

Norma Internacional de Contabilidad nº 20

Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas

Alcance

- 1 Esta Norma deberá aplicarse a la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones oficiales, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas públicas.
- 2 Esta Norma no se ocupa de:
- (a) los problemas especiales que aparecen en la contabilización de subvenciones oficiales dentro de estados financieros que reflejen los efectos de cambios en los precios, o en información complementaria de similar naturaleza;
 - (b) ayudas públicas 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 amortizaciones aceleradas y los tipos impositivos reducidos,
 - (c) participaciones de las Administraciones Públicas en la propiedad de la entidad;
 - (d) las subvenciones oficiales 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 *Administraciones Públicas* 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 públicas* 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 públicas, para el propósito de esta Norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas 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 oficiales* 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 explotación. Se excluyen aquellas formas de ayudas públicas a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con las Administraciones Públicas que no puedan distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.¹
- Subvenciones relacionadas con activos (o de capital)* son subvenciones oficiales 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 ejercicios durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.
- Subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación)* son las subvenciones oficiales 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 precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre los participantes en el mercado en la fecha de valoración. (Véase NIIF 13 *Valoración del valor razonable*).

¹ Véase también la SIC-10, *Ayudas oficiales – Sin Relación Específica con Actividades de operación*.

- 4 Las ayudas públicas 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 públicas 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 que la entidad se ha beneficiado de las ayudas durante el ejercicio. Todo ello facilita la comparación de los estados financieros de la entidad con los de otros ejercicios anteriores, e incluso con los de otras entidades.
- 6 Las subvenciones oficiales son, a veces, conocidas con otros nombres, tales, como subsidios, transferencias o primas.

Subvenciones oficiales

- 7 **Las subvenciones oficiales, incluyendo las de carácter no monetario valoradas según 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 oficial 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 las Administraciones Públicas.
- 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 público a un tipo de interés inferior al del mercado se tratará como una subvención oficial. El préstamo se reconocerá y valorará de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos financieros*. El beneficio del tipo de interés inferior al del mercado se valorará 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 costes 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 oficial, todo eventual activo contingente o pasivo contingente relacionados con ella serán tratados de acuerdo con la NIC 37, *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.
- 12 **Las subvenciones oficiales se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gasto los costes relacionados que la subvención pretende compensar.**
- 13 Existen dos métodos para contabilizar las subvenciones oficiales: el método del capital, en el que las subvenciones no se reconocerán en el resultado del ejercicio, y el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más ejercicios.
- 14 Aquéllos que defienden el método del capital argumentan lo siguiente:
- (a) las subvenciones oficiales son un recurso financiero, y deben tratarse como tales en el estado de situación financiera, en vez de reconocerse en el resultado del ejercicio para compensar las partidas de gastos que financian. Puesto que no se espera su devolución, estas subvenciones no deberían reconocerse en el resultado del ejercicio
- (b) resulta inapropiado reconocer las subvenciones oficiales en el resultado del ejercicio, puesto que no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo suministrado por el sector público sin que tengan relación con coste alguno.
- 15 Los siguientes son argumentos en defensa del método de la renta:
- (a) puesto que las subvenciones oficiales se reciben de una fuente distinta a los accionistas, no deberían reconocerse directamente en el patrimonio neto, sino que deberían reconocerse en los resultados durante los ejercicios adecuados.

- (b) las subvenciones oficiales raramente son gratuitas. La entidad las obtiene tras cumplir ciertas condiciones y someterse a determinadas obligaciones. Por lo tanto, deberían reconocerse a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gasto los costes relacionados que la subvención pretende compensar.
- (c) puesto que el impuesto sobre las ganancias y otros tributos son gastos, resulta lógico tratar de la misma forma a las subvenciones oficiales, ya que son una extensión de las políticas fiscales, que afectan al resultado del ejercicio.
- 16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones oficiales se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gasto los costes relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones oficiales en el resultado en el momento de su cobro, no está de acuerdo con la hipótesis contable del devengo (véase la NIC 1, *Presentación de estados financieros*), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre ejercicios, distinto del aquél en el que se recibió.
- 17 En la mayoría de los casos, los ejercicios a lo largo de los que una entidad reconoce los costes o gastos relacionados con la subvención oficial se pueden establecer con facilidad. Así, las subvenciones que cubren gastos específicos se contabilizarán en el resultado del mismo ejercicio que los gastos correspondientes. De forma similar, las subvenciones relacionadas con activos que se amortizan, normalmente se contabilizarán en el resultado de los mismos ejercicios y en las mismas proporciones en los que se reconozca la depreciación de esos activos.
- 18 Las subvenciones relacionadas con activos que no se amortizan pueden requerir también el cumplimiento de ciertas obligaciones, y así, se reconocerán en el resultado de los ejercicios que soporten los costes 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 tales casos, es necesaria la identificación cuidadosa de las condiciones que dan lugar a los costes y gastos, para determinar los ejercicios en los que 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 oficial a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, o bien con el propósito de prestar apoyo financiero inmediato a la entidad, sin costes posteriores relacionados, se reconocerá en el resultado del ejercicio en que se convierta en exigible.**
- 21 En ciertas circunstancias, una subvención oficial 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 ejercicio en el que la entidad cumpla las condiciones para recibirla, revelará además la correspondiente información para asegurar de que su efecto se comprenda claramente.
- 22 Una subvención oficial puede resultar exigible por una entidad como compensación de gastos o pérdidas incurridos en ejercicios anteriores. Estas subvenciones se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que sean exigibles, y se revelará la correspondiente información para asegurar que su efecto se comprenda claramente.

Subvenciones oficiales no monetarias

- 23 Las subvenciones oficiales pueden adoptar 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 reflejar las subvenciones y los activos relacionados por importes simbólicos.

Tratamiento de las subvenciones relacionadas con activos (o de capital)

- 24 **Las subvenciones oficiales relacionadas con activos (o de capital), incluyendo las de carácter no monetario valoradas según 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 métodos diferentes de presentación en los estados financieros.

- 26 Un método contabiliza 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 del cálculo del 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 amortización.
- 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 presentan 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 con los que se relacionan, a efectos de presentación en el estado de situación financiera

Tratamiento de las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación)

- 29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación) se presentarán como parte de los resultados, ya sea como rúbrica separada o bajo rúbricas generales tales como «Otros ingresos»; alternatively, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan.
- 29A [Eliminado]
- 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 (o de explotación). 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 oficiales

- 32 **Una subvención 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, o de explotación, tendrá como contrapartida, en primer lugar, cualquier importe diferido contabilizado en relación con la subvención. En la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida, o si ésta no existiese, la contrapartida del reembolso se reconocerá en el resultado del ejercicio. La devolución de una subvención relacionada con un activo, o de capital, se registrará como un aumento del importe en libros del activo, o como una reducción del saldo del importe diferido por la cuantía a reembolsar. La amortización acumulada que se hubiese reconocido en resultados hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se registrará en el resultado del ejercicio.**
- 33 Las circunstancias que han dado lugar al reembolso de subvenciones relacionadas con activos (o de capital), pueden exigir la consideración de posibles deterioros en los nuevos importes en libros de los activos, una vez realizadas las devoluciones.

Ayudas públicas

- 34 Si bien han sido excluidas de la definición de subvenciones oficiales, en el párrafo 3 de esta Norma, existen ciertas modalidades de ayudas públicas a las que no se les puede asignar razonablemente un valor, y otras en forma de transacciones con las Administraciones Públicas que no pueden ser distinguidas de las operaciones comerciales normales de la entidad.
- 35 Ejemplos de ayudas públicas 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 pública, 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 pública podría resultar arbitrario.
- 36 Las peculiaridades del beneficio, en los anteriores ejemplos, puede requerir revelar información acerca de la naturaleza, alcance y duración de las ayudas públicas, si ello fuera necesario, en orden a la correcta comprensión de los estados financieros.

- 38 Para la presente Norma, las ayudas públicas 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 para el 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 oficiales, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros;
 - (b) la naturaleza y alcance de las subvenciones oficiales reconocidas en los estados financieros, así como una indicación de otras modalidades de ayudas públicas, de las que se hayan beneficiado directamente las entidades; y
 - (c) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas públicas que se hayan contabilizado.

Disposiciones transitorias

- 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) una u otra de las siguientes informaciones:
 - (i) ajustar sus estados financieros por medio de un cambio en las políticas contables, de acuerdo con la NIC 8; o
 - (ii) aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma solamente a las subvenciones o partes de subvenciones a recibir o reembolsar después de la fecha de vigencia de la misma.

Fecha de vigencia

- 41 Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1984.
- 42 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en el resto de las NIIF. Además añadió el párrafo 29A. Una entidad deberá aplicar esas modificaciones para ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a ejercicios anteriores, las modificaciones se aplicarán también esos ejercicios.
- 43 Se eliminó el párrafo 37 y se añadió el párrafo 10A mediante el documento *Mejoras de las Normas e Interpretaciones* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los préstamos públicos recibidos en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un ejercicio que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 44 [Eliminado]
- 45 La NIIF 13, publicada en mayo de 2011, modifica la definición de valor razonable en el párrafo 3. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.
- 46 Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificó el párrafo 29 y se eliminó el párrafo 29A. La entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.
- 47 [Eliminado]
- 48 La NIIF 9 emitida en julio de 2014 modificó el párrafo 10A y eliminó los párrafos 44 y 47. Las entidades aplicarán esas modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.