

Tenga en cuenta que este documento ha sido traducido automáticamente del inglés original.

Lamentamos cualquier error.

# Grupo Consultivo de Profesionales

## Documento temático

PUNTO DEL ORDEN DEL DÍA: PAGED08- 02

14 de diciembre de 2022 - En línea

### Gastos de subvención

Resumen	En este documento se esbozan algunas de las cuestiones conceptuales clave para el desarrollo del INPAG en relación con los Gastos de Subvenciones y se recaban las opiniones del GAP sobre las consideraciones prácticas para las OSAL asociadas a ellos.
Propósito/Objetivo del documento	Proporcionar a los miembros del GAP una visión general de la base conceptual para el reconocimiento y la medición de los gastos de subvenciones. Dar a los miembros del GAP la oportunidad de asesorar sobre las consideraciones prácticas identificadas hasta la fecha y destacar cualquier área adicional sobre la que se requieran orientaciones.
Otros elementos de apoyo	Ninguno
Preparado por	Philip Trotter
Acciones para esta reunión	Asesorar sobre: <ul style="list-style-type: none"> <li>• la terminología propuesta para el reconocimiento de los gastos de subvención;</li> <li>• los problemas prácticos a los que pueden enfrentarse las ONL al aplicar el enfoque conceptual en diversas situaciones;</li> <li>• las orientaciones adicionales de reconocimiento y medición que puedan ser necesarias; y</li> </ul>



**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING**  
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

- los problemas prácticos a los que pueden enfrentarse las OSAL a la hora de cumplir con los requisitos de divulgación, y cualquier divulgación adicional necesaria.

# Grupo Consultivo de Profesionales

## Gastos de subvención

### 1. Propuestas y respuestas al documento de consulta

- 1.1 El reconocimiento y la valoración de los gastos de las subvenciones se identificó como un problema específico de las organizaciones sin ánimo de lucro y en el documento de consulta se destacaron una serie de retos en materia de información financiera. Entre ellos, que plantea dificultades porque no siempre está claro qué se ha prometido a un beneficiario de una subvención y qué compromisos se han creado, y que puede ser necesario un juicio significativo para determinar cuándo debe reconocerse un gasto por subvención. En la actualidad, las normas internacionales de contabilidad no contemplan explícitamente los gastos por subvenciones.
- 1.2 El documento de consulta proponía dos tratamientos alternativos de la información financiera para elaborar orientaciones sobre la contabilización de los gastos de subvenciones. Éstas eran:
  - **Alternativa 1**, basada en el marco internacional utilizado como base para el INPAG (que ahora se ha determinado que es la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*) con orientaciones adicionales para ayudar a las OSAL en cuestiones específicas de las OSAL. Esto incluiría información adicional recomendada; y
  - **Alternativa 2**, que se basa en la alternativa 1 pero exige que se incorporen los principios que se proponen en la NICSP ED 72 *Gastos de transferencia* (en lo sucesivo, NICSP ED 72). La incorporación de estos principios proporcionaría orientaciones adicionales sobre las subvenciones con obligaciones de resultados y los acuerdos plurianuales.
- 1.3 En la reunión TAG ED 08, los miembros del TAG debatieron el resumen de las respuestas a la sección de gastos de subvenciones del documento de consulta (véanse en el apéndice las respuestas detalladas a las cuestiones importantes que deben comentarse). Entre los comentarios específicos de los consultados figuraba la necesidad de reconocer que algunas subvenciones pueden concederse en especie, que la coherencia con la contabilidad de ingresos era importante, que los acuerdos de subvención debían distinguirse de los

acuerdos de contratación y que las condiciones no relacionadas con el rendimiento, como las condiciones temporales, eran importantes.

- 1.4 Se informó al GAT de que la alternativa 2 recibió el mayor apoyo por parte de quienes respondieron al documento de consulta. A la luz de las respuestas, el GAT acordó que la Secretaría elaborase orientaciones sobre la información financiera relativa a los gastos de subvenciones para las OSAL basadas en los principios contenidos en la ED72 del IPSASB.

## 2. Propuesta de enfoque conceptual de los gastos de subvención basado en IPSAS ED 72

- 2.1 Desde que se elaboró la NICSP ED 72, el IPSASB ha introducido una serie de cambios en sus propuestas, principalmente para simplificar los requisitos y garantizar la coherencia terminológica con sus propuestas concurrentes sobre ingresos.
- 2.2 Se ha desarrollado una propuesta de enfoque conceptual para los gastos de subvenciones basada en las últimas propuestas del IPSASB, que a su vez se basan en la IPSAS ED 72, y se debatirá con el GAT en su reunión de enero de 2023. A continuación se presenta un resumen de alto nivel de este enfoque.

### *¿Qué es un gasto de subvención?*

- 2.3 Un **gasto de subvención** es un gasto derivado de una transacción en la que una **OSAL que concede una subvención** presta asistencia a un **beneficiario de la subvención** (que puede ser una entidad o un particular) mediante la transferencia de efectivo o un servicio, bien u otro activo a dicho **beneficiario** sin recibir directamente a cambio ningún efectivo, servicio, bien u otro activo.

### *¿Qué es un acuerdo vinculante de subvención?*

- 2.4 A menudo, pero no siempre, los **gastos de subvención se** derivan de acuerdos de subvención **vinculantes**. Se trata de acuerdos de subvención que confieren tanto derechos como obligaciones, exigibles por medios legales o equivalentes, a las partes del acuerdo de subvención. Aunque lo normal es que se trate de un acuerdo de subvención por escrito, también puede surgir de un acuerdo verbal o estar implícito en las prácticas habituales de una OSAL o de un sector.

### *Gastos de subvención cuando no existe un convenio de subvención vinculante*

- 2.5 En ausencia de un **acuerdo vinculante de subvención**, la **OSAL que concede la subvención** puede reconocer **gastos de subvención** bien porque (i) exista una obligación implícita o legal de transferir recursos que dé lugar al reconocimiento

de una provisión, bien porque (ii) la **OSAL que concede la subvención** deje de controlar de otro modo los recursos económicos transfiriéndolos al **beneficiario de la subvención**, por ejemplo efectuando un pago en efectivo o transfiriendo un activo.

*Gastos de subvención cuando exista un convenio de subvención vinculante*

- 2.6 Cuando existe un **acuerdo de subvención vinculante**, la **OSAL que concede la subvención** deberá identificar cada uno de los derechos del acuerdo que el **beneficiario de la subvención** debe satisfacer y determinar qué parte de la subvención está asociada a cada uno de estos **derechos**. De este modo se asignará la **contraprestación del pago de la subvención**. Para el beneficiario de la subvención, esto creará una **obligación de cumplimiento**.
- 2.7 La **OSAL que concede la subvención** reconocerá un **gasto de subvención** cuando **se extinga** un derecho a la satisfacción de la subvención, es decir, cuando se haya cumplido la obligación prevista en el convenio. Se valorará por el importe de la **contraprestación del pago de la subvención** asignada a ese derecho a la satisfacción de la **subvención**.
- 2.8 Si el **OSAL que concede la subvención** ha transferido recursos al **beneficiario de la subvención antes de** que éste satisfaga sus **obligaciones de cumplimiento**, el **OSAL que concede la subvención** dará de baja los recursos transferidos y reconocerá un activo por pago anticipado de la **subvención**. El **gasto de la subvención** se reconocerá cuando el activo por pago anticipado de la **subvención se dé de baja** porque el beneficiario de la **subvención haya** satisfecho sus **obligaciones de cumplimiento**.
- 2.9 Si el **beneficiario de la subvención** ha satisfecho su **obligación de cumplimiento** antes de que la **OSAL que concede la subvención** transfiera los recursos, ello dará lugar a una obligación de pago de la subvención y al reconocimiento de un pasivo por **pago de la subvención**. El reconocimiento de este pasivo también dará lugar al reconocimiento de un **gasto de subvención**. El pasivo se dará de baja cuando los recursos se transfieran al **beneficiario de la subvención**.

**Pregunta 1:** ¿Tiene el GAP algún comentario sobre la terminología propuesta para el reconocimiento de los gastos de subvenciones? En particular, ¿tiene el GAP algún comentario al respecto?

- Gastos de subvención
- Acuerdo de subvención vinculante

- Contraprestación del pago de la subvención
- Obligación de cumplimiento
- Conceder derechos de satisfacción
- Derecho de satisfacción de subvención extinguido

### 3. Consideraciones prácticas relacionadas con el enfoque conceptual propuesto para las OSAL

3.1 Hay una serie de consideraciones prácticas relacionadas con el enfoque conceptual propuesto para las OSAL sobre las que se solicita la opinión del GAP. Éstas se centran principalmente en la forma en que las OSAL aplicarán las orientaciones en diversas situaciones. A continuación se destacan las que se contemplan en el proyecto de directrices. Se invita a los miembros del GAP a considerar cualquier implicación práctica a la que puedan enfrentarse los OSAL a la hora de cumplir con las directrices que incluyen estos requisitos.

#### *Consideraciones sobre el agente principal: OSAL que actúan en nombre de otras entidades*

- 3.2 Se acordó con el GAT en su reunión de septiembre de 2022 que la orientación sobre situaciones en las que una OSAL actúa en nombre de otras entidades se integrará en aquellas Secciones en las que se necesite orientación sobre relaciones de agente principal. Una de estas secciones se refiere a los gastos de las subvenciones.
- 3.3 Si la OSAL que concede la subvención controla los recursos económicos que se transfieren al beneficiario de la subvención, será un mandante en la operación y se le aplicarán las orientaciones sobre los gastos de subvención. Este es el caso incluso si los gastos de la subvención se derivan de un acuerdo de subvención vinculante que impone obligaciones a la OSAL que concede la subvención. Si la OSAL que concede la subvención tiene, en última instancia, poder discrecional sobre los importes y el calendario de la operación, la identidad del beneficiario de la subvención y las condiciones en las que se realizará la operación, tiene el control y es un mandante en la operación.
- 3.4 Si no controla los recursos, estará actuando como agente. En este caso, se limitará a transferir efectivo u otros activos a un beneficiario de subvenciones en nombre de otra entidad. En este caso, no reconocerá los gastos de la subvención. En su lugar, sólo reconocerá los costes en los que incurra en la administración del acuerdo de agencia.

### *Contraprestación variable*

- 3.5 La contraprestación del pago de la subvención puede variar por conceptos como incentivos o penalizaciones, o porque la obligación de la OSAL que concede la subvención de proporcionar los recursos dependa de que se produzca o no un acontecimiento futuro. Por ejemplo, el beneficiario de la subvención puede recibir más fondos si satisface sus obligaciones de cumplimiento en un plazo determinado. Esto se conoce como contraprestación variable. Cuando existe una contraprestación variable, ello puede dar lugar a un pasivo de calendario o importe inciertos y, si es probable que exista una obligación presente, la OSAL que concede la subvención deberá estimar el importe de la contraprestación variable y reconocer una provisión y un gasto de subvención.

### *Cambios en la contraprestación del pago de la subvención y/o en el acuerdo vinculante de subvención*

- 3.6 La contraprestación del pago de la subvención puede cambiar porque, por ejemplo, se resuelvan acontecimientos inciertos. Si esto ocurre, la OSAL que concede la subvención puede tener que modificar los importes asignados a un derecho de satisfacción de la subvención que ya se haya satisfecho, lo que exigirá un gasto adicional o la reducción de un gasto. También pueden producirse modificaciones en el acuerdo vinculante de subvención que cambien los derechos y obligaciones. Esto puede dar lugar a un cálculo del gasto acumulado de la subvención que difiera del gasto acumulado de la subvención reconocido anteriormente y requiera un ajuste a través del superávit y el déficit.

### *Derechos y obligaciones relacionados con el rendimiento*

- 3.7 Los acuerdos de subvención vinculantes pueden contener derechos y obligaciones relacionados con el rendimiento, como el pago condicionado a un nivel específico de servicio o que varíe en función de las unidades de producción. Cuando esto da lugar a una contraprestación variable, puede ser necesario reconocer una provisión y el gasto asociado a la subvención.

### *Subvenciones restringidas*

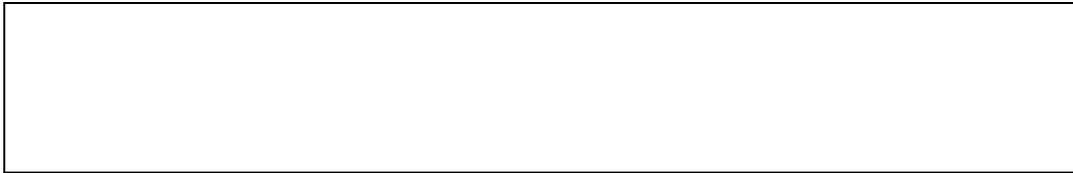
- 3.8 Un acuerdo vinculante de subvención que limite una subvención a una finalidad concreta no crea por sí mismo un derecho u obligación relacionado con el rendimiento, ya que el pago no está condicionado a un nivel específico de servicios o resultados por parte del beneficiario de la subvención.

### *Subvenciones de capital*

- 3.9 Se producirá una subvención de capital cuando, en virtud de un acuerdo vinculante de subvención, una OSAL que concede una subvención transfiera efectivo u otro activo a un beneficiario de la subvención con la especificación de que éste adquiera o construya un activo no financiero que el beneficiario de la subvención controlará posteriormente.
- 3.10 Un OSAL que concede una subvención seguirá el mismo enfoque para reconocer un gasto de subvención por un acuerdo vinculante que implique una subvención de capital que con cualquier otro gasto de subvención. Si el beneficiario de la subvención adquiere el activo no financiero específico, el derecho a la satisfacción de la subvención de la OSAL que concede la subvención se extinguirá cuando se adquiera el activo y la OSAL que concede la subvención reconocerá un gasto de subvención en ese momento. Si el beneficiario de la subvención construye el activo no financiero, el derecho a la satisfacción de la subvención se extinguirá a medida que se construya el activo, reconociéndose un gasto de la subvención por parte de la OSAL que concede la subvención en función de los progresos realizados por el beneficiario de la subvención.
- 3.11 Si el beneficiario de la subvención adquiere o construye el activo antes de la transferencia de recursos de la OSAL que concede la subvención, la OSAL que concede la subvención reconocerá un pasivo por el pago de la subvención y un gasto de subvención por la obligación de transferir recursos. Esto podría ser por el importe total si se adquiere el activo o en función del grado de avance hacia la construcción del activo.

**Pregunta 2:** ¿Qué problemas prácticos considera el GAP que pueden encontrar las OSAL que conceden subvenciones en relación con el reconocimiento y la valoración de un gasto por subvención, por ejemplo en:

- (i) determinar la contraprestación variable, incluso cuando existen derechos y obligaciones relacionados con el rendimiento?
- (ii) ¿se trata de cambios en la contraprestación del pago de la subvención y/o en el acuerdo vinculante de subvención?
- (iii) aplicar los principios de reconocimiento y medición a las subvenciones de capital, en particular determinar cuándo un beneficiario de una subvención ha adquirido un activo o medir el progreso que ha realizado para construir un activo?
- (iv) ¿comprender la diferencia entre restricciones y derechos y obligaciones relacionados con el rendimiento?



*Reclasificación y pérdida de valor de un activo por pago anticipado de subvenciones*

- 3.12 Es posible que el beneficiario de una subvención no pueda o no quiera satisfacer sus obligaciones de cumplimiento en virtud del acuerdo vinculante de subvención después de que la OSAL que concede la subvención haya reconocido un activo por pago anticipado de la subvención. Si la OSAL que concede la subvención tiene un derecho exigible e incondicional a la devolución del efectivo previamente transferido, derivado de las condiciones del acuerdo vinculante de subvención, del ordenamiento jurídico de la jurisdicción o de otras circunstancias, la OSAL que concede la subvención deberá reclasificar el activo por pago anticipado de la subvención como activo financiero y valorarlo como tal. Esto se debe a que la transacción ha pasado de ser un pago anticipado a ser un deudor. Si la OSAL que concede la subvención no tiene un derecho exigible e incondicional al reembolso, deberá evaluar el deterioro del activo por pago anticipado de la subvención.

*Pagos de subvenciones a lo largo de más de un ejercicio presupuestario*

- 3.13 Cuando la contraprestación del pago de la subvención en virtud de un acuerdo vinculante de subvención sea pagadera a lo largo de un periodo superior a un año, el OSAL reconocerá un pasivo por pago de subvención y un gasto de subvención por el importe total de los recursos que deban transferirse en virtud del acuerdo vinculante de subvención para las obligaciones satisfechas por el beneficiario de la subvención.
- 3.14 Cuando los pagos de años posteriores están sujetos a que el beneficiario de la subvención satisfaga obligaciones que aún no se han cumplido, la OSAL puede no reconocer un pasivo por pago de subvención ni un gasto de subvención. Esto dependerá de las condiciones del acuerdo vinculante de subvención para no transferir recursos. Asimismo, si existen condiciones en el acuerdo vinculante de subvención que permanecen bajo el control de la OSAL que concede la subvención y esto le proporciona la discrecionalidad que podría utilizar y que

utilizaría en la práctica para evitar el gasto de la subvención, no deberá reconocerse un pasivo ni un gasto de subvención.

- 3.15 Alternativamente, si no existen condiciones en el acuerdo vinculante de subvención que permitan a la OSAL evitar de forma realista la transferencia de recursos, debe reconocerse un pasivo por pago de subvención y un gasto de subvención por la totalidad de la contraprestación del pago de la subvención, incluso si el pago se producirá a lo largo de varios ejercicios financieros.

### *Obligaciones del beneficiario de la subvención*

- 3.16 Los acuerdos vinculantes en materia de subvenciones pueden contener derechos y obligaciones que escapan al control de la OSAL. Por ejemplo, una transferencia de recursos por parte de una OSAL que concede una subvención puede estar sujeta a que el beneficiario de la subvención encuentre una financiación equivalente. Dado que esta obligación está fuera del control de la OSAL que concede la subvención, sólo tendrá que reconocer un pasivo por pago de subvención y un gasto por subvención si la transferencia de recursos es probable.

**Pregunta 3:** ¿Qué problemas prácticos considera el GAP que pueden encontrar las OSAL que conceden subvenciones a la hora de reconocer y valorar los activos y pasivos relacionados con las subvenciones, por ejemplo en:

- (i) ¿reclasificar y deteriorar los activos de pago anticipado de subvenciones?
- (ii) ¿pagos de subvenciones a lo largo de más de un ejercicio presupuestario?
- (iii) ¿determinar el pasivo relacionado con las obligaciones de los beneficiarios de subvenciones?

**Pregunta 4:** ¿Qué orientaciones adicionales podrían proporcionarse para ayudar a las OSAL a cumplir las orientaciones autorizadas?

## 4. Enfoque de la divulgación

- 4.1 El objetivo de esta sección de las Directrices es que las OSAL que conceden subvenciones revelen información suficiente para que los usuarios de los informes financieros de propósito general puedan comprender la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre que se derivan de los gastos de las

subvenciones. Esto incluirá una descripción de la finalidad de los acuerdos vinculantes de subvención u otros acuerdos que hayan dado lugar al reconocimiento de los gastos de subvención, las condiciones de pago significativas y la naturaleza de los recursos que se han transferido o se transferirán. Se solicita la opinión del GAP sobre la presentación y divulgación de los gastos de subvenciones.

- 4.2 Se propone que las OSAL que conceden subvenciones tengan que revelar información sobre partidas concretas de los estados financieros, cuando sean significativas:

***Gastos de subvención*** - un análisis de los gastos de subvención de acuerdo con los requisitos de clasificación de gastos por determinar.

***Activos por pago anticipado de subvenciones y activos financieros***: información que permita a los usuarios comprender los saldos, así como los juicios significativos y los cambios en los juicios significativos que la OSAL que concede la subvención haya realizado en relación con el reconocimiento de los activos por pago anticipado de subvenciones. El OSAL que concede la subvención también deberá revelar los riesgos e incertidumbres significativos relativos a la realización de los activos por pago anticipado de subvenciones. Dado que el activo por pago anticipado de subvenciones no es un activo financiero con arreglo a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYME*, se estudiará la posibilidad de modificar la Sección 11 *Instrumentos financieros* para crear una categoría específica de activos por pago anticipado de subvenciones que permita aplicar los requisitos de información más amplios de dicha Sección. Cuando el activo por pago anticipado de subvenciones se haya reclasificado como activo financiero, se revelará como instrumento financiero de conformidad con la Sección 11 *Instrumentos financieros*.

***Pasivos y provisiones por pago de subvenciones*** - Si el pasivo por pago de subvenciones es una obligación de transferir efectivo, se revela como un pasivo financiero. Si el pasivo por pago de subvenciones no es una obligación de transferir efectivo, la OSAL deberá revelar la naturaleza de la obligación y los recursos que deberán transferirse para satisfacerla. Al igual que en el caso de los activos por pago anticipado de subvenciones, se estudiará la posibilidad de modificar la sección 11 *Instrumentos financieros* para crear una categoría específica para los pasivos por pago de subvenciones que no sean obligaciones de transferir efectivo. Si la contraprestación variable ha dado lugar al reconocimiento de una provisión, se aplicarán los requisitos de información sobre provisiones.

*Pasivo contingente relativo al pago de subvenciones:* la revelación de la existencia de un compromiso por parte de una OSAL que concede subvenciones para proporcionar financiación de subvenciones que no se reconoce como pasivo o provisión relativa al pago de subvenciones porque la transferencia de recursos es posible pero no probable.

*Consideraciones sobre el agente principal:* la información requerida incluirá:

- (i) un análisis de los fondos recibidos y pagados por la OSAL en calidad de agente;
- (ii) detalles de los saldos mantenidos como agente en la fecha del informe;
- (iii) el nombre y los objetivos de la entidad en cuyo nombre se mantienen los saldos y por qué la OSAL actúa como agente en su nombre;
- (iv) detalles de los saldos pendientes entre los miembros del consorcio participantes de los que el OSAL sea administrativamente responsable;
- (v) en caso de que los fondos se hayan mantenido en calidad de agente de partes vinculadas, el OSAL debe hacer las declaraciones requeridas para las partes vinculadas; y
- (vi) detalles de los acuerdos para la custodia segura y la segregación de fondos y otros activos de los activos propios de la OSAL.

Fondos con restricciones: cuando los gastos, ingresos, activos y pasivos reconocidos se refieran a una transacción financiada por un proveedor de recursos que haya restringido los recursos financieros proporcionados para que se destinen a ese fin o actividad específicos, deberán revelarse de conformidad con los requisitos de los fondos con restricciones.

**Pregunta 5** ¿Tiene el GAP alguna opinión sobre (i) los problemas prácticos a los que pueden enfrentarse los OSAL a la hora de cumplir con los requisitos de información y (ii) la información que puede ser útil para los usuarios de los informes financieros generales?

Diciembre de 2022

## Apéndice: Respuestas detalladas a cuestiones específicas

Pregunta	Respuesta	Número	%	% de respuestas
<b>SMC 4(a)</b> ¿Está de acuerdo con la descripción de la cuestión 4: Gastos de subvención? En caso negativo, ¿por qué?	De acuerdo	29	42%	88%
	En desacuerdo	2	3%	6%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	2	3%	6%
	<i>Sin respuesta</i>	36	52%	
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>SMC 4(b)</b> ¿Está de acuerdo en que la lista de tratamientos alternativos que deberían considerarse para la cuestión 4 es exhaustiva? En caso negativo, describa las alternativas adicionales que propone y explique por qué deberían tenerse en cuenta.	De acuerdo	26	38%	90%
	En desacuerdo	2	3%	7%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1%	3%
	<i>Sin respuesta</i>	40	58%	



**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING**  
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Pregunta	Respuesta	Número	%	% de respuestas
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>SMC 4(c)</b> ¿Está de acuerdo con las ventajas e inconvenientes expuestos para cada tratamiento contable alternativo de la cuestión 4? Si no está de acuerdo, exponga los cambios que propone y por qué deberían introducirse.	De acuerdo	26	38%	90%
	En desacuerdo	2	3%	7%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1%	3%
	<i>Sin respuesta</i>	<i>40</i>	<i>58%</i>	
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>SMC 4(d)</b> Por favor, identifique el tratamiento alternativo que prefiere para la cuestión 4, y las razones de su opinión.	Alternativa 1	8	12%	33%
	Alternativa 2	15	22%	63%
	Sin preferencia	1	1%	4%
	<i>Sin respuesta</i>	<i>45</i>	<i>65%</i>	
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>



**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING**  
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS