

Norma Internacional de Contabilidad n° 20

Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas¹

Ámbito de aplicación

- 1 **Esta Norma se aplicará a la contabilización de las subvenciones oficiales y la revelación de información al respecto, así como a la revelación de información acerca de otras formas de ayudas públicas.**
- 2 Esta Norma no se ocupa de:
 - (a) los problemas particulares que aparecen en la contabilización de las subvenciones oficiales en los estados financieros que reflejan los efectos de las variaciones en los precios o en la información complementaria de naturaleza similar;
 - (b) las ayudas públicas que se conceden a una entidad en forma de beneficios que se materializan al calcular la ganancia fiscal o la pérdida fiscal, o que se determinan o limitan en función del pasivo por los impuestos sobre las ganancias, tales como las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, los regímenes de amortización acelerada y los tipos impositivos reducidos;
 - (c) la participación de la Administración pública en la propiedad de la entidad;
 - (d) las subvenciones oficiales cubiertas por la NIC 41 *Agricultura*.

Definiciones

- 3 **Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

Con la denominación de *administraciones públicas* se hace referencia tanto a una administración pública como a las agencias gubernamentales y otros organismos similares, ya sean locales, nacionales o internacionales.

Las *ayudas públicas* son acciones de las administraciones públicas destinadas a suministrar beneficios económicos a ciertas entidades o ciertos tipos de entidades que cumplan unos criterios determinados. No son ayudas públicas, para el propósito de esta Norma, los beneficios que se suministran indirectamente a través de actuaciones que afectan a las condiciones generales del comercio, como el

¹ En el marco del documento *Mejoras de las Normas e Interpretaciones*, publicado en mayo de 2008, el Consejo modificó, como sigue, la terminología utilizada en esta Norma en interés de la coherencia con otras NIIF:

- a) «ganancia imponible» se modificó como «ganancia fiscal o pérdida fiscal»;
- b) «reconocido como ingreso/gasto» se modificó como «reconocido en el resultado»;
- c) «contabilizado directamente en las participaciones / el patrimonio neto de los accionistas» se modificó como «reconocido fuera del resultado», y
- d) «revisión de una estimación contable» se modificó como «cambio en una estimación contable».

suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

Las *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 las actividades de explotación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayudas públicas a las que no quepa razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con las administraciones públicas que no puedan distinguirse de las transacciones comerciales habituales de la entidad².

Las *subvenciones relacionadas con activos (o de capital)* son subvenciones oficiales cuya principal condición es que la entidad beneficiaria que pueda optar a ellas compre, construya o adquiera de cualquier otra forma activos a largo plazo. Pueden establecerse igualmente condiciones adicionales por las que se restrinjan el tipo o el emplazamiento de los activos, o bien los períodos durante los cuales hayan de ser adquiridos o mantenidos.

Las *subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación)* son las subvenciones oficiales distintas de las relacionadas con activos (o de capital).

Los *préstamos condonables* son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso con arreglo a determinadas condiciones establecidas.

El *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 participantes en el mercado en la fecha de valoración. (Véase la NIIF 13 *Valoración del valor razonable*).

- 4 Las ayudas públicas pueden adoptar múltiples formas que varían tanto en lo que se refiere a la naturaleza de la ayuda proporcionada como en lo que se refiere a las condiciones generalmente aplicables. El propósito de la ayuda puede ser el de incentivar a la entidad a emprender una determinada acción que normalmente no emprendería sin la ayuda.
- 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 para la contabilización de la transferencia; en segundo lugar, es deseable que se proporcione 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 que haya publicado en ejercicios anteriores y con los publicados por otras entidades.
- 6 Las subvenciones oficiales son, a veces, conocidas con otros nombres: subsidios, transferencias o primas.

Subvenciones oficiales

- 7 **Las subvenciones oficiales, incluyendo las de carácter no monetario valoradas según su valor razonable, no deben reconocerse hasta que no exista la garantía razonable de que:**
 - (a) **la entidad cumplirá las condiciones aplicables, y**
 - (b) **se recibirán las subvenciones.**
- 8 No se reconocerá ninguna subvención oficial hasta que no exista la garantía razonable de que la entidad cumplirá las condiciones aplicables y se recibirá la subvención. El mero

² Véase también la SIC 10 *Ayudas públicas — Sin relación específica con actividades de explotación*.

hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que se han cumplido o se cumplirán las condiciones aplicables.

- 9 La forma concreta de recibir una subvención no afecta al método que ha adoptarse para su contabilización. Así pues, una subvención se contabiliza de igual manera con independencia de que se reciba en efectivo o como una reducción de una deuda mantenida con las administraciones públicas.
- 10 Un préstamo condonable, proveniente de las administraciones públicas, se tratará como una subvención oficial cuando existan garantías razonables de que la entidad cumplirá las condiciones exigidas para la condonación del préstamo.
- 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 determinar los costes que se pretenden compensar con el beneficio 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 activo contingente o pasivo contingente relacionado con ella se tratará de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.
- 12 Las subvenciones oficiales se reconocerán en el resultado de manera sistemática a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gastos los costes relacionados que las subvenciones vayan a compensar.**
- 13 Existen dos métodos generales para contabilizar las subvenciones oficiales: el método del capital, en el que las subvenciones se reconocen fuera del resultado, y el método de la renta, en el que las subvenciones se reconocen en el resultado de uno o más ejercicios.
- 14 Aquellos que defienden el método del capital argumentan lo siguiente:
- (a) las subvenciones oficiales son un recurso financiero y deben tratarse como tal en el estado de situación financiera, en vez de reconocerse en el resultado para compensar las partidas de gastos que financian; dado que no se espera ningún reembolso, estas subvenciones deberían reconocerse fuera del resultado;
 - (b) es inapropiado reconocer las subvenciones oficiales en el resultado porque no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo suministrado por las administraciones públicas sin ningún coste conexo.
- 15 Los siguientes son argumentos en defensa del método de la renta:
- (a) puesto que las subvenciones oficiales se reciben de una fuente distinta de los accionistas, no deberían reconocerse directamente en el patrimonio neto, sino que deberían reconocerse en el resultado en los ejercicios que corresponda;
 - (b) las subvenciones oficiales raramente son gratuitas: para obtenerlas, la entidad debe someterse a sus condiciones y cumplir las obligaciones previstas; por lo tanto, deberían reconocerse en el resultado en los ejercicios en los que la entidad reconozca como gastos los costes relacionados que la subvención vaya a compensar;
 - (c) dado que el impuesto sobre las ganancias y otros impuestos son gastos, es lógico tratar también las subvenciones oficiales, que son una extensión de las políticas fiscales, en el resultado.
- 16 En el método de la renta, es fundamental que las subvenciones oficiales se reconozcan en el resultado de manera sistemática a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gastos los costes relacionados que la subvención vaya a compensar. El

reconocimiento de las subvenciones oficiales en el resultado en el momento de su cobro no está en consonancia con la hipótesis contable del devengo (véase la NIC 1 *Presentación de estados financieros*) y únicamente sería aceptable cuando no exista ningún criterio para distribuir la subvención entre ejercicios distintos del ejercicio en el que se haya recibido.

- 17 En la mayoría de los casos, es posible determinar fácilmente los ejercicios a lo largo de los que una entidad reconoce los costes o gastos relacionados con una subvención oficial. Así, las subvenciones que cubren gastos específicos se reconocen en el resultado del mismo ejercicio que los gastos correspondientes. De forma similar, las subvenciones relacionadas con activos amortizables se suelen reconocer en el resultado de los ejercicios y en las proporciones en que se reconozca el gasto por amortización en relación con esos activos.
- 18 Las subvenciones relacionadas con activos no amortizables pueden requerir también el cumplimiento de ciertas obligaciones, por lo que se reconocerán en el resultado de los ejercicios en los que se asuman los costes necesarios para cumplir con dichas obligaciones. Por ejemplo, una subvención relacionada con la entrega de un terreno podría estar condicionada a la construcción de un edificio en ese terreno, de modo que lo apropiado sería reconocer la subvención en el resultado a lo largo de la vida útil del edificio.
- 19 En determinadas ocasiones, las subvenciones se reciben como parte de un paquete de ayudas financieras o fiscales que lleva asociada una serie de condiciones. En tales casos, habrá que proceder cuidadosamente para identificar las condiciones que dan lugar a los costes y gastos que determinan los ejercicios en los que las subvenciones serán imputadas como ingresos. Puede ser apropiado imputar parte de la subvención con arreglo a un método y parte con arreglo a otro.
- 20 La subvención oficial a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya asumidos, o bien con el propósito de prestar apoyo financiero inmediato a la entidad, sin ningún coste futuro relacionado, 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 prestar apoyo financiero inmediato a la entidad, en lugar de como incentivo para llevar a cabo desembolsos específicos. Estas subvenciones pueden estar destinadas a una entidad en concreto y no estar disponibles para toda una categoría de beneficiarios. Tales circunstancias pueden justificar el reconocimiento de la subvención en el resultado del ejercicio en el que la entidad cumpla las condiciones para recibirla, lo que se acompañará de la revelación de la información correspondiente para garantizar que el efecto se comprenda claramente.
- 22 Una subvención oficial puede pasar a ser exigible por la entidad como compensación por gastos o pérdidas asumidos en un ejercicio anterior. Estas subvenciones se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que sean exigibles, y se revelará la información correspondiente para asegurar que el 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 del activo no monetario y contabilizar tanto la subvención como el activo al valor razonable. En ocasiones, se sigue un procedimiento alternativo consistente en registrar la subvención y el activo por un importe nominal.

Presentación 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 estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien deduciendo la subvención hasta el importe en libros del activo.

- 25 Para la presentación en los estados financieros de las subvenciones (o las partes apropiadas de las mismas) relacionadas con activos (o de capital), se consideran apropiados dos métodos alternativos.
- 26 Un método consiste en contabilizar la subvención como un ingreso diferido que se reconoce en el resultado de manera sistemática a lo largo de la vida útil del activo.
- 27 El otro método consiste en deducir la subvención al calcular el importe en libros del activo. La subvención se reconoce en el resultado a lo largo de la vida de un activo amortizable como una reducción del gasto por amortización.
- 28 La adquisición de activos y la recepción de las correspondientes subvenciones 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 suelen presentar como partidas separadas en el estado de flujos de efectivo, con independencia de si la subvención se deduce o no del activo correspondiente a efectos de presentación en el estado de situación financiera.

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

- 29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación) se presentan como parte del resultado, ya sea por separado o en una rúbrica general, como la de «Otros ingresos»; en su defecto, pueden aparecer como deducciones de los gastos conexos.
- 29A [Eliminado]
- 30 Los que defienden el primer método argumentan que es inapropiado compensar los ingresos y los 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 realizado los gastos en cuestión de no contar con las subvenciones y que, por tanto, la presentación de los gastos sin compensar las subvenciones podría inducir a error.
- 31 Uno y otro método se consideran aceptables para la presentación 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, suele ser adecuado y conveniente revelar el efecto que las subvenciones tienen sobre cualquier partida de ingresos o gastos que deba revelarse por separado.

Reembolso de subvenciones oficiales

- 32 La subvención oficial que pase a ser reembolsable se contabilizará como un cambio en una estimación contable (véase la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*). El reembolso de una subvención relacionada con los ingresos (o de explotación) tendrá como contrapartida, en primer lugar, cualquier crédito diferido no amortizado que se haya reconocido en relación con la subvención. En la medida en que el reembolso sea superior al crédito diferido, o si este no existiese, el reembolso se reconocerá inmediatamente en el resultado. El reembolso de una subvención relacionada con un activo (o de capital) se reconocerá aumentando el importe en libros del activo o reduciendo el saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar. La amortización adicional acumulada que se hubiese reconocido en el resultado hasta la fecha en ausencia de la subvención se reconocerá inmediatamente en el resultado.

- 33 A raíz de las circunstancias que hayan dado lugar al reembolso de una subvención relacionada con un activo (o de capital), es posible que deba contemplarse el posible deterioro del valor del nuevo importe en libros del activo.

Ayudas públicas

- 34 De la definición de subvenciones oficiales del párrafo 3 se excluyen determinadas modalidades de ayudas públicas a las que no se les puede asignar razonablemente un valor y aquellas transacciones con las administraciones públicas que no puedan distinguirse de las transacciones comerciales habituales de la entidad.
- 35 Ejemplos de ayudas públicas que no pueden valorarse razonablemente son los servicios gratuitos de asistencia técnica o comercial y la concesión de garantías. Un ejemplo de ayuda pública que no puede distinguirse de las operaciones comerciales habituales de la entidad se da cuando una política de contratación de la Administración pública genera una parte de las ventas de la entidad. Es posible que la existencia del beneficio sea incuestionable, pero cualquier intento de distinguir las actividades comerciales de la ayuda pública podría ser totalmente arbitrario.
- 36 La importancia del beneficio en los anteriores ejemplos podría ser tal que resulte necesario revelar información acerca de la naturaleza, el alcance y la duración de la ayuda para que los estados financieros no induzcan a error.
- 37 [Eliminado]
- 38 En esta Norma, las ayudas públicas no incluyen el suministro de infraestructuras mediante la mejora de la red general de comunicación y transporte ni la provisión de mejores medios como sistemas de riego o redes de suministro de agua, siempre que tales facilidades estén disponibles, de manera continuada y por un tiempo indefinido, para el disfrute de toda una comunidad local.

Información a revelar

- 39 **Debe revelarse información sobre los siguientes extremos:**
- (a) **la política contable adoptada en relación con las subvenciones oficiales, en particular 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 haya beneficiado directamente la entidad, y**
 - (c) **las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas públicas reconocidas.**

Disposiciones transitorias

- 40 **La entidad que adopte por primera vez esta Norma deberá:**
- (a) **cumplir los requisitos de revelación de información, según corresponda, y**
 - (b) **una u otra de las siguientes:**
 - (i) **ajustar sus estados financieros para tener en cuenta el cambio de política contable, de acuerdo con la NIC 8, o**

- (ii) **aplicar las disposiciones contables contenidas en esta Norma solamente a las subvenciones o las partes de las subvenciones que pasen a ser exigibles o reembolsables después de la fecha de entrada en vigor de la Norma.**

Entrada en vigor

- 41 Esta Norma será de aplicación a 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 las NIIF. Además, añadió el párrafo 29A. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 43 El documento *Mejoras de las Normas e Interpretaciones*, publicado en mayo de 2008, eliminó el párrafo 37 y añadió el párrafo 10A. Las entidades aplicarán las 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 aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 44 [Eliminado]
- 45 La NIIF 13, publicada en mayo de 2011, modificó la definición de «valor razonable» del párrafo 3. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 13.
- 46 El documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, modificó el párrafo 29 y eliminó el párrafo 29 A. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIC 1 modificada en junio de 2011.
- 47 [Eliminado]
- 48 La NIIF 9, en su versión de julio de 2014, modificó el párrafo 10A y eliminó los párrafos 44 y 47. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.