

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno



Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de
julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the IFRS for SMEs. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de
julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la NIIF para las PYMES. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite:

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411

Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La traducción al español del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la “Fundación IFRS”, así como las expresiones, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “Fundación IASC”, “IASCF”, “NIIF para las PYMES”, “NIC”, “NIIF”, “Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)” y “Normas Internacionales de Información Financiera” son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	3
Alcance de esta sección	3
Reconocimiento y medición	8
Información a Revelar	14
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	17
Medición	17
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	18
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	20
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	24
Caso práctico 1	24
Respuesta al caso práctico 1	25
Caso práctico 2	26
Respuesta al caso práctico 2	27

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en la contabilización e información a revelar de las subvenciones del gobierno y otras formas de ayudas gubernamentales de acuerdo con la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* de la *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Le presenta el tema al aprendiz, lo guía a través del texto oficial, facilita el entendimiento de los requerimientos a través de ejemplos y especifica juicios profesionales esenciales que se requieren en la contabilización de las subvenciones del gobierno. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para evaluar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos y casos prácticos para desarrollar sus competencias en la contabilización de subvenciones del gobierno de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer cuándo y cómo aplicar los requerimientos de información financiera para las subvenciones del gobierno de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe contar con la habilidad para poner en práctica dichos requerimientos de información financiera. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- diferenciar las subvenciones del gobierno de otras formas de ayudas gubernamentales y otras formas de ingresos;
- identificar cuándo una subvención del gobierno reúne los requisitos para ser reconocida en ingresos;
- medir las subvenciones del gobierno;
- presentar y revelar las subvenciones del gobierno en los estados financieros;
- identificar y revelar otras formas de ayudas gubernamentales;
- demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para la contabilización de las subvenciones del gobierno.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña y mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

El objetivo de la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* es establecer la contabilización e información financiera de las subvenciones del gobierno y la información a revelar de otras formas de ayudas gubernamentales.

Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

- (a) una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles;
- (b) una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento;
- (c) las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos se reconocerán como pasivo.

Además, una entidad deberá medir las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

Esta sección también les exige a las entidades que proporcionen información a revelar específica sobre las subvenciones del gobierno y un indicio de otras formas de ayudas gubernamentales de las que han recibido un beneficio directo.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario de la *NIIF para las PYMES* también forman parte de los requerimientos. Estos términos están en **letra negra** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 24. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IFRS aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negra**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

24.1 Esta Sección especifica la contabilidad de todas las subvenciones del gobierno. Una **subvención del gobierno** es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.

Notas

El término “gobierno” 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. Por analogía, las subvenciones recibidas de agencias de fomento no gubernamentales deben contabilizarse de forma similar a las subvenciones del gobierno. Dichas agencias brindan ayuda económica y abarcan agencias y autoridades locales, regionales, nacionales e internacionales.

Las subvenciones del gobierno son, a veces, conocidas con otros nombres, como subsidios, transferencias o primas. Revisten muchas formas, que pueden variar tanto en la naturaleza de los recursos transferidos a una entidad como en las condiciones que rodean su concesión. El propósito de la subvención puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con esa ayuda.

Si un gobierno transfiere recursos a una entidad a cambio de una participación en su patrimonio, eso no constituye una subvención del gobierno aun si el gobierno impone condiciones específicas relacionadas con las actividades de operación de la entidad junto con la transacción. El mismo caso se suscitaría en una instancia de préstamo del gobierno a una entidad. Sin embargo, el beneficio de un préstamo del gobierno sin intereses o a una tasa de interés inferior a la del mercado se tratará como una subvención del gobierno.

Una subvención del gobierno es una transferencia de recursos destinados específicamente a una entidad. Los recursos que el gobierno pone a disposición de una amplia variedad de entidades, como el derecho de utilizar carreteras públicas u otra infraestructura, no constituyen una subvención del gobierno conforme la Sección 24.

En algunos países, la ayuda gubernamental a las entidades apunta a fomentar o respaldar las actividades comerciales en ciertas regiones o sectores de la industria. En estos casos, las condiciones necesarias para recibir tales ayudas pueden no estar relacionadas, de forma específica, con las actividades operativas llevadas a cabo por la entidad. Son ejemplos de tales tipos de ayudas las transferencias de recursos, por parte de organismos gubernamentales, hacia entidades que:

- operan en un sector industrial determinado;
- continúan en su actividad en sectores privatizados recientemente;
- comienzan o continúan desarrollando su actividad en áreas menos desarrolladas.

Tal ayuda gubernamental constituye una subvención del gobierno. La exigencia, de tipo general, consiste en operar en determinadas regiones o sectores industriales, para gozar del derecho a la ayuda estatal, constituye una de tales condiciones, de acuerdo con el párrafo 24.1. Por lo tanto, se aplican los requerimientos de la Sección 24 respecto de las subvenciones del gobierno.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Ejemplos: subvenciones del gobierno

- Ej 1** El 1 de enero de 20X7, como parte de un esquema para respaldar proyectos de ayuda a comunidades rurales, el gobierno anunció un plan mediante el cual, durante 20X7-20X9, las entidades pueden solicitar una subvención para iniciar operaciones agrícolas en un área rural especificada. Las entidades que cumplen las condiciones recibirán un pago en efectivo por adelantado de 50.000 u.m.⁽¹⁾ para iniciar operaciones agrícolas en el área especificada. Las entidades deben completar un formulario de solicitud, enviar su propuesta y entregar los documentos especificados que el gobierno analizará antes de conceder la subvención.

El pago en efectivo por adelantado realizado por el gobierno a la entidad que cumple los requisitos constituye una subvención otorgada a dicha entidad. Generalmente, la entidad deberá cumplir con condiciones específicas respecto del establecimiento y la operación de la granja para obtener y conservar la subvención.

- Ej 2** La entidad A fabrica dispositivos médicos. En 20X7, solicitó de forma exitosa ayuda financiera al gobierno local para financiar la investigación de un nuevo tipo de tecnología en particular que podría derivar en una mejora importante del área de la salud. El gobierno local accede reembolsar a la entidad A el 50 por ciento de los costos del proyecto especificado durante un periodo de dos años. Conforme el acuerdo, la entidad A debe cumplir determinadas metas respecto de las pruebas de las tecnologías en desarrollo. La entidad también debe elaborar informes semestrales de progreso para el gobierno. Si las metas se cumplen y el progreso se considera satisfactorio, es posible que el gobierno brinde más ayuda en el futuro.

El reembolso que realiza el gobierno de una parte (el 50 por ciento) de los costos del proyecto que reúne los requisitos constituye una subvención del gobierno. Generalmente, la entidad deberá cumplir con estrictas condiciones (p. ej., brindar informes semestrales y alcanzar objetivos) y sólo ciertos costos del proyecto reunirían los requisitos para su reembolso de acuerdo con el esquema de subvención del gobierno.

- Ej 3** Para fomentar la expansión de las operaciones de las entidades en una zona de desarrollo especificada, donde es difícil que las entidades obtengan financiación para sus proyectos, el gobierno local ha ofrecido a las entidades préstamos sin intereses por un periodo de cinco años. De acuerdo con el esquema del gobierno local, la entidad B recibió un préstamo a cinco años sin intereses por parte del sector público para financiar la expansión de su planta de fabricación de tela.

El componente libre de interés del préstamo constituye una subvención del gobierno. Constituye una transferencia de un recurso del gobierno a la entidad B, ya que la entidad no debe pagar intereses a la tasa del mercado y el gobierno renuncia a los ingresos por intereses a la tasa del mercado. Las condiciones específicas con las que la entidad B debe cumplir implican que el importe del préstamo se debe utilizar para financiar la expansión prevista del negocio. Sólo el componente del interés se reconoce como una subvención del gobierno. El importe del capital del préstamo (es decir, sin incluir el componente libre de interés) no constituye una subvención del gobierno.

⁽¹⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

- Ej 4 En 20X7, una entidad recibió, por parte del gobierno nacional, una licencia no transferible sin cargo para pescar 10 toneladas de pescado por cada uno de los próximos cinco años, en las aguas de esa jurisdicción. Se concede la licencia a la entidad para prevenir la pesca en exceso en las aguas de la jurisdicción. Según la licencia, la entidad no tiene permitido pescar más de 10 toneladas de pescado en un año determinado o se la sancionará con una multa importante.**

La transferencia de la licencia de pesca del gobierno a la entidad constituye una subvención del gobierno. El recurso cedido es el derecho no transferible de pescar 10 toneladas de pescado por año de las aguas de la jurisdicción por cada año, durante los próximos cinco años. Se recibe a cambio del cumplimiento futuro de condiciones específicas respecto de las actividades de operación de la entidad (es decir, la condición implica que durante ese periodo de cinco años, la entidad no podrá pescar más de 10 toneladas de pescado en un año determinado).

- Ej 5 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 4. No obstante, en este ejemplo, la licencia es total o parcialmente transferible. Por ejemplo, si la entidad piensa pescar sólo 6 toneladas de pescado por año, puede vender el derecho de pescar las 4 toneladas restantes de pescado a otra entidad pesquera.**

La transferencia de la licencia de pesca del gobierno a la entidad constituye una subvención del gobierno. El recurso cedido es el derecho transferible de pescar 10 toneladas de pescado por año de las aguas de la jurisdicción por cada año, durante los próximos cinco años. Se recibe a cambio del cumplimiento futuro de condiciones específicas respecto de las actividades de operación de la entidad (es decir, la condición implica que, durante ese periodo de cinco años, la entidad no podrá pescar ni transferir a otra parte el derecho de pescar más de 10 toneladas de pescado en un año determinado).

- Ej 6 El 31 de diciembre de 20X7, una entidad recibió 40.000 u.m. por parte del gobierno nacional por no cultivar 40 acres de su tierra durante ese año.**

La transferencia de las 40.000 u.m. constituye una subvención del gobierno; es un recurso transferido a la entidad por parte del gobierno a cambio del cumplimiento pasado con condiciones específicas respecto de las actividades agrícolas de la entidad.

- Ej 7 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 6. No obstante, en este ejemplo, la entidad recibió los fondos del organismo gubernamental perteneciente a la unión económica regional en la que opera la entidad.**

La transferencia de las 40.000 u.m. constituye una subvención del gobierno; es un recurso transferido a la entidad por parte del gobierno a cambio del cumplimiento pasado con condiciones específicas respecto de las actividades agrícolas de la entidad.

- Ej 8 Un gobierno nacional desarrolla un esquema para fomentar la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero. Una agencia gubernamental otorga derechos (concesiones), sin cargo, a las entidades participantes para emitir un nivel especificado de gases de efecto invernadero. Las entidades participantes en el esquema pueden comprar y vender las concesiones. Existe un mercado activo para comercializar tales concesiones. Al final del periodo especificado, se les exige a las entidades participantes que entreguen concesiones equivalentes a sus emisiones actuales.**

Las concesiones de emisión de gases de efecto invernadero por parte de la agencia gubernamental a una entidad constituyen una subvención del gobierno; es una transferencia de recursos (concesiones) a una entidad a cambio del cumplimiento de condiciones específicas (los niveles de emisión) respecto de las actividades de operación.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Ejemplos: hechos que no constituyen subvenciones del gobierno

- Ej 9** Los hechos son idénticos a los del ejemplo 4. No obstante, en este ejemplo, la licencia sí tiene cargo; se adquiere mediante un proceso de licitación competitivo, público e irrestricto.

La cesión de la licencia de pesca del gobierno a la entidad no constituye una subvención del gobierno. A pesar de que el postor ganador debe cumplir con las condiciones establecidas en el documento de licitación pública, este hecho constituye una licencia comercial y no una subvención del gobierno.

- Ej 10** Un gobierno local decidió privatizar su servicio de ambulancias y publicó los criterios en un documento de licitación pública. La entidad que ganó la licitación posee la licencia exclusiva de brindar los servicios de ambulancias en la jurisdicción por un periodo de cinco años y obtendrá ingresos por los honorarios que cobra.

La transferencia de la licencia no constituye una subvención del gobierno. A pesar de que el postor ganador debe cumplir con las condiciones establecidas en el documento de licitación pública, este hecho constituye una licencia comercial y no una subvención del gobierno.

- Ej 11** En 20X7, una entidad recibió, sin cargo, una licencia para pescar 1.000 kilogramos de pescado por año, por cada uno de los cinco años siguientes, en un lago local. Dicha licencia fue otorgada por el propietario privado del lago.

La transferencia de la licencia de pesca no constituye una subvención del gobierno; no fue cedida por el gobierno.

- Ej 12** En 20X7, la entidad transportaba sus bienes en camión por carreteras del gobierno nacional. Las carreteras están a disposición de todos, sin cargo.

El derecho de transportar los bienes de la entidad por carreteras en esa jurisdicción no constituye una subvención del gobierno. Si bien implica un gran beneficio para la entidad, el recurso (la libre circulación por las carreteras) está a disposición de todos en dicha jurisdicción (es decir, no se otorga a cambio del cumplimiento de condiciones específicas respecto de las actividades de operación de la entidad).

- Ej 13** En 20X7, la entidad recibió electricidad por parte de una agencia gubernamental a un precio por kilovatio inferior al que se puede obtener en países vecinos. La agencia gubernamental es, por ley, el único proveedor de electricidad del país. Suministra energía a todos los usuarios de electricidad en dicha jurisdicción al mismo precio.

La electricidad a precio económico que recibe la entidad no constituye una subvención del gobierno. El recurso (la electricidad a precio económico) está a disposición de todos los usuarios de electricidad en tal jurisdicción a la misma tarifa (es decir, no se la otorga a cambio del cumplimiento de condiciones específicas respecto de las actividades de operación de la entidad).

- 24.2** Las subvenciones del gobierno excluyen las 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 entidad.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Ejemplo: hecho que no constituye una subvención del estado

- Ej 14 En 20X7, una entidad proporcionó servicios de comida y limpieza al gobierno según un contrato que generó el 30 por ciento de sus ingresos anuales. La entidad brinda servicios al gobierno a una tarifa similar a la que cobra a otros clientes importantes.

Los servicios de comida y limpieza proporcionados al gobierno es una transacción comercial habitual de la entidad y no existe subvención del gobierno. Dichos ingresos se contabilizarán como ingreso de actividades ordinarias provenientes de la prestación de servicios de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

Ejemplo 24.2: hecho que constituye una subvención del gobierno

- Ej 15 En 20X7, una entidad proporcionó servicios de comida y limpieza al gobierno según un contrato que generó el 30 por ciento de sus ingresos del año. El gobierno utiliza los servicios de esta entidad en particular con la condición de que al menos un tercio de la fuerza laboral de la entidad se componga de adultos con discapacidades físicas. La entidad brinda servicios al gobierno a una tarifa con recargo en comparación con la que cobra a otros clientes importantes.

La tarifa con recargo que paga el gobierno sobre el precio normal del mercado constituye una subvención del gobierno. Implica una transferencia de recursos a la entidad a cambio del cumplimiento de condiciones respecto del empleo de personal discapacitado. Sólo la tarifa con recargo (en exceso) sobre la tarifa del mercado se consideraría una subvención del gobierno.

- 24.3 En esta Sección no se tratan las ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de beneficios que se materializan al calcular la ganancia o pérdida fiscal, o bien, 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. En la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se especifica el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

Ejemplos: ayudas gubernamentales en la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*

- Ej 16 En 20X7, la entidad construyó un edificio de fábrica en una determinada zona de desarrollo. De acuerdo con el esquema de incentivo gubernamental diseñado para fomentar la inversión en la capacidad de fabricación de la zona de desarrollo, a la entidad se le otorgó la cancelación inmediata del costo del edificio al determinar las ganancias imponibles para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7.

Fuera de la zona de desarrollo, la depreciación de los edificios de fábricas se reconoce como un gasto al determinar las ganancias imponibles de forma lineal durante cuarenta años.

La entidad deprecia el edificio de forma lineal sobre la vida útil estimada de 50 años hasta un valor residual de cero (véase la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).

La ayuda gubernamental (es decir, la concesión acelerada de los impuestos) no se contabiliza como una subvención del gobierno. Se contabiliza de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Ej 17 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 16. No obstante, en este ejemplo, la entidad tiene derecho a cancelar el 150 por ciento del costo del edificio de forma inmediata al determinar sus ingresos imposables para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7.

La ayuda gubernamental (es decir, la deducción impositiva inmediata equivalente al 150 por ciento del costo del edificio de la fábrica) no se contabiliza como una subvención del gobierno. Se contabiliza de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*.

Ej 18 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 16. No obstante, en este ejemplo, en lugar de una concesión acelerada de los impuestos, la entidad tiene derecho a exenciones impositivas para los años fiscales finalizados el 31 de diciembre de 20X7 y 20X8 respectivamente (es decir, la entidad no debe pagar impuestos a las ganancias sobre lo que de otro modo sería ingreso imponible para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X7 y 20X8).

La ayuda gubernamental (es decir, la exención impositiva) no se contabiliza como una subvención del gobierno. Se contabiliza de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*.

Ej 19 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 16. No obstante, en este ejemplo, en lugar de una concesión acelerada de impuestos, la entidad tiene derecho a pagar los impuestos a una tasa inferior (es decir, al 20 por ciento en vez del 40 por ciento) para los años fiscales finalizados el 31 de diciembre de 20X7 y 20X8.

La ayuda gubernamental (es decir, la tasa impositiva reducida) no se contabiliza como una subvención del gobierno. Se contabiliza de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*.

Reconocimiento y medición

24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

- (a) Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.
- (b) Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
- (c) Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

Notas

Las condiciones de rendimiento son un requerimiento que le concede el derecho al gobierno de recibir el reembolso del recurso otorgado ya sea si un evento especificado ocurre o no. Tal requerimiento debe ser de carácter comercial para que sea considerado como una condición de rendimiento.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Ejemplos: reconocimiento

- Ej 20** En 20X7, la entidad recibió, por parte del gobierno nacional, una licencia transferible sin cargo para pescar 100 toneladas de pescado por cada uno de los próximos cinco años, en las aguas de esa jurisdicción. Si la entidad pesca más de 100 toneladas de pescado en un año particular, la licencia por cinco años no se revocará, pero la entidad deberá pagar una multa elevada.

La subvención del gobierno (la cesión de la licencia transferible de pesca) se debe reconocer como ingresos en los resultados del periodo en el que se recibirá. Dado que la licencia no se revocará (no existen condiciones de rendimiento futuras), es posible que el reconocimiento se realice durante 20X7, cuando se otorgue la licencia de pesca a la entidad por parte del gobierno nacional (véase el párrafo 24.4(a)).

La licencia es un activo intangible que se debe reconocer en los estados financieros de acuerdo con la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*.

Si, y sólo si, la entidad pesca más de 100 toneladas de pescado, debe reconocer una provisión para pagar la multa según lo definido en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

- Ej 21** Los hechos son idénticos a los del ejemplo 20. No obstante, en este ejemplo, la cesión de la licencia depende de que la entidad obtenga una certificación de haber cumplido ciertas condiciones medioambientales antes de comenzar a pescar. La certificación exige que la entidad reemplace todas las redes por otras que no perjudiquen a los delfines y que se garantice el uso de motores de barco que cumplan estrictos requerimientos, etc. La licencia se otorgó a la entidad bajo ciertas condiciones el 1 de enero de 20X7.

El 2 de febrero de 20X7, la entidad recibió la certificación de cumplimiento con las condiciones medioambientales.

La subvención con condiciones de la licencia transferible de pesca constituye una subvención del gobierno. El 1 de enero de 20X7, la entidad debe reconocer el valor razonable de la licencia con condiciones recibida por medio de una subvención del gobierno (véase el párrafo 24.5) como un pasivo y la licencia recibida con condiciones como un activo (véase el párrafo 24.4(c)).

La cesión de la licencia transferible de pesca se debe reconocer como ingresos en los resultados cuando se cumplan las condiciones de rendimiento. Las condiciones de rendimiento se cumplieron el 2 de febrero de 20X7 cuando la entidad recibió la certificación por cumplir las condiciones medioambientales (véase el párrafo 24.4(b)).

La licencia es un activo intangible que se debe contabilizar de acuerdo con la Sección 18.

- Ej 22** Los hechos son idénticos a los del ejemplo 20. No obstante, en este ejemplo, suponga que la cesión de la licencia por el periodo desde el segundo al quinto año depende de que la entidad continúe cumpliendo determinadas condiciones medioambientales durante todo el año anterior. La licencia por cinco años se otorgó con condiciones a la entidad el 1 de enero de 20X7. Si la entidad excede la cuota en cualquier año o incumple las condiciones medioambientales, se le revocará la licencia al final de dicho año. El gobierno ha establecido recientemente estrictas restricciones de control para garantizar el cumplimiento de las condiciones medioambientales y la observancia de las cuotas de pesca.

En cada uno de los años del periodo de licencia, la entidad pescó menos de 100 toneladas de pescado.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

La subvención del gobierno (la cesión con condiciones de la licencia transferible de pesca) se debe reconocer en ingresos cuando se cumplan las condiciones de rendimiento. El 1 de enero de 20X7, un quinto del valor de la subvención inicial total se debe reconocer en ingresos (ya que no hay condiciones de rendimiento asociadas al primer año de la licencia) (véase el párrafo 24.4(a)) y cuatro quintos se deben reconocer como un pasivo (véase el párrafo 24.4(c)). La licencia es un activo intangible que se debe reconocer en los estados financieros de acuerdo con la Sección 18.

Al final de 20X7, se habían pescado menos de 100 toneladas de pescado y se habían cumplido las condiciones medioambientales (es decir, se cumplieron las condiciones de rendimiento para la parte de la licencia que corresponde a 20X8). La entidad debe dar de baja un cuarto del pasivo (es decir, un importe equivalente a un quinto del valor de la subvención inicial) y reconocer dicho importe en ingresos (véase el párrafo 24.4(b)). El mismo importe se reconocerá en ingresos en cada uno de los tres años siguientes, siempre que la entidad pesque menos de 100 toneladas de pescado y cumpla las condiciones medioambientales (véase el párrafo 24.4(b)).

Nota: aun si la entidad no cumpliera con las condiciones medioambientales, el requerimiento de no exceder la cuota es una condición de carácter comercial, y por lo tanto, exige que el reconocimiento del ingreso por subvención se difiera por derecho propio.

Ej 23 El 1 de enero de 20X7, una entidad recibió 500.000 u.m. por parte del gobierno nacional en forma de incentivo para establecer una planta manufacturera en una determinada ubicación: una zona de desarrollo en particular. El incentivo depende de la condición de que la planta se construya en la zona de desarrollo. Dicha planta debe cumplir ciertas especificaciones (que incluyen criterios medioambientales y de seguridad) y comenzar a producir comercialmente el 31 de diciembre de 20X8 o antes de esa fecha. Si tales condiciones no se cumplen, la entidad deberá reembolsar el importe completo por las 500.000 u.m. al gobierno nacional.

Todas las condiciones de rendimiento se cumplieron el 30 de marzo de 20X8, cuando la entidad comenzó su producción comercial en la planta.

La subvención del gobierno por 500.000 u.m. se debe reconocer como un pasivo el 1 de enero de 20X7 (es decir, debitar efectivo y acreditar pasivo) (véase el párrafo 24.4(c)). El 31 de marzo de 20X8, la subvención del gobierno por 500.000 u.m. se debe reconocer en ingresos y el pasivo se debe dar de baja (debitar pasivo y acreditar ingresos) (véase el párrafo 24.4(b)).

Notas:

No es correcto reducir el importe en libros de la planta por la subvención del gobierno de 500.000 u.m.

Conservar el nivel de empleo no es una condición inusual en las subvenciones. Si hubiera una condición adicional de que se conservara un determinado nivel de empleo por un periodo de tres años a partir del 30 de marzo de 20X8, la subvención se reconocerá en cambio como ingresos durante los tres años, mientras se cumpla la condición. En qué momento se cumplirá con la condición depende de sus términos. Si la condición exige que se reembolse el importe completo de la subvención en caso de que se incumpla la condición sobre el empleo en cualquier momento durante el periodo de tres años, entonces la subvención no se puede reconocer en resultados hasta que se cumpla la condición (es decir, al final del periodo de tres años, siempre que los criterios sobre empleo no se incumplan en ningún momento durante todo el periodo de tres años). Sin embargo, si el importe por reembolsar en caso de incumplimiento de la condición sobre el empleo se reduce con el transcurso del tiempo (p. ej., de manera uniforme durante el periodo de tres años), entonces la entidad reconocería la subvención en los resultados a medida que la subvención se vuelve no reembolsable (p. ej., de manera uniforme durante el periodo de tres años).

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Ej 24 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 23. No obstante, en este ejemplo, suponga que la subvención depende de la condición de que la planta continúe su producción comercial durante un periodo de cinco años a partir de la fecha en que comenzó a operar.

La entidad llevó a cabo la producción comercial en la planta durante seis años antes de venderla a un tercero independiente el 1 de abril de 20Y4.

La subvención del gobierno por 500.000 u.m. se debe reconocer como un pasivo el 1 de enero de 20X7 (debitar efectivo y acreditar pasivo).

El 31 de marzo de 20Y3, la entidad cumplió todas las condiciones de rendimiento: la planta se utilizó para producción comercial durante un periodo de cinco años (desde el 31 de marzo de 20X8 hasta el 31 de marzo de 20Y3). En consecuencia, el 31 de marzo de 20Y3, la subvención del gobierno por 500.000 u.m. se debe reconocer en ingresos y se debe dar de baja el pasivo.

El 1 de abril de 20Y4, la entidad contabiliza la venta de la planta (véase la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).

Ej 25 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 23. No obstante, en este ejemplo, suponga que la entidad adquiere el derecho incondicional a una subvención por 100.000 u.m. al final de cada año durante los primeros cinco años de operación comercial de la planta.

La entidad llevó a cabo la producción comercial en la planta durante seis años antes de venderla a un tercero independiente.

La subvención del gobierno por 500.000 u.m. se debe reconocer como un pasivo el 1 de enero de 20X7 (véase el párrafo 24.4(c)). La entidad cumplió las condiciones de rendimiento para recibir la subvención de 100.000 u.m. cada 12 meses, es decir, en cada uno de los primeros cinco años de haber iniciado la producción comercial en la planta. En consecuencia, el 31 de marzo de 20X9 y el 31 de marzo de cada uno de los cuatro años siguientes, la entidad debe dar de baja 100.000 u.m. de pasivo y reconocerlas en ingresos (véase el párrafo 24.4(b)).

Ej 26 El 1 de enero de 20X7, un gobierno local le otorgó a la entidad, sin cargo, una licencia de transmisión televisiva en una determinada ciudad por un periodo de diez años. Los términos de la cesión de la licencia exigen a la entidad que transmita ciertos tipos de programas como mínimo durante 20 horas por día, a lo largo de todo el periodo de la licencia. Además, si la entidad no cumple con las condiciones de rendimiento, la licencia se revocará de forma inmediata.

A fines de simplicidad, suponga que cada año tiene 365 días durante los 10 años.

El 1 de enero de 20X7, la entidad debe reconocer el valor razonable de la licencia como una subvención del gobierno como pasivo y la licencia (véase el párrafo 24.5), como activo (véase el párrafo 24.4(c)). La entidad cumplió las condiciones de rendimiento todos los días (transmitió los tipos específicos de programas como mínimo durante 20 horas por día); 1/3,650 del pasivo reconocido por la subvención se debe dar de baja y reconocerse en ingresos (véase el párrafo 24.4(b)).

24.5 Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Ejemplos: medición

- Ej 27** Durante 20X7, la entidad recibió, por parte del gobierno nacional, una licencia transferible sin cargo para pescar 100 toneladas de pescado por cada uno de los próximos cinco años, en las aguas de esa jurisdicción. Si la entidad pesca más de 100 toneladas de pescado en un año en particular, la licencia de cinco años no se revocará. Sin embargo, la entidad deberá pagar una multa importante.

Sobre la bases de precios negociados para cuotas de pesca similares, el valor razonable de la licencia de pesca recibida es de 400.000 u.m.

Durante 20X7, cuando la entidad reconoce inicialmente la licencia de pesca (es decir, debitar activo intangible y acreditar ingresos), debe medir la subvención a 400.000 u.m.

- Ej 28** Los hechos son idénticos a los del ejemplo 27. No obstante, en este ejemplo, la cesión de la licencia depende de que la entidad obtenga una certificación de haber cumplido ciertas condiciones medioambientales antes de comenzar a pescar. La certificación exige que la entidad reemplace todas las redes por otras que no perjudiquen a los delfines y que se garantice el uso de motores de barco que cumplan estrictos requerimientos, etc. La licencia se otorgó a la entidad bajo ciertas condiciones el 1 de enero de 20X7.

El 2 de febrero de 20X7, la entidad recibió la certificación de cumplimiento con las condiciones medioambientales.

El valor razonable de la licencia recibida es de 380.000 u.m.

El 2 de febrero de 20X7, cuando se certificó que la entidad cumplía con las condiciones medioambientales impuestas por la licencia, la entidad debe reconocer 380.000 u.m. en ingresos.

- Ej 29** El 1 de enero de 20X1, un gobierno local emitió tres licencias idénticas para transmitir en una ciudad en particular durante un periodo de diez años. Dos licencias se vendieron en subasta pública a terceros independientes que no pertenecían a la comunidad local por 100.000 u.m. cada una. Como incentivo a los propietarios locales, la tercera licencia se otorgó, sin cargo, a una entidad del lugar. Las licencias son transferibles incondicionalmente.

La entidad local que recibió la tercera licencia de transmisión debe medir los ingresos (provenientes de la subvención del gobierno) al valor razonable al momento del reconocimiento inicial, lo que, tras considerar toda la evidencia disponible, se determina como el precio de 100.000 u.m. pagado por los terceros independientes.

La licencia es un activo intangible que se debe reconocer en los estados financieros de acuerdo con la Sección 18 *Activos Intangibles*.

- Ej 30** En 20X7, una entidad proporcionó servicios de comida y limpieza según un contrato con el gobierno local que significó el 30 por ciento de sus ingresos anuales. El gobierno utiliza los servicios de esta entidad en particular con la condición de que al menos un tercio de la fuerza laboral de la entidad se componga de adultos con discapacidades físicas. El gobierno paga los servicios a una tarifa por hora equivalente al 50 por ciento por encima de la tarifa cobrada a otros clientes de la entidad. El importe total recibido del gobierno en 20X7 es de 150.000 u.m.

La tarifa con recargo que paga el gobierno sobre el precio normal del mercado (es decir, 50.000 u.m.) constituye una subvención del gobierno. Implica una transferencia de recursos a la entidad a cambio del cumplimiento de condiciones respecto del empleo de personal discapacitado.

Únicamente el 50 por ciento adicional pagado sobre la tarifa del mercado constituye una subvención del gobierno. De acuerdo con la Sección 22 *Ingresos de Actividades Ordinarias*, el resto del importe pagado por el gobierno (es decir, 100.000 u.m.) se trata como ingresos de actividades ordinarias provenientes de la prestación de servicios.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Ej 31 Para fomentar la expansión de las operaciones de las entidades en una determinada zona de desarrollo, donde es difícil obtener financiación de los proyectos, el gobierno otorga préstamos sin interés para financiar la adquisición de equipamiento con fines de fabricación.

De acuerdo con el esquema de desarrollo, una entidad recibe un préstamo sin interés por parte del gobierno por 500 u.m. durante un periodo de tres años. La tasa de interés de mercado para un préstamo similar es del 5 por ciento anual (es decir, la tasa de interés de mercado para un préstamo similar a tres años para la entidad).

No existen condiciones de rendimiento futuras asociadas al préstamo sin interés.

El valor presente del préstamo (pasivo financiero) es de $500 \text{ u.m.}/(1,05)^3 = 431,92 \text{ u.m.}$

La diferencia de 68,08 u.m. que surge entre las 500 u.m. y las 431,92 u.m. constituye una subvención del gobierno y se reconoce de inmediato ya que no existen condiciones de rendimiento futuras específicas.

De acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, la entidad mide el préstamo al momento del reconocimiento inicial a 431,92 u.m. Este importe ascenderá hasta 500 u.m. durante el término de tres años, mediante el método del interés efectivo.

El asiento en el libro diario en el reconocimiento inicial es:

Dr	Activo financiero: efectivo	500 u.m.	
	Cr Pasivo financiero: préstamo		431,92 u.m.
	Cr Ingresos: resultados		68,08 u.m.

Ej 32 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 31. No obstante, en este ejemplo, el préstamo no es sin cargo, sino que el gobierno cobra el 2 por ciento de interés anual sobre el préstamo (es decir, 10 u.m. por año).

El valor presente del préstamo (pasivo financiero) es de 459,15 u.m. El valor presente se calcula a la tasa del mercado del 5 por ciento como sigue:

Plazo	Efectivo por pagar A	Factor de descuento (5%) B	Valor presente A x B
Año 1	10	0,9524	9,52
Año 2	10	0,9070	9,07
Año 3	10	0,8638	8,64
Año 3	500	0,8638	431,92
		Total	459,15

La diferencia de 40,85 u.m. que surge entre las 500 u.m. y las 459,15 u.m. constituye una subvención del gobierno y se reconoce de inmediato ya que no existen condiciones de rendimiento futuras específicas.

De acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, la entidad mide el préstamo al momento del reconocimiento inicial a 459,15 u.m. Este importe ascenderá hasta 500 u.m. durante el término de tres años, mediante el método del interés efectivo.

El asiento en el libro diario en el reconocimiento inicial es:

Dr	Activo financiero: efectivo	500 u.m.	
	Cr Pasivo financiero: préstamo		459,15 u.m.
	Cr Ingresos: resultados		40,85 u.m.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Información a Revelar

- 24.6 Una entidad revelará la siguiente información sobre las subvenciones del gobierno:
- (a) La naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros.
 - (b) Las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados.
 - (c) Una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad.

Ejemplo: información a revelar

Ej 33 Un grupo podría revelar la siguiente información acerca de las subvenciones del gobierno:

*Referencia a la
NIIF para las
PYMES*

Grupo XYZ

[Extracto de] Estado consolidado de situación financiera

		al 31 de diciembre de 20X2	al 31 de diciembre de 20X1	
	Nota	u.m.	u.m.	
...				
<i>Pasivos corrientes</i>				
Subvención del gobierno	15	40.000	60.000	24.6(a)
...				

Grupo XYZ

[Extracto de] Estado consolidado del resultado integral

		para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2	para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1	
	Nota	u.m.	u.m.	
...				
Ganancia antes de impuestos	28	180.000	130.000	24.6(a)
...				

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Grupo XYZ

[Extracto de] Notas

Nota 2: Políticas contables

Subvenciones del gobierno

Las subvenciones del gobierno se miden al valor razonable del activo recibido o por recibir. Una subvención sin condiciones de rendimiento futuras específicas se reconoce en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención. Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas se reconoce en ingresos cuando se cumplen tales condiciones.

Las subvenciones del gobierno se presentan por separado de los activos con los que se relacionan. Las subvenciones del gobierno reconocidas en ingresos se presentan por separado en las notas. Las subvenciones del gobierno recibidas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos se presentan como un pasivo separado en el estado de situación financiera.

No se reconoce importe alguno para aquellas formas de ayudas gubernamentales a las que no se les puede asignar un valor razonable. Sin embargo, la entidad revela información acerca de dicha ayuda.

Nota 15: Subvenciones del gobierno y otras formas de ayudas gubernamentales

En 20X0, la entidad recibió 100.000 u.m. por parte de un gobierno local como incentivo para operar un estudio de filmación para la realización de películas en el idioma local. El incentivo depende de que la entidad produzca como mínimo una película en el idioma local en cada uno de los cinco años siguientes. Si, durante cualquiera de los cinco años de la subvención, la entidad no produce una película en el idioma local, debe reembolsar al gobierno local un quinto de la subvención de 100.000 u.m. para cada año en que no se produzca la película requerida.

24.6(a) y (b)

En 20X2, la gerencia de la entidad asistió al festival de cine en Cannes para promocionar la última película en idioma local producida por la entidad. Para fomentar el interés sobre la película en el extranjero, el gobierno local de la entidad le brindó respaldo, sin costo alguno, a la gerencia, lo que implicó ayudar a la entidad a promocionar la película entre la audiencia. No se reconoce importe alguno por esta ayuda gubernamental, ya que no se le puede asignar un valor razonable.

24.6(c)

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Grupo XYZ

[Extracto de] Notas

Nota 28: Ganancia antes de impuestos

Las siguientes partidas se han reconocido como gastos (ingresos) al determinar la ganancia antes de impuestos:

	para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2	para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1	
	u.m.	u.m.	
Subvención del gobierno para producir películas en el idioma local	(20.000)	(20.000)	24.6(a)
Subvención del gobierno para actividades agrícolas	(15.000)	(15.000)	24.6(a)
...			
Se recibieron subvenciones del gobierno por 15.000 u.m. (20X1: 15.000 u.m.) en el periodo actual por no cultivar 40 acres de tierra durante el año.			24.6(a)

24.7 A efectos de la información a revelar requerida en el párrafo 24.6(c), ayuda gubernamental es la acción diseñada por el gobierno con el propósito de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o un conjunto de entidades que cumplen las condiciones bajo criterios especificados. Son ejemplos los servicios de asistencia técnica o comercial gratuitos, la prestación de garantías y los préstamos a tasas de interés bajas o sin interés.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información sobre juicios esenciales y causas clave de incertidumbre en la estimación son útiles para evaluar la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.

En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente.

En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación.

Medición

Una entidad que aplica el modelo de la *NIIF para las PYMES* para contabilizar las subvenciones del gobierno debe medirlas al valor razonable del activo recibido o por recibir. En muchos casos la entidad recibirá efectivo o un reembolso de los gastos, y por lo tanto, se presentarán pocas dificultades al determinar el valor razonable. Sin embargo, en ciertas circunstancias pueden ser necesarios juicios profesionales para medir el valor razonable de una subvención del gobierno (p. ej., si un activo distinto al efectivo o un servicio recibido por medio de una subvención del gobierno no se negocia en un mercado activo y no se han realizado transacciones de intercambio recientes en condiciones de independencia mutua entre compradores y vendedores interesados, que involucren activos o servicios similares).

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las siguientes constituyen las principales diferencias entre los requerimientos publicados al 9 de julio de 2009 para la contabilización de las subvenciones del gobierno de acuerdo con las NIIF completas (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* y los párrafos 34 a 38 y 57 de la NIC 41 *Agricultura*) y la *NIIF para las Pequeñas y Medianas Entidades* (véase la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*):

- La *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye mucho menos orientación que la detallada en las NIIF completas.
- En la *NIIF para las PYMES*, la Sección 24 se aplica a todas las subvenciones del gobierno. En las NIIF completas, la NIC 41 determina los requerimientos para las subvenciones del gobierno en relación con activos biológicos medidos al valor razonable menos costos de venta y la NIC 20 se aplica al resto de las subvenciones del gobierno.
- Para una subvención del gobierno que se relaciona con un activo biológico medido a su valor razonable menos costos de venta, los requerimientos conforme la *NIIF para las PYMES* son coherentes con los requerimientos de la NIC 41.
- Para otras subvenciones del gobierno (es decir, aquellas dentro del alcance de la NIC 20), existen diferencias en los requerimientos para el reconocimiento y la medición entre las NIIF completas y la *NIIF para las PYMES*.
 - La NIC 20 contiene muchas opciones para contabilizar las subvenciones del gobierno. La *NIIF para las PYMES* sólo contiene una opción para contabilizar todas las subvenciones del gobierno.
 - La NIC 20 requiere que las subvenciones del gobierno no sean reconocidas como tales *hasta que exista una razonable seguridad* de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a las subvenciones y que éstas se recibirán. Conforme la Sección 24, no se reconoce una subvención del gobierno hasta que efectivamente se cumplan las condiciones impuestas.
 - La NIC 20 requiere que las subvenciones del gobierno se reconozcan como ingresos de forma sistemática, a lo largo de los periodos necesarios para compensarlas con los costos relacionados. La Sección 24 no permite que una entidad compense la subvención con los costos relacionados o el costo del activo que financia.
 - Conforme la NIC 20, una entidad que recibe una subvención no monetaria puede medir tanto el activo como la subvención ya sea al importe nominal (generalmente cero) o al valor razonable del activo no monetario. Conforme la Sección 24, todas las subvenciones del gobierno (incluidas las subvenciones gubernamentales no monetarias) se deben medir al valor razonable del activo recibido o por recibir. La Sección 24 no contiene requerimiento alguno para la medición y el reconocimiento del activo relacionado y, por lo tanto, el activo se debe contabilizar conforme la sección correspondiente de la *NIIF para las PYMES* (p. ej., los activos intangibles recibidos por medio de una subvención del gobierno se contabilizan conforme la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*).
- Para otras subvenciones del gobierno (es decir, aquellas dentro del alcance de la NIC 20), existen diferencias en los requerimientos para la presentación entre las NIIF completas y la *NIIF para las PYMES*.
 - La NIC 20 tiene requerimientos específicos para la presentación de las subvenciones del gobierno. La NIC 20 permite dos métodos para la presentación de las subvenciones del gobierno en relación con los activos en el estado de situación financiera: establecer una subvención del gobierno como ingresos diferidos o deducir la subvención del gobierno al obtener el importe en libros del activo relacionado. La NIC 20 también permite dos métodos para la presentación de subvenciones del gobierno relacionadas con ingresos en el estado del resultado integral; ya sea por separado (o bajo un encabezamiento general como “otros ingresos”) o deducidas al informar los gastos relacionados.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

La *NIIF para las PYMES* no determina método alguno para la presentación de las subvenciones del gobierno. Sin embargo, la deducción de una subvención del gobierno al obtener el importe en libros del activo relacionado en el estado de situación financiera (una de las opciones conforme la NIC 20) no sería coherente con los requerimientos en otras secciones de la *NIIF para las PYMES* para la contabilización de esos activos. En cualquier caso, la *NIIF para las PYMES* exige revelar la forma en que se presentan las subvenciones del gobierno en los estados financieros.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos de contabilización e información financiera de subvenciones del gobierno y otras formas de ayudas gubernamentales de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado la prueba, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba. Suponga que todos los importes son reales.

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado más correcto.

Pregunta 1

Una subvención del gobierno es:

- (a) una ayuda procedente del gobierno en forma de transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de condiciones específicas relativas a sus actividades de operación.
- (b) una ayuda incondicional procedente del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad.
- (c) cualquier tipo de ayuda por parte del gobierno a una entidad que ha obtenido beneficios directos de dicha ayuda.

Pregunta 2

¿Cuáles de las siguientes formas de ayudas gubernamentales no se incluyen como subvenciones del gobierno?

- (a) aquellas formas de ayudas gubernamentales a las que no se les puede asignar un valor razonable.
- (b) transacciones con el gobierno que no se pueden distinguir de las transacciones comerciales normales de la entidad.
- (c) ambas (a) y (b).
- (d) ni (a) ni (b).

Pregunta 3

Una entidad medirá todas las subvenciones del gobierno:

- (a) al importe de efectivo o equivalente al efectivo recibido.
- (b) al importe de efectivo o equivalente al efectivo recibido o por recibir.
- (c) al valor razonable del activo recibido o por recibir.
- (d) cualquiera de los enunciados anteriores.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Pregunta 4

Una entidad debe reconocer una subvención del gobierno que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre dicha entidad (receptora):

- (a) en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención.
- (b) en ingresos de forma sistemática, a lo largo de los periodos necesarios para compensarla con los costos relacionados.
- (c) al aplicar (a) o (b) arriba, según la política contable adoptada por la entidad.
- (d) ninguna de las anteriores.

Pregunta 5

Una entidad debe reconocer una subvención del gobierno que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre dicha entidad:

- (a) en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención.
- (b) en ingresos de forma sistemática, a lo largo de los periodos necesarios para compensarla con los costos relacionados.
- (c) en ingresos únicamente cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
- (d) ninguna de las anteriores.

Pregunta 6

Una entidad debe reconocer las subvenciones del gobierno recibidas antes de cumplir con los criterios de reconocimiento de ingresos:

- (a) en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención.
- (b) en patrimonio, como ingresos diferidos.
- (c) como un pasivo.
- (d) ninguna de las anteriores.

Pregunta 7

El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una licencia transferible de taxi por nueve años por medio de una subvención del gobierno cuando el valor razonable de la licencia era de 90.000 u.m. La licencia se otorga, sin cargo, a la entidad sobre la base del rendimiento de la entidad y no existen condiciones de rendimiento futuras asociadas a la subvención.

La entidad contabilizará la subvención del gobierno como sigue:

- (a) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos el 1 de enero de 20X1.
- (b) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos de manera uniforme durante el periodo de nueve años de la licencia, es decir, 10.000 u.m. por año.
- (c) acreditará 90.000 u.m. directamente a ganancias acumuladas el 1 de enero de 20X1.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Pregunta 8

El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió, sin cargo, una licencia no transferible de taxi por nueve años por medio de una subvención del gobierno cuando el valor razonable de la licencia de taxi era de 90.000 u.m. De acuerdo con los términos de la licencia, la entidad debe operar como mínimo 10 taxis en un barrio carenciado de la ciudad capital durante dicho periodo de nueve años. El incumplimiento de dicha condición hará que se revoque la licencia de taxi de forma inmediata.

La entidad contabilizará la subvención del gobierno como sigue:

- (a) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos el 1 de enero de 20X1.
- (b) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos de forma uniforme durante el periodo de nueve años de la licencia (es decir, 10.000 u.m. por año cuando se cumpla la condición de rendimiento impuesta por la subvención del gobierno).
- (c) acreditará 90.000 u.m. directamente a ganancias acumuladas el 1 de enero de 20X1.
- (d) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos el 31 de diciembre de 20X9.

Pregunta 9

El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió, sin cargo, 100 cabezas de ganado por medio de una subvención del gobierno cuando el valor razonable de dicho ganado era de 1.000.000 u.m. En promedio, se prevé que la vida restante del ganado sea de 10 años. La subvención no impone condiciones de rendimiento futuras sobre la entidad.

La entidad contabilizará la subvención del gobierno como sigue:

- (a) reconocerá 1.000.000 u.m. en ingresos el 1 de enero de 20X1.
- (b) reconocerá 1.000.000 u.m. en ingresos de manera uniforme durante los 10 años previstos de vida restante del ganado (es decir, 100.000 u.m. por año).
- (c) acreditará 1.000.000 u.m. directamente a ganancias acumuladas el 1 de enero de 20X1.
- (d) ninguna de las anteriores.

Pregunta 10

En 20X1, la gerencia de una entidad privada asistió a una de las ferias de negocios más importantes del mundo para que la industria en la que opera esa entidad promocióne y exhiba sus productos más recientes. Para promocionar el comercio internacional para esa industria en particular, el gobierno nacional brindó respaldo sin cargo a la gerencia, lo que implicó ayuda en el diseño de la exhibición, la obtención de un lugar en el evento y los arreglos logísticos y de viaje. El gobierno también brindó asesoramiento gratuito sobre lo que la gerencia debería decir a los asistentes a la feria y el tipo de material de publicidad que debería repartir en el evento. No es posible asignar un valor razonable a la ayuda gubernamental.

La entidad debe hacer lo siguiente:

- (a) determinar el valor razonable de la ayuda gubernamental y reconocer ingresos equivalentes al valor de la feria para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.
- (b) revelar el hecho de que la entidad se ha beneficiado directamente del respaldo en el área de comercialización que le brindó el gobierno en la feria de negocios (es decir, indicar la naturaleza de la ayuda gubernamental recibida en los estados financieros de 20X1).
- (c) no reconocer ni revelar la ayuda gubernamental recibida durante el año.
- (d) reconocer en patrimonio el valor razonable de la ayuda recibida directamente durante 20X1.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Respuestas

- P1 (a) véase el párrafo 24.1.
- P2 (c) véase el párrafo 24.2.
- P3 (c) véase el párrafo 24.5.
- P4 (a) véase el párrafo 24.4(a).
- P5 (c) véase el párrafo 24.4(b).
- P6 (c) véase el párrafo 24.4(c).
- P7 (a) véanse los párrafos 24.4(a) y 24.5.
- P8 (b) véase el párrafo 24.4(b) y 24.5.
- P9 (a) véanse los párrafos 24.4(a) y 24.5.
- P10 (b) véanse los párrafos 24.2 y 24.6(c).

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos de contabilización e información financiera de subvenciones del gobierno y otras formas de ayudas gubernamentales de acuerdo con la *NIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado el caso práctico, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

El 1 de enero de 20X7, la PYME A recibió una subvención de 1.000.000 u.m. por parte del gobierno nacional en forma de incentivo para establecer y operar una planta manufacturera en una determinada ubicación: la zona de desarrollo. Los fondos se transfieren del gobierno a la PYME A cuando la PYME A realice el desembolso.

La subvención de 600.000 u.m. tiene como condición que la PYME A construya una planta que cueste al menos 2.000.000 u.m. en la zona de desarrollo y que la planta comience su producción comercial el 31 de diciembre de 20X8 o antes de esa fecha. Existen ciertas condiciones asociadas al tipo de desembolso que forma parte de las 2.000.000 u.m. Si estas condiciones no se cumplen, la PYME A deberá reembolsar las 600.000 u.m. al gobierno nacional.

400.000 u.m. de la subvención dependen de que la PYME A mantenga la producción comercial en la planta por un periodo de cuatro años a partir del inicio de la producción. La PYME A tendrá derecho incondicional a 100.000 u.m. al final de cada uno de los primeros cuatro años de la operación comercial de la planta.

Durante 20X7, la PYME A construyó la planta a un costo de 2.100.000 u.m., lo que cumplió en su totalidad el desembolso especificado en las condiciones de la subvención.

Durante el primer trimestre de 20X8, la PYME A probó el proceso de fabricación de la planta.

El 1 de abril de 20X8, la PYME A inició la producción comercial en la planta.

La PYME A evaluó la vida útil de la planta en 20 años a partir del 1 de 20X8 con un valor residual de cero. Además, el método lineal se considera como la base más adecuada para depreciar la planta.

Al 31 de diciembre de 20X8 y 31 de diciembre de 20X9, la evaluación de la PYME A de la planta sigue igual.

Desde el inicio de la producción, la planta ha operado de manera rentable. Además, la PYME A tiene la intención de continuar operando la planta de forma comercial en un futuro previsible.

Elabore asientos contables para registrar la información establecida arriba en los registros contables de la PYME A para los años terminados el 31 de diciembre de 20X7, 20X8 y 20X9.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Respuesta al caso práctico 1

Durante 20X7

Dr Efectivo	1.000.000 u.m.	
Cr Pasivo		1.000.000 u.m.

Para reconocer como pasivo la subvención del gobierno recibida antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento.

Dr Propiedades, planta y equipo: costo	2.100.000 u.m.	
Cr Efectivo		2.100.000 u.m.

Para reconocer el costo de la planta construida.

1 de abril de 20X8

Dr Pasivo	600.000 u.m.	
Cr Resultados: otros ingresos, subvención del gobierno		600.000 u.m.

Para reconocer como ingresos la parte de la subvención del gobierno respecto de la cual se cumplieron las condiciones de rendimiento

(es decir, la planta, cuyo costo superó el desembolso idóneo de 2.000.000 u.m., se construyó y comenzó a utilizar en la zona de desarrollo).

Durante 20X8

Dr Resultados: depreciación (gastos operativos)	78.750 u.m. ^(a)	
Cr Propiedades, Planta y Equipo: depreciación acumulada		78.750 u.m.

Para reconocer el gasto de depreciación por el periodo de nueve meses finalizado el 31 de diciembre de 20X8.

1 de abril de 20X9

Dr Pasivo	100.000 u.m.	
Cr Resultados: otros ingresos, subvención del gobierno		100.000 u.m.

Para reconocer como ingresos la parte de la subvención del gobierno respecto de la cual se cumplieron las condiciones de rendimiento

(es decir, la planta se operó comercialmente por 12 meses).

Durante 20X9

Dr Resultados: depreciación (gastos operativos)	105.000 u.m. ^(a)	
Cr Propiedades, Planta y Equipo: depreciación acumulada		105.000 u.m.

Para reconocer el gasto de depreciación por el periodo de 12 meses finalizado el 31 de diciembre de 20X9.

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

(a) $105.000 \text{ u.m.}^{(b)}$ de depreciación para un año $\times 9/12$ meses (es decir, de abril a diciembre) = 78.750 u.m. de depreciación por 9 meses.

(b) $2.100.000$ de importe depreciable \div vida útil de 20 años = 105.000 u.m. de depreciación por año.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Caso práctico 2

El 1 de enero de 20X7, la PYME B recibió 1.000.000 u.m. por parte del gobierno nacional en forma de incentivo para establecer y operar una planta manufacturera en una determinada ubicación: la zona de desarrollo. Los fondos se transfieren del gobierno a la PYME B cuando la PYME B realice el desembolso.

La subvención de 600.000 u.m. tiene como condición que la PYME B construya una planta que cueste al menos 2.000.000 u.m. en la zona de desarrollo y que la planta comience su producción comercial el 31 de diciembre de 20X8 o antes de esa fecha. Si dichas condiciones no se cumplen, la PYME B se verá obligada a reembolsar 600.000 u.m. al gobierno nacional.

400.000 u.m. de la subvención dependen de que la PYME B mantenga la producción comercial en la planta por un periodo de cuatro años a partir del inicio de la producción; es decir, la PYME B tendrá el derecho incondicional a 8.333,33 u.m. al final de cada mes por los primeros 48 meses de operación comercial de la planta.

Durante 20X7, la PYME B construyó la planta a un costo de 2.100.000 u.m., lo que cumplió en su totalidad el desembolso especificado en las condiciones de la subvención.

Durante el primer trimestre de 20X8, la PYME B probó el proceso de fabricación de la planta.

El 1 de abril de 20X8, la PYME B inició la producción comercial en la planta.

La PYME B evaluó la vida útil de la planta en 20 años a partir del 1 de 20X8 con un valor residual de cero. Además, el método lineal se consideró como la base más adecuada para depreciar la planta.

Al 31 de diciembre de 20X8 y 31 de diciembre de 20X9, la evaluación de la PYME B de la planta siguió igual.

Desde el inicio de la producción, la planta ha operado de manera rentable. Además, la PYME B tiene la intención de continuar operando la planta de forma comercial en un futuro previsible.

Durante 20X8, de acuerdo con el esquema de incentivo del gobierno nacional para aumentar la exportación de bienes producidos en ese país, la PYME B recibió respaldo de comercialización gratuito por parte del gobierno nacional en las ferias de negocios en Frankfurt, Johannesburgo, Londres, Nueva York y Tokio.

Elabore un extracto que muestre de qué manera las subvenciones del gobierno podrían presentarse y revelarse en los estados financieros consolidados del grupo de la PYME B para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X9.

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Respuesta al caso práctico 2

Grupo de la PYME B [Extracto de] estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1

	Nota	20X9	20X8
Pasivos no corrientes			
Subvención del gobierno	20	125.000 u.m. (a)	225.000 u.m. (b)
Pasivos corrientes			
Subvención del gobierno	20	100.000 u.m. (c)	100.000 u.m. (c)

[Extracto de] Notas de los estados financieros del grupo de la PYME B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X9.

Nota 1: Bases de elaboración y políticas contables

Subvenciones del gobierno

Las subvenciones del gobierno se miden al valor razonable del activo recibido o por recibir.

Una subvención sin condiciones de rendimiento futuras específicas se reconoce en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención. Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas se reconoce en ingresos cuando se cumplen tales condiciones.

Las subvenciones del gobierno se presentan por separado de los activos con los que se relacionan. Las subvenciones reconocidas en ingresos se presentan por separado en las notas. Las subvenciones recibidas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos se presentan como un pasivo separado en el estado de situación financiera.

Nota 5: Ganancia antes de impuestos

Las siguientes partidas se han reconocido como gastos (ingresos) al determinar la ganancia antes de impuestos:

	20X9	20X8
	u.m.	u.m.
Subvención del gobierno recibida por la construcción de una nueva planta	-	(600.000)
Subvención del gobierno recibida por la operación de una nueva planta	(100.000) (d)	(75.000) (e)

Módulo 24: Subvenciones del Gobierno

Una subvención de 100.000 u.m. (20X7: 75.000 u.m.) por parte del gobierno X se reconoció en ingresos durante 20X8. La subvención se otorga para operar una nueva planta con fines comerciales en la jurisdicción Z. La subvención se suma a las 600.000 u.m. reconocidas en ingresos en 20X7 para la construcción de la planta (véase la nota 20).

Además, para fomentar la exportación desde la jurisdicción Z, la entidad recibió, por parte del gobierno X, respaldo promocional sin cargo con fines de exhibir sus productos en varias ferias internacionales de negocios. No se han reconocido ingresos ni gastos respecto de esta ayuda gubernamental ya que no se le puede asignar un valor razonable.

Nota 20: Subvención del gobierno

El 1 de enero de 20X7, se recibió una subvención de 1.000.000 u.m. otorgada por el gobierno X para la construcción y operación de una nueva planta en la jurisdicción Z. La parte de la subvención relacionada con la construcción de la planta se reconoció en ingresos en 20X8 cuando la planta inició su producción comercial. El saldo de 400.000 u.m. de la subvención depende de que la nueva planta continúe su producción comercial por un periodo de cuatro años sin interrupciones. Se reconoce en ingresos ya que la entidad pasar a tener el derecho incondicional sobre ello. Al 31 de diciembre de 20X9, quedan 27 meses del periodo de subvención.

Estos cálculos ilustran sólo el funcionamiento y no formarían parte de la información real a revelar en los estados financieros.

- (a) Un periodo de subvención de 48 meses menos 21 meses reconocidos al 31 de diciembre de 20X9 = 27 meses restantes. $27 \text{ meses} \times 8.333,33 \text{ u.m.}^{(f)} = 225.000 \text{ u.m.}$ en total. 225.000 u.m. menos $100.000 \text{ u.m.}^{(c)}$ de la parte actual = 125.000 u.m. de la parte no corriente.
- (b) Un periodo de subvención de 48 meses menos 9 meses reconocidos al 31 de diciembre de 20X8 = 39 meses restantes. $39 \text{ meses} \times 8.333,33 \text{ u.m.}^{(f)} = 325.000 \text{ u.m.}$ en total. 325.000 u.m. menos $100.000 \text{ u.m.}^{(c)}$ de la parte actual = 225.000 u.m. de la parte no corriente.
- (c) $12 \text{ meses en el año siguiente} \times 8.333,33^{(f)} = 100.000 \text{ u.m.}$
- (d) $12 \text{ meses de producción comercial en 20X9} \times 8.333,33^{(f)} = 100.000 \text{ u.m.}$
- (e) $9 \text{ meses de producción comercial en 20X8} \times 8.333,33^{(f)} = 75.000 \text{ u.m.}$
- (f) $400.000 \text{ u.m.} \div 48 \text{ meses} = 8.333,33 \text{ por mes}$