro método consiste en deducir cada subvención del importe en libros por el que se ha contabilizado el activo correspondiente. Las subvenciones se reconocen en la cuenta de resultados a lo largo de la vida útil de los activos por vía de minorar los cargos por la depreciación anual de cada activo.
- 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 presentan con frecuencia como partidas separadas en el estado de flujo de efectivo, con independencia de si las subvenciones se deducen o no de los activos con los que se relacionan, a efectos de su presentación en el balance.

Presentación de las subvenciones relacionadas con los ingresos

- 29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos se presentan a veces como un ingreso más en la cuenta de resultados, ya sea como rúbrica separada o bajo denominaciones generales tales como ‘Otros ingresos’; alternativamente, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan.
- 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 el tratamiento 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 **Toda subvención que se convierta en reembolsable debe tratarse contablemente como revisión de 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, debe tener como contrapartida, en primer lugar, cualquier ingreso diferido anotado en relación con la subvención. En la medida que el reembolso supere la cuantía del citado ingreso diferido, o si éste no existe, la contrapartida del reembolso será un cargo inmediato a resultados. La devolución de una subvención relacionada con activos ha de registrarse teniendo como contrapartida un aumento del importe en libros del activo correspondiente, o reduciendo el saldo de la partida de ingresos diferidos por el importe de la cuantía a reembolsar. La depreciación o amortización acumulada que pudiera haber sido cargada adicionalmente hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se debe cargar inmediatamente a resultados.**

- 33 Las circunstancias que han dado lugar al reembolso de subvenciones relacionadas con activos, pueden exigir la consideración de posibles deterioros en los nuevos valores en libros de los activos, una vez realizadas las devoluciones.

Ayudas gubernamentales

- 34 Si bien excluidas de la definición de subvenciones del gobierno, en el párrafo 3 de esta Norma, 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 gubernamentales que no pueden valorarse razonablemente son los servicios de asistencia técnica o comercial, y la prestación de garantías por parte del sector público. Un ejemplo de ayuda gubernamental, que no puede ser distinguida de las operaciones comerciales normales de la entidad, es toda política de aprovisionamientos inducida por el sector público, 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 gubernamentales, si ello fuera necesario, en orden a la correcta comprensión de los estados financieros.
- 37 Los préstamos a tipos de interés bajos o nulos son formas de ayudas gubernamentales, pero los beneficios económicos procedentes de los mismos no se cuantifican mediante la imputación de intereses.
- 38 Para la presente Norma, las ayudas gubernamentales procedentes del sector público 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 contabilizado.**

Disposición transitoria

- 40 Toda entidad que adopte por primera vez esta Norma, debe:
- (a) cumplir con las exigencias contenidas en ella en cuanto a información a revelar, donde sean aplicables; y
 - (b) proceder a realizar cualquiera de las dos siguientes acciones:
 - (i) ajustar sus estados financieros por medio de un cambio en las políticas contables, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o bien
 - (ii) aplicar las disposiciones contenidas en 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 Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1984.