

**NORMA ECUATORIANA DE
CONTABILIDAD NEC**

No. 24

**CONTABILIZACION DE
SUBSIDIOS DEL GOBIERNO Y
REVELACION DE INFORMACION
REFERENTE A ASISTENCIA
GUBERNAMENTAL**

CONTENIDO

NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD NEC No. 24

CONTABILIZACION DE SUBSIDIOS DEL GOBIERNO Y REVELACION DE INFORMACION REFERENTE A ASISTENCIA GUBERNAMENTAL

INDICE	Párrafos
<u>Objetivo</u>	
<u>Alcance</u>	1 - 2
<u>Definiciones</u>	3 - 6
<u>Subsidios del gobierno</u>	7 - 33
<u>Subsidios no monetarios del gobierno</u>	23
<u>Presentación de subsidios relacionados con activos</u>	24 - 28
<u>Tratamiento de subsidios relacionados con ingresos</u>	29 - 31
<u>Devolución de subsidios del gobierno</u>	32 - 33
<u>Asistencia gubernamental</u>	34 - 38
<u>Revelaciones</u>	39
<u>Disposiciones transitorias</u>	40
<u>Fecha de Vigencia</u>	41
<u>Apéndice</u>	
<u>Restitución de Derechos Aduaneros (Drawback)</u>	
<u>Definiciones:</u>	

NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD NEC No. 24

CONTABILIZACION DE SUBSIDIOS DEL GOBIERNO Y REVELACION DE INFORMACION REFERENTE A ASISTENCIA GUBERNAMENTAL

Esta Norma ha sido desarrollada con referencia a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 20, actualizada en 1994 y vigente a partir del 1 de enero de 1995. La Norma se muestra en tipo cursivo y debe ser leída en el contexto de la guía de implementación de esta Norma. No se intenta que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad se apliquen a partidas inmateriales.

Objetivo

El objetivo de esta norma es precisar el tratamiento contable de la revelación de subsidios gubernamentales, así como de otra ayuda gubernamental. En este sentido, define conceptos que ayudan a una mejor comprensión de este pronunciamiento, tales como: subsidios relacionados con bienes de capital, subsidios relacionados con las utilidades préstamos susceptibles de condonación, valor justo. Incluye comentarios sobre los puntos necesarios para asegurar una adecuada revelación de las políticas contables adoptadas para los subsidios y ayuda gubernamental, incluyendo los métodos de presentación en los estados financieros.

Alcance

- 1. Esta Norma se debe aplicar en la contabilización y en la revelación de información referente a los subsidios gubernamentales y a otras formas de asistencia gubernamental.*
2. Esta Norma no trata de:

- a. Los problemas especiales que surgen en el tratamiento contable de los subsidios gubernamentales cuando se trata de estados financieros que reflejan los efectos de los cambios constantes en los precios o de información suplementaria de similar naturaleza;
- b. La asistencia gubernamental que se da a una empresa en forma de beneficios que puede disponer al determinar la renta imponible, o que se determinan o limitan tomando como base el impuesto a la renta por pagar (feriados tributarios, créditos tributarios por inversión, tasas reducidas para el impuesto a la renta, por ejemplo);
y
- c. La participación gubernamental en la propiedad de la empresa.

Definiciones

3. Los términos que se enuncian a continuación son utilizados en la presente Norma con los significados que aquí se les asigna.

Gobierno: gobierno, agencias gubernamentales y organismos similares, sean locales, nacionales o internacionales.

Asistencia gubernamental: acción del gobierno orientada a proporcionar un beneficio económico que es exclusivo para una empresa o para una categoría de empresas que reúnen los requisitos establecidos por determinados criterios.

Para el objeto de esta Norma, la expresión "asistencia gubernamental" no incluye los beneficios dados indirectamente a través de acciones que afectan las condiciones generales de los negocios, tales como la provisión de infraestructura en zonas de desarrollo o la imposición de restricciones a la actividad de los competidores.

Subsidios del gobierno: ayuda dada por el gobierno, en la forma de transferencia de recursos, a una empresa, en recompensa por el cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relativas a las actividades operativas de la misma. Estos subsidios excluyen aquellas formas de asistencia gubernamental a las que razonablemente no se les puede dar un valor y, a si mismo, a las transacciones con el gobierno a las que no se puede distinguir de las transacciones normales de la empresa.

Subsidios relacionados con bienes: subsidios gubernamentales cuya condición principal es que la empresa que reúne los requisitos para recibirlos debe comprar bienes de capital, construirlos o, de otro modo, adquirirlos. Es posible que a este respecto se añadan condiciones subsidiarias que restrinjan el tipo o la ubicación de los bienes o los períodos durante los cuales deben adquirirse o tenerse.

Subsidios relacionados con utilidades: son subsidios gubernamentales distintos de los relacionados con bienes.

Préstamos susceptibles de condonación: préstamos en los que el prestamista se compromete a no exigir su pago bajo ciertas condiciones debidamente estipuladas.

Valor justo: es la cantidad por la que, un activo podría ser intercambiado entre un comprador informado y dispuesto y un vendedor informado y dispuesto, en una transacción en libre competencia.

4. La asistencia gubernamental adquiere muchas formas que varían tanto por su naturaleza como por las condiciones a la que normalmente está sujeta. El objeto de la asistencia puede ser estimular a una empresa para que tome un curso de acción que normalmente no tomaría de no proporcionársele la asistencia.

5. Hay dos razones por las que el hecho de que una empresa reciba asistencia gubernamental puede ser de importancia para la preparación de los estados financieros. En primer lugar, si se han transferido

recursos, es necesario encontrar un método apropiado de tratamiento contable para la transferencia. En segundo lugar, es conveniente indicar en qué medida la empresa se ha beneficiado con dicha asistencia durante el período del cual se informa. Esto facilita la comparación de los estados financieros de una empresa con los de períodos anteriores de ella misma y con los de otras empresas.

6. A los subsidios del gobierno a veces se les conoce con otros nombres: ayudas, subvenciones, premios, etcétera.

Subsidios del gobierno

7. Los subsidios del gobierno, incluso los de naturaleza no-monetario considerados a valor justo, no deben reconocerse hasta que haya seguridad de que;

a. La empresa cumplirá con las condiciones que exigen tales subsidios;
y

b. Los subsidios serán recibidos.

8. Un subsidio del gobierno no se reconoce hasta que haya razonable seguridad de que la empresa cumplirá con las condiciones a que está sujeto y, además, de que llegará a recibirlo. La recepción de un subsidio no es, por sí misma, prueba conclusiva de que se han cumplido o se cumplirán las condiciones a que está sujeto.

9. La forma específica en que se recibe un subsidio no afecta el método adoptado para darle tratamiento contable. Por consiguiente, un subsidio se contabiliza en la misma forma si se recibe en efectivo o como reducción de una obligación a favor del gobierno.

10. Un préstamo recibido del gobierno y susceptible de condonación se trata como subsidio del gobierno cuando hay seguridad razonable de que

la empresa reunirá las condiciones para obtener la condonación del préstamo.

11. Una vez reconocida como subsidio del gobierno, cualquier contingencia relacionada con él se trata según la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 4, Contingencias y Sucesos que Ocurren Después de la Fecha del Balance.

12. Los subsidios del gobierno deben reconocerse como ingresos sobre una base sistemática a lo largo de los períodos necesarios para compensarlos con los costos relacionados. Lo recibido en concepto de tales subsidios no será acreditado directamente a patrimonio neto.

13. Dos enfoques amplios pueden encontrarse respecto al tratamiento contable de los subsidios del gobierno: el enfoque desde el punto de vista del capital, según el cual la asistencia recibida se acredita directamente al patrimonio de los accionistas, y el enfoque desde el punto de vista de los resultados, según el cual la asistencia recibida se lleva a resultados a lo largo de un período o de varios.

14. Quienes están a favor del enfoque desde el punto de vista del capital argumentan como sigue:

- a. Los subsidios del gobierno son mecanismos de financiación y en el balance general deben tratarse como tales y no pasarse al estado de resultados para compensar las partidas de los gastos que financian. Como quiera que no se espera hacer pago alguno de devolución, deben acreditarse directamente al patrimonio de los accionistas; y
- b. Es inapropiado reconocer los subsidios del gobierno en el estado de resultados puesto que son algo que no se ha ganado sino un incentivo proporcionado por el gobierno sin costo alguno para la empresa.

15. Los argumentos a favor del punto de vista de los resultados son como siguen:

- a. Puesto que los subsidios del gobierno son cantidades recibidas de fuentes que no son los accionistas, no deben acreditarse directamente al patrimonio de éstos sino que deben reconocerse en el estado de resultados de los períodos apropiados.
- b. Los subsidios del gobierno rara vez son realmente gratuitos. La empresa los gana por medio del cumplimiento de las condiciones que le imponen y de la satisfacción de las obligaciones del caso. Por consiguiente deben llevarse a resultados y concordarse o compararse con los costos que el subsidio trata de compensar.
- c. Puesto que el impuesto a la renta y otros impuestos son cargos que se hacen a resultados, es lógico que los subsidios del gobierno sean acreditados a resultados, puesto que son una prolongación de las políticas tributarias.

16. Es fundamental para el enfoque desde el punto de vista de lo resultados que los subsidios del gobierno sean reconocidos en el estado de resultados, según determinada base sistemática y racional, a lo largo de los períodos necesarios para emparejarlos o concordarlos con los costos del caso. El reconocimiento como resultado, que se dé a los subsidios del gobierno considerándolos simplemente como sumas recibidas no está de acuerdo con el postulado contable de lo devengado (ver Norma Ecuatoriana de Contabilidad 1, Presentación de Estados Financieros) y sería aceptable sólo si no existiera una base para imputar un subsidio a períodos distintos del período en que fue recibido.

17. En muchos casos, los períodos a lo largo de los cuales una empresa reconoce los costos o gastos relacionados con un subsidio del gobierno son fácilmente determinables y, por lo mismo, los subsidios que se reciben en reconocimiento de gastos específicos se llevan a resultados en el mismo período que los gastos pertinentes. Similarmente los subsidios

relacionados con bienes depreciables usualmente se imputan a resultados a lo largo de los períodos en que se carga a resultados, en la proporción que corresponda, la depreciación de dichos bienes.

18. Los subsidios relacionados con bienes no depreciables pueden también requerir el cumplimiento de ciertas obligaciones, caso en el cual se amortizarán contra resultados a lo largo de los períodos que soportan el costo de satisfacer dichas obligaciones. Ejemplo: es posible que el subsidio de un terreno esté condicionado a que en el se construya un edificio, caso en el cual puede ser apropiado amortizarlo contra resultados a lo largo de la vida del edificio.

19. A veces los subsidios se reciben como parte de un paquete de asistencias tributarias o financieras que están sujetas a una serie de condiciones. En estos casos es necesario poner mucho cuidado al identificar las condiciones que dan lugar a los costos y gastos que determinan los períodos a lo largo de los cuales se ganará el subsidio. Puede ser apropiado imputar parte de un subsidio según determinada base y parte según otra.

20. Un subsidio del gobierno, a recibir como compensación por gastos o pérdidas ya ocurridas, o con el propósito de dar apoyo financiero inmediato a la empresa, sin que ésta tenga que hacer otros desembolsos, debe reconocerse en el Estado de Resultados del período en que debe recibirse y, si es apropiado, como partida extraordinaria según lo establece la NEC 5, Utilidad o Périda Neta por el Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables).

21. En ciertas circunstancias se puede otorgar un subsidio del gobierno, más que como incentivo para hacer determinado desembolso, para prestar apoyo financiero inmediato a una empresa. Esta clase de subsidios pueden estar reducidos a una sola empresa, y por lo mismo, no estar disponibles para toda una clase de beneficiarios. Estas circunstancias pueden justificar llevar el subsidio (como partida extraordinaria, si es apropiado) a resultados en el período en que la

empresa reúna los requisitos para recibirlo. Además, se debe hacer la revelación respectiva para tener la seguridad de que el efecto se entienda con toda claridad.

22. Es posible que una empresa pueda llegar a tener derecho a recibir un subsidio del gobierno como compensación por gastos o pérdidas en que ha incurrido en un período contable anterior. Un subsidio de esta clase se reconoce en el estado de resultados del período en que se llega a tener el derecho a recibirlo y, si es apropiado, como partida extraordinaria. Además, se debe hacer la revelación respectiva para tener la seguridad de que el efecto se entienda con toda claridad.

Subsidios no-monetarios del gobierno

23. Un subsidio del gobierno puede tener la forma de una transferencia de un activo no monetario como un terreno y otros recursos para el uso de la empresa. En estas circunstancias, es usual determinar el valor justo de cada activo no monetario y contabilizar tanto el activo como el subsidio por el correspondiente valor justo. Un tratamiento alternativo que a veces se sigue, es registrar tanto el activo como el subsidio por montos simbólicos.

Presentación de subsidios relacionados con activos

24. Los subsidios gubernamentales relacionados con activos, incluso los de naturaleza no monetaria considerados a valor justo, deben presentarse en el balance general haciendo que figuren como ingresos diferidos o deduciéndolos del valor de los activos con los que se relacionan.

25. En cuanto a la presentación, en los estados financieros de subsidios (o de las partes proporcionales de subsidios) que tienen relación con activos, hay dos métodos que se consideran alternativas aceptables.

26. Uno de ellos presenta los subsidios como ingresos diferidos que se reconocen como ingresos de los diferentes períodos sobre bases sistemáticas y racionales, a lo largo de la vida útil de los correspondientes activos.

27. El otro método deduce el subsidio del valor por el que se ha contabilizado el activo correspondiente. El subsidio se reconoce en el estado de resultados, a lo largo de la vida útil de los activos, por medio de un cargo reducido de depreciación.

28. La adquisición de activos y la recepción de subsidios relacionados con ellos, pueden originar importantes movimientos en los flujos de efectivo de la empresa. Por esta razón y en orden de mostrar la inversión bruta en activos, tales movimientos se presentan con frecuencia como partidas separadas en el estado de flujo de efectivo, con independencia de si los subsidios se deducen o no de los activos con los que se relacionan, a efectos de su presentación en el balance general.

Tratamiento de los subsidios relacionados con ingresos

29. Los subsidios relacionados con los ingresos se presentan a veces como un ingreso más en la cuenta de resultados, ya sea como rubro separado o bajo denominaciones generales tales como "Otros ingresos"; alternativamente, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan.

30. Los que defienden el primer método argumentan que resulta inapropiado compensar ingresos y gastos y que la separación de los subsidios y los gastos correspondientes facilita la comparación con otros gastos no afectados por los subsidios. En favor del segundo método se argumenta que las empresas no habrían incurrido en los gastos en cuestión de no contar con los subsidios, y, por tanto, la presentación puede resultar equívoca si no se hace compensando gastos y subsidios.

31. Uno y otro método se consideran aceptables para el tratamiento de los subsidios relacionados con los ingresos. Para la adecuada comprensión de los estados financieros, puede ser necesario revelar la existencia de los subsidios. Además, normalmente es adecuado y conveniente revelar el efecto que los subsidios tienen sobre cualquier partida de ingresos o gastos, en los que se requiera presentación separada.

Devolución de subsidios del gobierno.

32. Todo subsidio que se convierta en reembolsable debe tratarse contablemente como revisión de una estimación contable (véase la NEC 5, Utilidad o Pérdida Neta por el Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). La devolución de un subsidio relacionado con los ingresos, debe tener como contrapartida, en primer lugar, cualquier ingreso diferido anotado en relación con el subsidio. En la medida que el reembolso supere la cuantía del citado ingreso diferido, o si éste no existe, la contrapartida del reembolso será un cargo inmediato a resultados. La devolución de un subsidio relacionado con activos ha de registrarse teniendo como contrapartida un aumento del valor en libros del activo correspondiente, o reduciendo el saldo de la partida de ingresos diferidos por el importe de la cuantía a reembolsar. La depreciación o amortización acumulada que pudiera haber sido cargada adicionalmente hasta la fecha, en ausencia del subsidio, se debe cargar inmediatamente a resultados.

33. Las circunstancias que han dado lugar al reembolso de subsidios relacionados con activos, pueden exigir la consideración de posibles deterioros en los nuevos valores en libros de los activos, una vez realizadas las devoluciones.

Asistencia gubernamental

34. Si bien excluidas de la definición de subsidios del gobierno, en el párrafo 3 de esta Norma, existen ciertas modalidades de ayudas gubernamentales a las que no se les puede asignar razonablemente un valor, y otras en forma de transacciones con el gobierno que no pueden ser distinguidas de las operaciones comerciales normales de la empresa.

35. Ejemplos de ayudas gubernamentales que no pueden valorarse razonablemente son los servicios de asistencia técnica o comercial, y la ayuda gubernamental, que no puede ser distinguida de las operaciones comerciales normales de la empresa, es toda política de aprovisionamientos inducida por el sector público, que sea la causa directa de una parte de las ventas de la entidad. La existencia de beneficios en tales casos puede ser incuestionable, pero cualquier intento para separar las actividades comerciales de la ayuda gubernamental podría resultar arbitrario.

36. Las peculiaridades del beneficio, en los anteriores ejemplos, pueden requerir revelar información acerca de la naturaleza, alcance y duración de las ayudas gubernamentales, si ello fuera necesario, en orden a la correcta comprensión de los estados financieros.

37. Los préstamos a tipos de interés bajo o nulo son formas de ayudas gubernamentales, pero los beneficios económicos procedentes de los mismos no se cuantifican mediante la imputación de intereses.

38. Para la presente Norma, las ayudas gubernamentales procedentes del sector público no incluyen el suministro de infraestructura para mejora de la red de comunicación y transporte, ni la provisión de mejores medios como, por ejemplo, el riego o una red de acequias, siempre que tales facilidades estén disponibles corrientemente para provecho de toda la comunidad local.

Revelaciones

39. *Debe revelarse información sobre los siguientes temas:*

- (a) *Las políticas contables adoptadas en relación con los subsidios 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 empresas; y*
- (c) *Las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan contabilizado.*

Disposiciones Transitorias

40. *Toda empresa 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 NEC 5, Utilidad o Pérdida Neta por el Período, Errores Fundamentales y cambios en las Políticas de Contables; o bien*
 - (ii) *aplicar las disposiciones contenidas en la Norma solamente a los subsidios o partes de subsidios a recibir o reembolsar después de la fecha de vigencia en vigor de la misma.*

Fecha de vigencia

41. Esta Norma Ecuatoriana de Contabilidad entra en vigor para los estados financieros que correspondan a períodos que se inician el o después del 1o. de enero del 2001. Se estimula su aplicación previa.

RESTITUCION DE DERECHOS ADUANEROS (DRAWBACK)

Actualmente, en el Ecuador un caso de ayuda gubernamental donde el gobierno orienta a proporcionar un beneficio económico que es exclusivo para algunas empresas, viene a ser el régimen arancelario de fomento denominado drawback.

Drawback.– Es un régimen arancelario para el fomento de las exportaciones, que permite que cualquier componente que ha sido importado pagando los derechos de aduana y se incorpore a un producto exportado, tenga derecho a la devolución de los impuestos que pagó al ser nacionalizado, aún cuando el importador no sea el mismo que el exportador, con el fin de eliminar la repercusión que los derechos arancelarios suponen al costo de los productos exportables, y así hacer que los precios en el mercado internacional de estos productos sean más competitivos, y que constituyan una herramienta eficaz que responda al principio que no es posible exportar impuestos.

Este régimen se encuentra regulado por el Decreto N° 1494 publicado en el Registro Oficial N° 337 del 11 de junio de 1998, que dinamiza y agiliza el procedimiento para la devolución condicionada de tributos (Drawback).

El titular de este beneficio es el exportador que ha incorporado en sus productos insumos o materias primas importadas y que haya cumplido con pagar los derechos e impuestos de importación, aún cuando el importador no sea el mismo que el exportador.

El drawback permite las transacciones de la mercadería importada. No ofrece dificultades el hecho que la mercancía haya sido importada por una empresa distinta a la exportadora, debido a que los derechos que se van a

devolver al exportador ya fueron pagados en su oportunidad, por el importador, y éste ya los traslado a la empresa exportadora.

Los beneficios del régimen deben asegurar a la administración aduanera la validez de su petición del drawback, y se debe exigir que lleve un control contable. La información que puede ayudar a las autoridades aduaneras a verificar la procedencia del beneficio es:

- a. Información relativa al beneficiario.
- b. Información relativa al despacho inicial a consumo de las mercancías.
- c. Información de los derechos e impuestos de importación que se hayan pagado.
- d. Información relativa a la naturaleza arancelaria de las mercancías y su cantidad.
- e. Información relativa a la utilización, elaboración o transformación a que se hayan sometido las mercancías.
- f. Información a las condiciones de la exportación.

Pago a devolución.– La devolución de estos derechos de importación se efectúa bajo sistemas de fijar la cuantía del dinero a devolver, los cuales son:

- a) Señalar que se devolverán los mismos derechos que se percibieron a la importación, detallando una relación entre una cantidad de mercancía de importación y una unidad del producto exportador (Sistema ad Valorem). En este sistema se calcula el beneficio conociendo el valor de la mercancía y el derecho devengado por el certificado de importación, calculándose posteriormente el descuento a los subproductos.
- b) Fijar una cantidad determinada en dinero para cada unidad de producto exportado (sistema específico), que presentaría problemas en caso que la mercancía importada admita calidades diversas con precios distintos, en estos casos se discriminaría a favor de la

exportación del producto de baja calidad obteniendo con mercancía de importación de precio bajo, pues se devuelve más de lo que se pagó y en contra de la exportación de alta calidad y más valor obtenido con mercancía de importación de precio elevado, por tanto se devuelve menos de lo que se pagó.

Para las empresas que realizan exportaciones esporádicas, irregulares o variables el drawback es un mecanismo eficaz. Los regímenes devolutivos tienen desventajas cuando existe un alto índice de inflación, la devolución de los impuestos no correspondería al valor real de lo efectivamente pagado, y se tendría que agregar el valor de los intereses devengados entre el momento efectivo del pago y el de la devolución.

Definiciones

Para efectos de la restitución de las deudas arancelarias se entiende por:

a) Empresa Productiva Exportadora

Aquella empresa constituida en el país que importe, o haya importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o constituidas en el bien exportado.

b) Insumo

Incluye la materia prima, insumos, productos intermedios, partes y piezas.

c) Materia Prima

Es toda sustancia, elemento o materia necesaria para obtener un producto, incluido aquellas que se consumen o intervienen directamente en el proceso de producción o manufactura o sirven para conservar el producto de exportación. Se consideran necesarios para la conservación y transporte del producto exportado.

d) Producto intermedio

Aquellos elementos que se requieren de procesos posteriores para adquirir la forma final en que serán incorporados al producto exportado.

e) Pieza

Aquella unidad previamente manufacturada cuya última división física produzca su utilización para la finalidad a la que estaba destinada.

f) Partes

El conjunto de combinación de piezas unidas por cualquier procedimiento de sujeción, destinado a constituir una unidad superior.

g) Residuos, subproductos o desperdicios con o sin valor comercial

Aquellos restos o residuos no aprovechables que resultan del proceso de producción, los que para este efecto se consideran incorporados o consumidos en el bien exportado.