

NICCH 20

CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES GUBERNAMENTALES E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES

(NIC 20)

ÍNDICE

Párrafos

Norma Internacional de Contabilidad N° 20

Contabilización de las Subvenciones Gubernamentales e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales

ALCANCE	1-2
DEFINICIONES	3-6
SUBVENCIONES GUBERNAMENTALES	7-33
Subvenciones gubernamentales no monetarias	23
Presentación de las subvenciones relacionadas con activos	24-28
Presentación de las subvenciones relacionadas con ingresos	29-31
Devolución de subvenciones gubernamentales	32-33
AYUDAS GUBERNAMENTALES	34-38
INFORMACIÓN A REVELAR	39
DISPOSICIÓN TRANSITORIA	40
FECHA DE VIGENCIA	41

Norma Internacional de Contabilidad N° 20

Contabilización de las Subvenciones Gubernamentales e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales

Alcance

- 1 *Esta Norma se aplicará en la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones gubernamentales, así como en la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales.*
- 2 La Norma no cubre:
 - (a) los problemas especiales que surgen de la contabilización de subvenciones gubernamentales en estados financieros que reflejan los efectos de cambios en los precios o en la información complementaria de naturaleza similar;
 - (b) ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en la forma de beneficios que se materializan al calcular la renta imponible o bien se determinan o limitan sobre la base de la obligación por impuestos a la renta (tales como exenciones tributarias, créditos tributarios a la inversión, depreciaciones aceleradas y tasas reducidas de impuestos);
 - (c) participación del gobierno en la propiedad de la entidad;
 - (d) las subvenciones gubernamentales tratadas en la Norma NIC 41 *Agricultura*.

Definiciones

- 3 **Los siguientes términos se utilizan en la presente Norma con el significado que a continuación se especifica:**

Gobierno: se refiere al gobierno propiamente tal, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, nacionales o internacionales.

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

Subvenciones gubernamentales: son ayudas del gobierno en la forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relativas a sus actividades operacionales. Se excluyen aquellas formas de ayudas gubernamentales a las que razonablemente no se puede asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no

puedan distinguirse de las transacciones comerciales normales de la entidad.

Subvenciones relacionadas con activos: son subvenciones gubernamentales cuyo otorgamiento implica que la entidad beneficiaria debiera comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos a largo plazo. Pueden también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o ubicación de los activos, o bien los períodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.

Subvenciones relacionadas con ingresos: son las subvenciones gubernamentales distintas de aquellas que se relacionan con activos.

Préstamos condonables: son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar a su devolución, bajo ciertas condiciones establecidas.

Valor justo es el monto por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en una transacción libre.

- 4 Las ayudas gubernamentales revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada, como en las condiciones requeridas para su otorgamiento. 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 en 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 que la entidad se ha beneficiado de tales ayudas durante el período a informar. Todo ello facilita la comparación de los estados financieros de la entidad con los de otros períodos anteriores y con los de otras entidades.
- 6 Las subvenciones gubernamentales son, a veces, conocidas con otros nombres, tales como subsidios, transferencias o primas.

Subvenciones Gubernamentales

- 7 **Las subvenciones gubernamentales, incluyendo las de carácter no monetario valorizadas según su valor justo, no deben ser reconocidas hasta que exista una razonable seguridad que:**
 - (a) **la entidad cumplirá las condiciones asociadas a su obtención; y**
 - (b) **se recibirán las subvenciones.**
- 8 Una subvención gubernamental no será reconocida como tal hasta que exista una razonable seguridad que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ella y que, por lo tanto, la recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.

- 9 La forma en que se reciba 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 una disminución de una obligación con el gobierno.
- 10 Un préstamo condonable del gobierno se trata como una subvención gubernamental cuando existe una razonable seguridad que la entidad cumplirá con los términos exigidos para la condonación del mismo.
- 11 Una vez reconocida la subvención gubernamental, todo activo o pasivo contingente relacionados con ella serán tratados de acuerdo con la NIC 37, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- 12 **Las subvenciones gubernamentales deben reconocerse como ingresos sobre una base sistemática a lo largo de los períodos necesarios para correlacionarlas con los costos asociados a estas. No deben ser contabilizadas directamente en patrimonio.**
- 13 Para el tratamiento contable de las subvenciones gubernamentales existen dos métodos: el método del capital, según el cual las subvenciones se abonan directamente en patrimonio y el método de los ingresos, según el cual las subvenciones se imputan a los ingresos de uno o más períodos.
- 14 Aquellos que defienden el método del capital argumentan lo siguiente:
 - (a) las subvenciones gubernamentales son un recurso financiero y han de ser reconocidas como tales en el balance general, en vez de ser registradas en el estado de resultados para compensar las partidas de gastos que han financiado. Debido a que no se espera su devolución, deben ser abonadas directamente en patrimonio; y
 - (b) es inapropiado reconocer las subvenciones gubernamentales en el estado de resultados, debido a que no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo proporcionado por el gobierno sin que tengan relación con algún costo.
- 15 Como argumentos en defensa del método de los ingresos, pueden citarse los siguientes:
 - (a) debido a que las subvenciones gubernamentales se reciben de una fuente distinta a los propietarios, no deben ser abonadas directamente en patrimonio, sino reconocerse como ingresos en los períodos apropiados;
 - (b) las subvenciones gubernamentales raramente son gratuitas. La entidad tiene derecho a ellas al cumplir con sus condiciones y con las obligaciones previstas. Por lo tanto, las subvenciones deben ser reconocidas como ingresos y correlacionados con los costos asociados a ellas que la subvención tiene como objetivo compensar; y
 - (c) ya que el impuesto a la renta y otros tributos son cargos contra resultados y estos están presentados en el estado de resultados, es lógico tratar de la misma forma a las subvenciones gubernamentales, ya que son otra consecuencia de las políticas fiscales.
- 16 Es fundamental, a la hora de aplicar el método de los ingresos, que las subvenciones gubernamentales se reconozcan como ingresos sobre una base sistemática y racional a lo largo de los períodos necesarios para correlacionarlas con los costos asociados. El reconocimiento de las subvenciones gubernamentales,

en el momento del cobro de las mismas, no está de acuerdo con el postulado contable de la acumulación o devengo (Ver NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*) y únicamente sería aceptable cuando no existe otro criterio para asignar la subvención a otros períodos distintos a aquel en que se percibe.

- 17 En la mayoría de los casos, los períodos en los cuales una entidad reconoce los costos o gastos relacionados con las subvenciones gubernamentales se pueden establecer con facilidad y, así, las subvenciones que cubren gastos específicos se reconocen como ingresos en el mismo período que los gastos correspondientes. De forma similar, las subvenciones relacionadas con activos depreciables son, normalmente, reconocidas como ingresos en los mismos períodos y en las mismas proporciones en que se contabiliza la depreciación 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 períodos que registren los costos necesarios para cumplir con tales obligaciones. Por ejemplo, una subvención gubernamental en terrenos puede estar condicionada a la construcción de un edificio en ellos y podría ser apropiado reconocerla como un ingreso durante la vida útil del edificio.
- 19 A veces, las subvenciones se reciben como parte de un paquete de ayudas financieras o tributarias 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, que determinan los períodos en los que las subvenciones serán imputadas como ingresos. Podría ser apropiado asignar parte de la subvención de acuerdo con una base y parte de acuerdo con otra base diferente.
- 20 **Una subvención gubernamental 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 ingreso del período en que se haga cobrable.**
- 21 En ciertas circunstancias, una subvención gubernamental 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 restringidas a una entidad específica y no a una serie de beneficiarios. Estas circunstancias pueden justificar la consideración de la subvención como un ingreso del período en el que la entidad cumple con las condiciones para recibirla, revelando la correspondiente información para asegurar que su efecto se comprenda claramente.
- 22 Una subvención gubernamental puede resultar cobrable por parte de una entidad, como una compensación por gastos o pérdidas en que se haya incurrido en un período anterior. Tal subvención se reconocerá como un ingreso del ejercicio en que se haga cobrable, revelando la correspondiente información para asegurar que su efecto se comprenda claramente.

Subvenciones gubernamentales no monetarias

- 23 Una subvención gubernamental puede adoptar la forma de una transferencia de un activo no monetario, tales como terrenos u otros recursos, para el uso de la entidad. En tales circunstancias, es habitual determinar el valor justo del activo no monetario y contabilizar, tanto la subvención, como cada activo al correspondiente valor justo. En ocasiones se sigue un procedimiento alternativo consistente en contabilizar la subvención y el activo relacionado a un monto nominal simbólico.

Presentación de las subvenciones relacionadas con activos

- 24 **Las subvenciones gubernamentales relacionadas con activos, incluyendo las de carácter no monetario valorizadas a su valor justo, deben ser presentadas en el balance general, reconociéndolas como ingresos diferidos o como deducciones del valor de libros de los activos con los que se relacionan.**
- 25 Se consideran alternativas aceptables para la presentación en los estados financieros de subvenciones (o partes apropiadas de las mismas) relacionadas con activos, dos métodos diferentes:
- 26 Uno de los métodos presenta a la subvención como un ingreso diferido, que se reconoce como ingreso sobre una base sistemática y racional, a lo largo de la vida útil del correspondiente activo.
- 27 El otro método consiste en deducir cada subvención del valor de libros al cual se ha contabilizado el activo correspondiente. La subvención se reconoce en resultados a lo largo de la vida útil del activo depreciable como un menor cargo 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 con el fin de mostrar la inversión bruta en activos, tales movimientos se revelan frecuentemente 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 para efectos de su presentación en el balance general.

Presentación de las subvenciones relacionadas con ingresos

- 29 Las subvenciones relacionadas con ingresos a veces son presentadas como un ingreso más en el estado de resultados, ya sea separadamente o bajo una denominación general tal como «Otros ingresos»; alternativamente, se deducen de los gastos relacionados.
- 30 Los que defienden el primer método argumentan que resulta inapropiado compensar ingresos y gastos y que la separación de la subvención de los gastos correspondientes facilita la comparación con otros gastos no afectados por una subvención. En favor del segundo método se argumenta que la entidad no habría incurrido en los gastos en cuestión de no contar con la subvención y, por lo tanto, la presentación puede resultar equívoca si no se hace compensando la subvención contra los gastos.
- 31 Ambos métodos se consideran aceptables para la presentación de las subvenciones relacionadas con ingresos. Para la adecuada comprensión de los estados financieros, puede ser necesario revelar la existencia de la subvención. Además, normalmente es apropiado revelar el efecto que las subvenciones tienen sobre cualquier partida de ingresos o gastos en los que se requiera su revelación separada.

Devolución de subvenciones gubernamentales

- 32 **Una subvención gubernamental sujeta a devolución debe tratarse contablemente como un cambio en una estimación contable (Ver la norma NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Políticas Contables y Errores*). La devolución de una subvención relacionada con ingresos debe ser**

imputada, en primer lugar, contra cualquier ingreso diferido contabilizado en relación con la subvención. En la medida que la devolución supere el monto del ingreso diferido, o si este no existe, la devolución será reconocida inmediatamente como un gasto. La devolución de una subvención relacionada con un activo debe contabilizarse incrementando el valor de libros del activo, o reduciendo el saldo de ingresos diferidos por el monto a devolver. La depreciación acumulada adicional que habría sido reconocida como un gasto hasta la fecha, de no existir la subvención gubernamental, se debe reconocer inmediatamente como un gasto.

- 33 Las circunstancias que han dado lugar a la devolución de subvenciones relacionadas con activos, pueden exigir la consideración de posibles deterioros en los nuevos valores de libros del activo.

Ayudas gubernamentales

- 34 Excluidas de la definición de subvenciones gubernamentales 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 gubernamentales que no pueden valorizarse razonablemente son los servicios gratuitos de asistencia técnica o comercial y la entrega de garantías. Un ejemplo de ayuda gubernamental, que no puede ser distinguida de las operaciones comerciales normales de la entidad, es toda política de adquisiciones introducida por el gobierno, que afecta de manera directa 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 las ayudas gubernamentales podría resultar arbitrario.
- 36 La importancia del beneficio, en los anteriores ejemplos, puede ser tal que requiera revelar información acerca de la naturaleza, alcance y duración de las ayudas gubernamentales para que los estados financieros no induzcan a error.
- 37 Los préstamos a tipos de interés nulos o bajos son formas de ayudas gubernamentales, pero los beneficios económicos procedentes de los mismos no se cuantifican mediante la imputación de intereses.
- 38 En esta Norma, las ayudas gubernamentales no incluyen el suministro de infraestructura para mejorar en general la red de comunicación y transporte, ni la entrega de mejores instalaciones como, por ejemplo, un sistema de riego o una red de acequias, cuando estén disponibles por un período indeterminado para el beneficio de toda una comunidad local.

Información a revelar

- 39 **Debe revelarse información sobre los siguientes asuntos:**
- (a) **las políticas contables adoptadas en relación con las subvenciones gubernamentales, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros;**
 - (b) **la naturaleza y alcance de las subvenciones gubernamentales reconocidas en los estados**

financieros, así como una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad; y

- (c) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con ayudas gubernamentales contabilizadas.**

Disposición transitoria

40 Una entidad que adopte por primera vez esta Norma, debe:

- (a) cumplir con las exigencias contenidas en ella, en cuanto a información a revelar, cuando fueran aplicables; y**
- (b) ya sea:**
 - (i) ajustar sus estados financieros por el cambio en los principios contables, de acuerdo con la Norma NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o**
 - (ii) aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma solamente a las subvenciones gubernamentales o partes de subvenciones gubernamentales a recibir o a devolver después de la fecha de vigencia de esta Norma.**

Fecha de vigencia

41 Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.