

Norma Internacional de Contabilidad 20

Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales¹

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.
[Referencia: SIC-10]
- 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*.
- [Referencia: párrafos 34 a 38, NIC 41]

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 ayuda gubernamental 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 entidad²
- 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 aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.^{E1}

¹ Como parte de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008 el Consejo modificó la terminología utilizada en esta Norma para ser congruente 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”.

² Véase también la Interpretación SIC-10 *Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación*.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).

E1 [IFRIC® Update, mayo de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales—Contabilización de los cobros en efectivo reembolsables»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclarar la contabilización del efectivo recibido de un gobierno para ayudar a que una entidad financie un proyecto de investigación y desarrollo. Más concretamente, la solicitud preguntaba si la entidad debe reconocer el efectivo recibido como un pasivo (sobre la base de que la entidad ha recibido un préstamo condonable como se define en la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*) o en el resultado del periodo (sobre la base de que la entidad ha recibido una subvención gubernamental como se define en la NIC 20). El efectivo recibido del gobierno es reembolsable en efectivo solo si la entidad decide explotar y comercializar los resultados de la fase de investigación del proyecto. Los términos de ese reembolso pueden dar lugar a que el gobierno reciba hasta dos veces el importe de los recursos de efectivo originales si el proyecto tiene éxito. Si la entidad decide no explotar y comercializar los resultados de la fase de investigación, el efectivo recibido no es reembolsable en efectivo, pero, en su lugar, la entidad debe transferir al gobierno los derechos de la investigación.

El Comité de Interpretaciones destacó que, en este acuerdo, la entidad ha obtenido financiación para su proyecto de investigación y desarrollo. El Comité de Interpretaciones observó que el efectivo recibido descrito en la solicitud enviada da lugar a un pasivo financiero (aplicando el párrafo 20(a) de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*) porque la entidad solo puede evitar una transferencia de efectivo estableciendo una obligación no financiera (es decir, transfiriendo los derechos de la investigación al gobierno). La entidad contabiliza ese pasivo financiero aplicando la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*).

El Comité de Interpretaciones destacó que, en el acuerdo descrito en la solicitud enviada, el efectivo recibido del gobierno no cumple la definición de un préstamo condonable de la NIC 20. Esto es porque, en este acuerdo, el gobierno no lleva a cabo la renuncia al reembolso del préstamo, sino que, en su lugar, requiere la liquidación en efectivo o la transferencia de los derechos de la investigación.

El Comité de Interpretaciones destacó que, aplicando el párrafo B5.1.1 de la NIIF 9 (párrafo GA64 de la NIC 39), la entidad evalúa en el reconocimiento inicial si parte del efectivo recibido del gobierno es algo distinto al instrumento financiero. Por ejemplo, en los hechos descritos en la solicitud enviada, parte del efectivo recibido (la diferencia entre el efectivo recibido y el valor razonable del pasivo financiero) puede representar una subvención del gobierno. Si es este el caso, la entidad contabiliza la subvención del gobierno aplicando la NIC 20.

El Comité de Interpretaciones destacó que los requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para permitir que una entidad contabilice el efectivo recibido del gobierno.

A la luz de los requerimientos existentes en las Normas NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 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 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:
- la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y
 - 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 del gobierno 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 trata 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 contabiliza de acuerdo con esta Norma. Al identificar los costos que pretenden compensar los beneficios del préstamo, la entidad debe tener en cuenta las condiciones y obligaciones que hayan sido cumplidas, o deban cumplirse.^{E2}

E2 [IFRIC® Update, febrero de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales—Transacciones ORLPO III*»

El Comité recibió una petición sobre cómo contabilizar el tercer programa de las operaciones de refinanciación a largo plazo con objetivo (ORLPO) del Banco Central Europeo (BCE). Las ORLPO vinculan el importe que un banco participante puede tomar prestado y la tasa de interés que el banco paga en cada tramo de la operación al volumen y al importe de los préstamos que concede a las sociedades no financieras y a los hogares.

En la solicitud se pide:

- si los tramos de ORLPO III representan préstamos con una tasa de interés inferior al del mercado y, en caso afirmativo, si se requiere que el banco prestatario aplique la NIIF 9 o la NIC 20 para contabilizar el beneficio de tasa de interés inferior al del mercado;
- si el banco aplica la NIC 20 para contabilizar el beneficio de la tasa de interés inferior al del mercado:
 - cómo evalúa en qué periodos reconoce ese beneficio; y
 - si, a efectos de presentación, el banco añade el beneficio al importe en libros del pasivo de ORLPO III;
- cómo calcula el banco la de interés efectivo aplicable;
- si el banco aplica el párrafo B5.4.6 de la NIIF 9 para contabilizar los cambios en los flujos de efectivo estimados resultantes de la evaluación revisada de si se han cumplido las condiciones vinculadas al pasivo; y
- cómo contabiliza el banco los cambios en los flujos de efectivo relacionados con el periodo anterior que dan lugar al comportamiento crediticio del banco o a los cambios que el BCE introduce en las condiciones de la ORLPO III.

Aplicación de los requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad

El Comité observó que la NIIF 9 es el punto de partida para que el banco prestatario decida cómo contabilizar las transacciones de ORLPO III, ya que cada pasivo financiero derivado de la participación del banco en un tramo de ORLPO III está dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 9. El banco:

- evalúa si separaría cualquier derivado implícito del contrato principal como requiere el párrafo 4.3.3 de la NIIF 9;
- reconoce y mide inicialmente el pasivo financiero, lo que incluye la determinación del valor

razonable del pasivo financiero, la contabilización de cualquier diferencia entre el valor razonable y el precio de la transacción y el cálculo de la tasa de interés efectiva; y

c. mide posteriormente el pasivo financiero, lo que incluye la contabilización de los cambios en las estimaciones de los flujos de efectivo previstos.

...

Reconocimiento y medición inicial del pasivo financiero

Aplicando el párrafo 5.1.1 de la NIIF 9, en el momento del reconocimiento inicial un banco mide cada tramo de ORLPO III a su valor razonable más o menos los costos de transacción, si el pasivo financiero no se mide a valor razonable con cambios en resultados. Por lo tanto, un banco mide el valor razonable del pasivo utilizando las suposiciones que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del pasivo financiero, tal y como requiere la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. El valor razonable de un pasivo financiero en su reconocimiento inicial es normalmente el precio de la transacción—es decir, el valor razonable de la contraprestación recibida (párrafos B5.1.1 y B5.1.2A de la NIIF 9). Si el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción, el párrafo B5.1.1 requiere que el banco determine si una parte de la contraprestación recibida es por algo distinto del pasivo financiero.

El Comité observó que determinar si una tasa de interés es una tasa inferior a la del mercado requiere un juicio basado en los hechos y circunstancias específicas del pasivo financiero correspondiente. Una diferencia entre el valor razonable de un pasivo financiero en su reconocimiento inicial y el precio de la transacción podría indicar que la tasa de interés del pasivo financiero es una tasa inferior al mercado.

Si un banco determina que el valor razonable de un tramo de ORLPO III en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción y que la contraprestación recibida es solo por el pasivo financiero, el banco aplicará el párrafo B5.1.2A de la NIIF 9 para contabilizar esa diferencia.

Si un banco determina que el valor razonable de un tramo de ORLPO III en el momento del reconocimiento inicial difiere del precio de la transacción y que la contraprestación recibida es por algo más que el pasivo financiero, el banco evaluará si esa diferencia representa el beneficio de un préstamo del gobierno a una tasa de interés inferior al mercado (tratado como una subvención del gobierno en la NIC 20). La entidad evaluará esta diferencia solo en el momento del reconocimiento inicial del tramo de ORLPO III. El Comité señaló que si la diferencia se trata como una subvención del gobierno, el párrafo 10A de la NIC 20 se aplica solo a esa diferencia. El banco aplicará la NIIF 9 para contabilizar el pasivo financiero, tanto en su reconocimiento inicial como posteriormente.

¿Debe tratarse una parte de un tramo de ORLPO III como una subvención gubernamental de la NIC 20?

La NIC 20 define:

- a. gobierno se refiere a "el gobierno, las agencias gubernamentales y los organismos similares, ya sean locales, nacionales o internacionales";
- b. subvenciones del gobierno como "la asistencia por parte del gobierno en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento, pasado o futuro, de determinadas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad..."; y
- c. préstamos condonables como aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.

El párrafo 10A de la NIC 20 requiere que una entidad trate como subvención gubernamental el beneficio de un préstamo público a un tipo de interés inferior al del mercado. El beneficio de la tasa inferior al mercado se mide como la diferencia entre el valor contable inicial del préstamo determinado aplicando la NIIF 9 y los recursos recibidos. Los párrafos 12 y 20 de la NIC 20 especifican los requerimientos para que una entidad reconozca las subvenciones gubernamentales en el resultado del periodo.

El Comité observó que un tramo de ORLPO III contendría una parte que se trata como subvención gubernamental en la NIC 20 si el banco evalúa que el BCE cumple la definición de gobierno del párrafo 3 de la NIC 20 y:

- a. la tasa de interés aplicada al tramo de ORLPO III es un tasa de interés inferior al mercado, como se indica en el párrafo 10A de la NIC 20; o
- b. el préstamo es un préstamo condonable (como se define en el párrafo 3 de la NIC 20) al que se aplica el párrafo 10 de la NIC 20.

El Comité observó que la realización de estas evaluaciones requiere un juicio basado en los

hechos y circunstancias específicas. Por lo tanto, el Comité señaló que no está en condiciones de concluir si los tramos de ORLPO III contienen un beneficio de un préstamo gubernamental a un tipo de interés inferior al del mercado o un préstamo condonable en el ámbito de la NIC 20.

El Comité reconoció que también puede requerirse un juicio para identificar los costos relacionados que la parte del tramo de ORLPO III que se trata como subvención gubernamental está destinada a compensar. No obstante, el Comité concluyó que la NIC 20 proporciona una base adecuada para que el banco evalúe si los tramos de ORLPO III contienen una parte que se trata como subvención gubernamental en la NIC 20 y, en caso afirmativo, cómo contabilizar esa parte.

...

Información a revelar

Si un banco considera que el BCE se ajusta a la definición de gobierno de la NIC 20 y que ha recibido ayuda gubernamental del BCE, el banco necesita proporcionar la información requerida por el párrafo 39 de la NIC 20 en relación con las subvenciones gubernamentales y la ayuda gubernamental.

Dados los juicios requeridos y los riesgos derivados de los tramos de TLTRO III, el banco también necesita considerar los requerimientos de los párrafos 117, 122 y 125 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, así como los párrafos 7, 21 y 31 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Estos párrafos requieren que el banco revele información que incluya sus políticas contables significativas y las suposiciones y juicios de la gerencia al aplicar sus políticas contables que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Conclusión

El Comité concluyó que la NIC 20 proporciona una base adecuada para que el banco evalúe si los tramos de ORLPO III contienen una parte que se trata como subvención gubernamental en la NIC 20 y, en caso afirmativo, cómo contabilizar esa parte.

...

Por estas razones, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

- 11 Una vez reconocida la subvención del gobierno, todo eventual pasivo contingente [Referencia: párrafos 27 a 30, NIC 37] o activo contingente [Referencia: párrafos 31 a 35, NIC 37] relacionado con ella sería tratado 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*), [Referencia: párrafos 25 y 26, NIC 1] 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 cuales 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 métodos diferentes 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 [Referencia: NIC 7], 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 como parte del resultado del periodo 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 [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 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*). [Referencia: párrafos 32 a 38, NIC 8] 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, para 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 instalaciones estén disponibles normalmente 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 [Referencia: párrafos 24 a 31] 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; [Referencia: párrafos 14 y 31, 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 de vigencia 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.
- 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 utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 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 [Eliminado]
- 45 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 3. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.
- 46 *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 29 y eliminó el párrafo 29A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).
[Referencia: párrafos FC105A y FC105B, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 1]
- 47 [Eliminado]
- 48 La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 10A y eliminó los párrafos 44 y 47. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.