



Ecuador – Septiembre 2017 - ISSN: 1696-8352

CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES Y AYUDAS GUBERNAMENTALES.

***Sergio Saúl Esparza Moreno**

Escuela de Contabilidad y Auditoría
Escuela Superior Politécnica de Chimborazo
sergiosaulsesparzamoreno@yahoo.com

****Franqui Fernando Esparza Paz**

Escuela de Administración de Empresas
Escuela Superior Politécnica de Chimborazo
ffespaz@yahoo.es
franqui.esparza@esPOCH.edu.ec

*****Milton Gustavo Vaca Rodríguez**

Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Penipe
miltonvaca1971@gmail.com

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Sergio Saúl Esparza Moreno, Franqui Fernando Esparza Paz y Milton Gustavo Vaca Rodríguez (2017): "Contabilización de las subvenciones y ayudas gubernamentales", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Ecuador, (septiembre 2017). En línea:
<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ec/2017/subvenciones-ayudas-gubernamentales.html>

RESUMEN

Las normas contables internacionales, que regulan el tratamiento de las subvenciones del gobierno mediante la Norma Internacional de Contabilidad No. 20, las definen como la ayuda gubernamental en forma de transferencia de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Y es resultado de la creciente actividad económica global que requiere de un instrumento apropiado para la medición, valuación, preparación y revelación de los hechos económicos de una entidad-empresa. La contabilidad no es neutral y aséptica, su aplicación lleva de forma implícita o explícita una intencionalidad sujeta a una racionalidad. El contador no siempre es consciente de la racionalidad a la que obedece el modelo contable que él aplica en

* Doctor en Contabilidad y Auditoría (Universidad Técnica de Ambato, UTA, Ambato-Ecuador), Docente-Investigador Escuela de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría, Facultad de Administración de Empresas (ESPOCH, Riobamba-Ecuador), Auditor Externo Dirección Nacional de Cooperativas, Superintendencia de Economía Popular y Solidaria (Calificación del Ministerio de Inclusión Económica y Social Registro 0014, MIES-Ecuador).

** Ingeniero de Empresas y Máster en Dirección de Empresas mención Proyectos (Escuela Superior Politécnica de Chimborazo, ESPOCH, Riobamba-Ecuador), Técnico Superior en Gerencia de Marketing (Instituto Superior Corporación Internacional de Marketing, Quito, Ecuador), Docente-investigador Escuela de Administración de Empresas, Facultad de Administración de Empresas (ESPOCH), Gerente, director y ejecutivo del sector bancario, financiero y empresarial público y privado. Experiencia en formulación y ejecución de proyectos de inversión privada y de desarrollo.

*** Licenciado en Ciencias de la Educación, profesor de educación media. (Universidad Nacional de Chimborazo, UNACH, Riobamba-Ecuador), Magíster en Banca y Finanzas, Especialista en Gerencia de Administración Financiera, Diplomado en Negocios Bancarios (Universidad Regional Autónoma de los Andes, UNIANDES, Ambato-Ecuador), Director Administrativo Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Penipe (Penipe, Ecuador)

el campo de la práctica cotidiana. La razón de tal desconocimiento es la formación en ocasiones centrada exclusivamente en los procedimientos técnicos, olvidando elementos básicos del desempeño profesional: análisis, crítica, opinión e interpretación.

Palabras Claves: Subvenciones-Ayudas-métodos-valor razonable-normas contables-gobiernos.

ABSTRACT

The International Accounting standards, which regulate the treatment of government subsidies through the International Accountancy Standard No. 20, define them as government aid in the form of transfer of resources to an entity Change of the past or future fulfillment of certain conditions related to the operation activities of the entity. And it is the result of the growing global economic activity that requires an appropriate instrument for the measurement, valuation, preparation and disclosure of the economic facts of an entity-company. The accounting is not neutral and aseptic, its application implicitly or explicitly implies an intentionality subject to a rationality. The accountant is not always aware of the rationality to which he obeys the accounting model that he applies in the field of daily practice. The reason for such ignorance is training on occasions focused exclusively on technical procedures, forgetting basic elements of professional performance: analysis, critique, opinion and interpretation.

Keywords: Subsidies-AIDS-Methods-fair value-accounting standards-governments.

INTRODUCCIÓN

IASC Foundation Education (2009:1), manifiesta que Las subvenciones que realizan los gobiernos a las entidades para uso: “pueden tomar la forma de transferencias de activos no monetarios, tales como terrenos u otros recursos, entonces es importante determinar el valor razonable de cada activo y contabilizar tanto la subvención como cada activo por el correspondiente valor razonable.

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. (IASC Fudantion Education, 2009: 1).

IASC Fundation Education (2009: 1) afirma que Las subvenciones del gobierno relacionadas con activos, incluyendo las de carácter no monetario a valor razonable, deben presentarse, en el estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, o deduciendo el importe en libros del activo relacionado.

No hace referencia a las que puedan recibirse procedentes de empresas o particulares, se excluyen aquellas ayudas que no puedan ser valoradas de forma razonable, las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las operaciones normales de la empresa. (Gerencie.com, 2015)

DESARROLLO

1. Marco Teórico

Subvenciones Gubernamentales

Las subvenciones que realizan los gobiernos a las entidades para uso: “pueden tomar la forma de transferencias de activos no monetarios, tales como terrenos u otros recursos, entonces es importante determinar el valor razonable de cada activo y contabilizar tanto la subvención como cada activo por el correspondiente valor razonable” (IASC Fundation Education, 2009:1)

Ayudas Gubernamentales

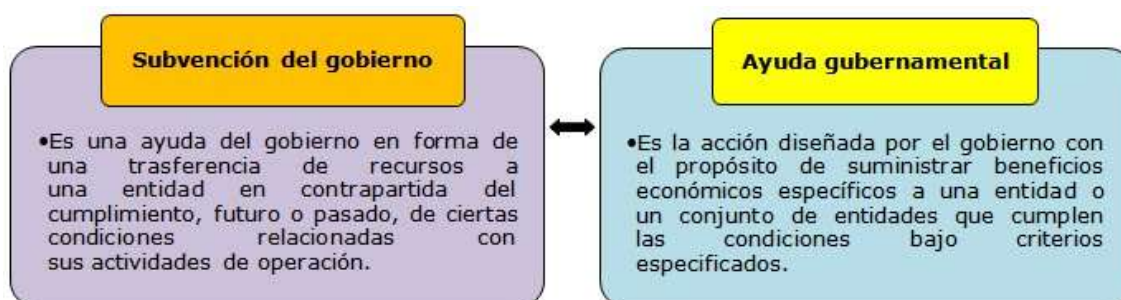
Es de gran importancia revelar contablemente las subvenciones entregadas por el gobierno y que son consideradas según el IASC Fundation Education (2009: 1) como: Ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas 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 entidad.

Las ayudas oficiales como subvenciones y ayudas van dirigidas a incentivar o apoyar a largo plazo actividades empresariales en ciertas regiones o sectores industriales que necesitan para

su desarrollo, específicamente relacionadas con la actividad, deben tratarse de acuerdo con lo establecido en esta norma.

La NIC 20 está referida al tratamiento contable de las subvenciones y de las ayudas recibidas del gobierno. Por lo que respecta a las primeras, la exposición de la norma internacional contempla su tratamiento contable, así como la información que sobre ellas debe revelarse, abordándose tanto las denominadas subvenciones relacionadas con activos (Subvenciones de capital) como las llamadas subvenciones relacionadas con ingresos (Subvenciones de explotación). Sin embargo, al referirse a las ayudas, y dado el carácter específico atribuido a las mismas, la norma plantea únicamente la información que de ellas debe revelarse. (Gerencie.com, 2015)

Figura 1: Ayudas y Subvenciones



Fuente: <http://www.niifpymes.com/subvenciones-del-gobierno>. (Erick Leony & Asociados, S.C. p. 1)

Elaborado por: Los Autores, 2017

Para su aplicabilidad deben cumplir ciertas condiciones que no deben ser reconocidas hasta que no exista una prudente seguridad de que: según la IASC Foundation Education (2009: 2) “(a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y (b) se recibirán las subvenciones”. Incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable. A veces son conocidas también con otros nombres, tales como subsidios, transferencias o primas”.

Existen dos formas de ayuda gubernamentales que se excluyen de las subvenciones del gobierno, podemos citar: “ a) Las formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor. Y Las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad”. (Erick Leony & Asociados, S.C., 2009: 1).

Ayudas públicas

Son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios. No son ayudas públicas, para el propósito de esta Norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores. (Nostrum Cipeus SL, s.f.)

Formas de Subvenciones

La subvención directa no focalizada es la forma más habitual de subsidiar los precios. Sin embargo, también se puede recurrir a diversos otros medios: subvenciones indirectas no focalizadas a los precios, exenciones de impuestos al valor agregado u otro tipo de impuesto sobre las ventas, dos tipos de cambio, impuestos sobre las exportaciones, cuotas de producción, subvenciones al transporte y almacenamiento y la venta nacional de un producto básico a precios inferiores al costo de oportunidad en el mercado internacional. La subvención de bienes disponibles en cantidades racionadas es una alternativa menos onerosa que la subvención sin límite al suministro completo de un producto. (Mundial, 2006)

Las subvenciones a nivel Internacional

En general, subvención es una ayuda o auxilio económico otorgado por el gobierno a un sector determinado de la economía. Esta definición se puede limitar o ampliar de tal manera que casi todos los programas gubernamentales podrían ser considerados como subvenciones. (Gualdoni & Bertolotti, 2008)

Tratamiento contable de las subvenciones según norma internacional.-

Según (Rondi & Casal, 2013: 4) en su investigación de tratamiento contable de las subvenciones concluye: “Las empresas deberían incorporarse a las normas vigentes disposiciones que concretamente regulen el conocimiento de los resultados generados por las subvenciones, fijen pautas claras de medición de los activos vinculados y definan cuestiones de medición”.

Para la entidad, el hecho de recibir ayudas gubernamentales puede ser significativo, al objeto de la preparación de los estados financieros, por dos razones:

- a) Si los recursos han sido transferidos, debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia.
- b) 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.

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.

Reconocimiento de las Subvenciones

Existen varias formas reconocimiento de las subvenciones y ayudas entregadas por el gobierno y que deben ser reflejados en los estados financieros entre ellas tenemos:

Gastos

“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”. (IASC Foundation Education, 2009:2).

Entonces las subvenciones del gobierno a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, deben ser reconocidas en el estado del resultado integral del periodo en que se convierta en exigible dicha subvención.

Activos

Las relacionadas con activos las subvenciones del gobierno según IASC Foundation Education (2009: 2) “cuya concesión implica que la entidad beneficiaria debe comprar, construir o adquirir activos fijos. O establecer condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o los periodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos”.

Ingresos

Según IASC Foundation Education (2009: 2) Las subvenciones se presentan a veces como un ingreso en el estado del resultado integral, ya sea de forma separada o bajo denominaciones generales tales como “Otros ingresos”; o alternatively, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan”.

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 (Erick Leony & Asociados, S.C., 2009: 1).

Reembolsable

También pueden darse que: IASC Foundation Education (2009:2) “una subvención que se convierta en reembolsable se contabilizará como un cambio en una estimación contable (véase la NIC 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores) y IASC Foundation Education (2009: 2) y “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.

NIC 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores permite prescribir los criterios según el objetivo.

El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades. (IFRS Foundation, 2017: A894)

Devoluciones

Las subvenciones también pueden ser objeto de devoluciones relacionadas con los ingresos, así como con un activo. Según IASC Foundation Education (2009)

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, la contrapartida del reembolso se reconocerá en el resultado del periodo. IASC Foundation Education (2009:2).

Puede existir la devolución de subvenciones en relación a un activo cuyo tratamiento contable se especifica a continuación:

La devolución de una subvención relacionada con un activo, se registrará como un aumento del importe en libros del activo, o como una reducción del saldo del importe diferido, por la cuantía a reembolsar. La depreciación acumulada adicional que se hubiera reconocido en resultados hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se registrará en el resultado del periodo. (IASC Foundation Education, 2009, pág. 2)

Información a revelar

La entidad beneficiaria revelará la siguiente información sobre las subvenciones del gobierno sobre los siguientes extremos de acuerdo a:

(Erick Leony & Asociados, S.C., 2009: 2) a) las políticas contables adoptadas en relación con las subvenciones del gobierno, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros; 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 las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan contabilizado.

Dentro de la NIIF para PYMES en lo que respecta a información a revelar en las subvenciones entregadas por el gobierno. Una entidad revelará la siguiente información:

- (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; y
- (c) Una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad. (IFRS Foundation, 2017:166-167)

Elementos de los estados financieros.

1. Balance general

Los elementos directamente relacionados con la medición de la situación financiera son parte del balance general de la entidad; son los activos, el pasivo y la diferencia de ambos, el patrimonio.

- a) **Activos.-** Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la empresa. Los beneficios económicos de una empresa incorporados a un activo pueden llegar por diferente.
- b) **Pasivos.-** Una característica esencial de todo pasivo es que la empresa tiene contraída una obligación en el momento presente. La decisión de adquirir un activo en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo. La liquidación de una obligación presente puede ocurrir de numerosas formas.
- c) **Patrimonio neto.-** El patrimonio se puede subdividir para efectos de su presentación en el balance de situación general; en ocasiones la creación de reservas es obligatoria por ley, con el fin de dar a la empresa y acreedores una protección adicional contra los efectos de las pérdidas.

2. Estado de resultados

Los elementos directamente relacionados con la medición de la utilidad y que por ende son parte del estado de resultados son los ingresos y los gastos. Los ingresos y los gastos pueden presentarse de diferentes formas en el estado de resultados para suministrar información relevante para la toma de decisiones económicas:

- i. **Ingresos:** Son los incrementos en los beneficios económicos; producidos durante el período contable, en forma de entradas o aumentos del valor de los activos, o decrementos de pasivos, que resultan en incrementos de patrimonio, diferentes a aquellos relativos con contribuciones por parte de los socios, incluye tanto a los ingresos ordinarios

como a las ganancias; al generarse un ingreso pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos.

- ii. Gastos: Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos durante el período contable en forma de salidas o agotamiento de activos, o surgimiento de pasivos, que resultan en decrementos del patrimonio neto, diferentes a los relacionados con distribuciones de capital de los socios, incluye tanto las pérdidas como las erogaciones que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. (Montes & Mantilla, 2006)

Valor razonable

Es el precio que una entidad recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción en la cual los participantes del mercado a una fecha de la medición.

De acuerdo Mantilla (2009: 58), el concepto de valor razonable tiene más de cincuenta años de aplicación en los negocios, principalmente los que se realizan en o alrededor de los mercados de capitales, generalmente se asocia con los precios de mercado y también se le conoce como el valor justo y transparente. Este método de medición nace como una necesidad a los cuestionamientos que se le hacen a la contabilidad medida a costo histórico, por las discrepancias entre el valor de mercado y el valor en libros. (Gómez & López, 2011: 612)

Deloitte (2008) menciona que esta norma tiene como propósito incrementar la consistencia, la comparabilidad y la transparencia de las mediciones hechas a valor razonable utilizadas en la información financiera, ya que establece: una sola definición con carácter de autoridad, para el valor razonable (precio de salida), una estructura para la medición de valor razonable y amplia los requerimientos de revelación del valor razonable, (Gómez & López, 2011: 613)

Contabilización de las Subvenciones del Gobierno

Existen dos métodos para contabilizar las subvenciones oficiales: el método del capital, en el que las subvenciones no se reconocerán en el resultado del ejercicio, y el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más ejercicios.

Aquéllos que defienden el método del capital argumentan lo siguiente:

- a) las subvenciones oficiales son un recurso financiero, y deben tratarse como tales en el estado de situación financiera, en vez de reconocerse en el resultado del ejercicio para compensar las partidas de gastos que financian. Puesto que no se espera su devolución, estas subvenciones no deberían reconocerse en el resultado del ejercicio.
- b) Resulta inapropiado reconocer las subvenciones oficiales en el resultado del ejercicio, puesto que no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo suministrado por el sector público sin que tengan relación con coste alguno.

Los siguientes son argumentos en defensa del método de la renta:

- a) puesto que las subvenciones oficiales se reciben de una fuente distinta a los accionistas, no deberían reconocerse directamente en el patrimonio neto, sino que deberían reconocerse en los resultados durante los ejercicios adecuados.

- b) las subvenciones oficiales raramente son gratuitas. La entidad las obtiene tras cumplir ciertas condiciones y someterse a determinadas obligaciones. Por lo tanto, deberían reconocerse a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gasto los costes relacionados que la subvención pretende compensar.
- c) puesto que el impuesto sobre las ganancias y otros tributos son gastos, resulta lógico tratar de la misma forma a las subvenciones oficiales, ya que son una extensión de las políticas fiscales, que afectan al resultado del ejercicio.

Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones oficiales se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones oficiales en el resultado en el momento de su cobro, no está de acuerdo con la hipótesis contable del devengo (véase la NIC 1), Presentación de estados financieros), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre ejercicios, distinto del aquél en el que se recibió.

NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales Alcance La Norma no se ocupa de: Subvenciones del gobierno Información a revelar Disposición transitoria Subvenciones del gobierno Fecha de vigencia 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.

- 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 los resultados a efectos fiscales o bien se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales.
- c) participaciones del gobierno en la propiedad de la entidad;
- d) las subvenciones del gobierno cubiertas por la NIC 41 Agricultura. Las subvenciones del gobierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, no deben ser reconocidas hasta que no exista una prudente seguridad de que:

La entidad cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute; y se recibirán las subvenciones. Las subvenciones del gobierno deben reconocerse como ingresos sobre una base sistemática, a lo largo de los periodos necesarios para compensarlas con los costos relacionados. Lo recibido en concepto de tales subvenciones no será acreditado directamente al patrimonio neto. Toda entidad que adopte por primera vez esta Norma, debe:

- a) cumplir con las exigencias contenidas en ella en cuanto a información a revelar, donde sean aplicables; y
- b) proceder a realizar cualquiera de las dos siguientes acciones:
 - (i) ajustar sus estados financieros por medio de un cambio en las políticas contables, de acuerdo con la NIC 8; o bien.

(ii) aplicar las disposiciones contenidas en la Norma solamente a las subvenciones o partes de subvenciones a recibir o reembolsar después de la fecha vigencia en vigor de la misma. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1984. 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 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 contabilizado. (Yan, 2012, pág. 1)

Contabilidad de las subvenciones del gobierno para PYMES

La contabilidad de todas las subvenciones del gobierno en relación con las PYMES, según la IFRS Foundation (2017: 166) “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”. Además “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”.

Reconocimiento y medición

En cuanto al reconocimiento con respecto a la contabilidad de todas las subvenciones del gobierno en relación con las PYMES, según la IFRS Foundation. 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; y

(c) las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir. IFRS Foundation (2017: 166)

1.2. Metodología

Se utilizó también la investigación de tipo descriptiva, la cual de acuerdo con los autores: (Pineda, Luz de alvarado, & H de Canales, 1994: 27): “*Se refiere a la etapa preparatoria del trabajo científico que permite ordenar el resultado de las observaciones de las conductas, las características, los factores, los procedimientos y otras variables de fenómenos y hechos.*”. Es decir permite ordenar todas las observaciones referentes al problema a ser resuelto.

Se determinaron a partir de una búsqueda de las publicaciones relacionadas Norma Internacional de Contabilidad 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e

Información A Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales en la Red de Revistas Científicas de América Latina (Redalyc y otras).

Los métodos aplicados, análisis síntesis de toda la información procesada, Inducción-deducción para llegar a conclusiones sobre su aplicación se apoyó en bibliografía relacionada, tanto de textos originales, como de internet y la propia norma para la formalización y organización de juicios y considerar las experiencias del autor en cuanto a las formas de aplicar en dos métodos para contabilizar.

1.3. Resultados

La forma concreta de recepción de la subvención no afecta al método contable a ser adoptada por la entidad. Así, la subvención se contabiliza de igual manera: sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con el gobierno.

Tabla 1: Método del Capital

Reconocimiento de las Subvenciones	
Método del Capital	
Característica para la Contabilización	
<i>Las subvenciones del gobierno son un recurso financiero y deben tratarse como tales en el estado de situación financiera, como ingreso diferido, que se reconoce en resultados sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil del correspondiente activo.</i>	
Las subvenciones se reconocerán fuera del resultado del periodo.	No debería reconocerse en el resultado del ejercicio para compensar las partidas de gastos que financian
Son un recurso financiero y deben tratarse como tales en el estado de situación financiera.	Estas subvenciones no deberían reconocerse en el resultado del ejercicio
Puesto que no se espera su devolución	No han sido generadas por la entidad

Representan un incentivo suministrado por el gobierno sin que tengan relación con costo alguno	Resulta inapropiado reconocer las subvenciones oficiales en el resultado del ejercicio
Las subvenciones relacionadas con activos que se amortizan, normalmente se contabilizarán en el resultado de los mismos periodos	Las mismas proporciones en los que se reconozca la depreciación de esos activos. Y activos que no se deprecian pueden requerir también el cumplimiento de ciertas obligaciones.
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	Los movimientos deben revelarse en partidas separadas en el estado de flujo de efectivo, independencia si se deducen o no de los activos correspondientes.
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
La devolución de una subvención relacionada con un activo. Pueden exigir la consideración de posibles deterioros en los nuevos importes en libros de los activos.	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. o como una reducción del saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar
La devolución de una subvención relacionada con los ingresos	Con 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, 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	Como una reducción del saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.
Algunos tratadistas respecto al tema de los métodos en relación a este 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	

Fuente: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2009

Elaborado por: Los Autores, 2017

Tabla 2: Método de la Renta

Reconocimiento de las Subvenciones	
Método de la Renta	
Característica para Contabilización	
<i>Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática calcula el importe en libros del correspondiente activo reconoce en resultados a lo largo de la vida de un activo que se amortiza como una reducción del gasto.</i>	
Las subvenciones del gobierno se reciben de una fuente distinta a los accionistas.	Las subvenciones del gobierno raramente son gratuitas deben cumplir ciertas condiciones y someterse a determinadas obligaciones
No deberían reconocerse directamente en el patrimonio neto	Las subvenciones deberían reconocerse en el resultado de uno o más periodos.
Los impuesto sobre las ganancias y otros	reconozca como gasto los costos

tributos son gastos	relacionados que la subvención pretende compensar a lo largo de los periodo
Las subvenciones del gobierno, que son una extensión de las políticas fiscales	las subvenciones del gobierno se reconozca el resultado del periodo sobre una base sistemática
Las subvenciones que cubren gastos específicos	Se contabilizarán en el resultado del mismo periodo que los gastos correspondientes.
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.
subvención del gobierno puede concederse propósito de dar apoyo financiero inmediato a una entidad incentivo para llevar a cabo desembolsos específicos	Pueden justificar el reconocimiento de las subvenciones en el resultado del periodo en el que la entidad cumpla las condiciones
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.
Se presentan como parte del resultado del periodo ya sea de forma separada o bajo denominaciones generales tales como "Otros ingresos;	Pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan
Algunos tratadistas respecto al tema de los métodos en relación a este 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.	

Fuente: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2009

Elaborado por: Los Autores, 2017

CONCLUSIONES

Para la contabilización debe contar con políticas contables adoptadas por la entidad en relación con las subvenciones del gobierno, que debe incluir métodos de presentación adoptados en los estados financieros. Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros eventos, mediante su agrupación en clases amplias, de acuerdo con sus características económicas. Estas clases amplias son llamadas elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio - ingresos, gastos). Sean estos métodos de capital o de la renta.

Los resultados obtenidos mediante la metodología de trabajo utilizada en el presente estudio, sin bien es cierto permiten comprobar que uno y otro método se consideran aceptables para la presentación de las subvenciones como un recurso financiero y deben tratarse como tales en el estado de situación financieros y también que las entidades no habrían incurrido en los gastos en cuestión de no contar con las subvenciones que deben ser compensando como gastos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÀFICAS

Erick Leony & Asociados, S.C. (2009). "NIIF para las PYMES". Obtenido de:
<http://www.niifpymes.com/subvenciones-del-gobierno>

Gerencie.com. (15 de 06 de 2015). Gerencie.com. Obtenido de <https://www.gerencie.com/nic-20-subvenciones-del-gobierno-ambito-de-aplicacion.html>

Gómez, B., & López, M. (2011). "Valor razonable como método de medición de la información financiera". Venezolana de Gerencia, 16, 608-621. Obtenido de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29020563007>

Gualdoni, P., & Bertolotti, M. (2008). Dunken. Obtenido de <http://nulan.mdp.edu.ar/id/eprint/2233>

IASB, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2009). Niif para las Pymes. London: UK by CPI William Clowes Beccles NR34 7TL. Recuperado el 17 de 6 de 2017, de <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Members/Pages/Members-of-theIASB.aspx>

IASC Foundation Education. (2009). Recuperado el 11 de 07 de 2017, de <http://nicniif.org/files/u1/IAS20.pdf>.

IFRS Foundation. (2017). IFRS Foundation. Recuperado el 2 de 08 de 2017, de IASB en www.iasb.org

Montes, C. A., & Mantilla, O. (2006). "Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme al modelo internacional IASB". Estudios Gerenciales(101), 61-83. Obtenido de estgerencial@icesi.edu.co

Montes, C., Montilla, O., & Mejía, E. (2006). "Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme al modelo internacional IASB". Estudios Gerenciales(101), 61 - 83. Obtenido de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=21210103>

Mundial, B. (2006). Subvenciones a precio de impuseto: Eficacia y desafío.

Nostrum Cipreus SL. (s.f.). plancontable2007. Obtenido de www.nostrum.es:8080/plancontable2007.com/niif-nic/nic-normas-internacionales-de-contabilidad/nic-20.html

Pineda, E. B., Luz de alvarado, E., & H de Canales, F. (1994). "Proyecto de Investigación". Washington: Organización Panamericana de la Salud.

Yan, M. (11 de 02 de 2012). Public & Reusable. Obtenido de <https://prezi.com/gqy5qcs8af-e/nic-20-contabilizacion-de-las-subvenciones-del-gobierno-e-informacion-a-revelar-sobre-ayudas-gubernamentales/>