

Este documento ha sido descargado de:  
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión  
Pública *del* Conocimiento  
Académico y Científico**

**<http://nulan.mdp.edu.ar>**



FACULTAD *de* CIENCIAS  
ECONÓMICAS *y* SOCIALES



**FACES**



UNIVERSIDAD NACIONAL  
DE MAR DEL PLATA

# Revista FACES

## *DIRECTOR*

Esp. Mónica Mabel Biasone  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad Nacional de Mar del Plata.  
Argentina

## *COMITÉ EDITORIAL*

Patricia Alegre  
Mariana Foutel  
Elsa M. Rodríguez  
Gustavo Rondi  
Cristian Merlino Santesteban  
Patricia Santo Mauro

## *SECRETARIA COMITÉ EDITORIAL*

Susana E. Wilches

## *REVISIÓN DE VERSIONES EN INGLÉS*

Alicia Streitenberger

## *CORRECCIÓN DE ESTILO*

Prof. Analía Carrizo

## *DIAGRAMACIÓN Y ARMADO*

Mundo Impresos,  
mundoimpresos@gmail.com

---

***Los artículos científicos fueron sometidos a referato externo.***

## ***Registrada en:***

Latindex  
Dialnet  
ASFA (Aquatic Sciences and Fisheries Abstracts)

ISSN 0328-4050  
ISSN En Línea 1852-6535

FACES, creada en 1995, es una publicación de periodicidad semestral editada por la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Nacional de Mar del Plata. La revista publica colaboraciones relacionadas con la investigación y el desarrollo de las ciencias económicas y sociales.

Las opiniones expresadas en los trabajos son de exclusiva responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan los puntos de vista de la Institución

**Versión a texto completo en Portal Nulan. FCEyS UNMdP**  
<http://nulan.mdp.edu.ar>

## **Correspondencia y remisión de trabajos**

FACES  
FCEyS. UNMdP  
CC 462. B7600 Mar del Plata, Argentina  
[faces@eco.mdp.edu.ar](mailto:faces@eco.mdp.edu.ar)  
[facesmdp@gmail.com](mailto:facesmdp@gmail.com)

## **Canje**

Centro de Documentación  
FCEyS. UNMdP  
CC 462. B7600 Mar del Plata, Argentina  
[cendocu@mdp.edu.ar](mailto:cendocu@mdp.edu.ar)  
<http://eco.mdp.edu.ar/cendocu>

Se permite la reproducción total o parcial de los trabajos mencionando la fuente y sin alterar su contenido. Se requiere la autorización de los editores para otros usos.

## **Propuestas para la contabilización de subvenciones en empresas que no aplican NIIF**

### *Proposals for grants accounting for companies that do not apply IFRS*

Gustavo R. Rondi, María del Carmen Casal  
Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales;  
Grupo Investigaciones Contables (GIC)  
gustavorondi@gmail.com . carmencasal2010@gmail.com

#### **Resumen**

La normativa internacional aborda el tema del tratamiento contable de las subvenciones mediante la NIC 20. En nuestro país un gran número de empresas, en su gran mayoría PYMES, se encuentran beneficiadas por diferentes programas de subsidios y no aplican NIIF ni NIIF para PYMES. Es por esto, necesario definir qué normas le son aplicables para reconocer contablemente los efectos de estos beneficios.

Consideramos que las normas nacionales contienen pautas generales para el reconocimiento contable de las subvenciones, sin necesidad de recurrir supletoriamente a la normativa internacional. Sin embargo, entendemos, en función de la especificidad del tema abordado, que deberían incorporarse a las normas vigentes disposiciones que concretamente regulen el reconocimiento de los resultados generados por las subvenciones, fijen criterios claros de medición de los activos vinculados y definan cuestiones de exposición.

**Palabras clave:** Subvenciones, reconocimiento de resultados, subvenciones vinculadas con activos, subvenciones vinculadas con ingresos.

#### **Abstract**

*International regulations address the issue of the accounting treatment of grants by IAS 20. In our country a large number of companies, mostly SMEs are benefiting from various grant programs and do not apply IFRS or IFRS for SMEs. This is why it is necessary to define what rules apply to recognize accounting effects of these benefits.*

*We believe that national standards contain guidelines for the accounting recognition of subsidies, without resorting to international standards. However, we understand, due to the specificity of the topic discussed, that specific standards should be incorporated to the local standard body to the recognition of benefits generated by these grants, set clear criteria for measuring related assets and define issues of exposure.*

**Keywords:** Grants, income recognition, grants related to assets, income related subsidies.

## 1. Introducción

Existen actualmente en nuestro país numerosos programas que ponen a disposición de las empresas la más variada gama de subvenciones, muchas de ellas destinadas exclusivamente a las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Por ello, es necesario precisar los criterios mediante los cuales se deben registrar contablemente las implicancias que en el patrimonio del ente y en la medición de sus resultados, se generen como consecuencia de estos beneficios.

La inmensa mayoría de las empresas que desarrollan su actividad en la Argentina, no son entidades que estén obligadas a aplicar Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) completas, emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB), ni tampoco han optado por hacerlo; inclusive, aun pudiendo ser definidas como PYME, la mayoría tampoco ha optado por aplicar la NIIF para las PYMES.

Las empresas nacionales se rigen por el empleo de normas locales elaboradas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Al respecto, no existe ninguna disposición específica que aborde el tema en cuestión ni ninguna referencia concreta en las normas de carácter general. Siendo que es uno de los sucesos no previstos por la Resolución Técnica (RT) 17 de la FACPCE, cabe preguntarse si los asuntos de contabilización y exposición sobre este tema pueden ser resueltos mediante la aplicación de las normas generales de la misma RT 17 y/o por los conceptos de la RT 16.

Este trabajo tiene por objetivo, por un lado, analizar sintéticamente las distintas alternativas de contabilización y exposición definidas por la normativa internacional y por el otro, presentar soluciones viables, que proponemos sean adoptadas, en virtud de la aplicación de las normas nacionales, a las cuales deben sujetarse la mayoría de las empresas beneficiadas por los diferentes programas de subvenciones vigentes.

## 2. Concepto y propósito de las subvenciones

Las normas contables internacionales, que regulan el tratamiento a dispensar a las subvenciones del gobierno mediante la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 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” (IASB, párrafo 3).

La Ley General de Subvenciones española (Ley 38/2003), entiende por subvención a toda disposición dineraria realizada por la administración pública a favor de personas públicas o privadas, en la medida en que se cumplan los siguientes requisitos:

- La entrega sea realizada sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- La entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular -ya realizados o por desarrollar- o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- El proyecto, acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública, interés social o promoción de una finalidad pública.

Por lo tanto, cabe recalcar las siguientes características a los fines de definir las subvenciones:

- Son beneficios o ayudas otorgados por gobiernos, agencias gubernamentales o entes similares.
- Tienen forma de **transferencia de recursos** a una entidad, como recompensa por el cumplimiento de ciertas condiciones relacionadas con su actividad de operación.

Este tipo de intervenciones del Estado en la actividad económica, implica una consecuencia inmediata y concreta, que es la del beneficio que le reporta la subvención a la entidad alcanzada. Pero en realidad, las subvenciones son un instrumento para el logro de propósitos más amplios y abarcativos de la sociedad en su conjunto. Es así que se definen beneficios tendientes a fomentar determinada actividad económica, promover el empleo, el desarrollo tecnológico o la implementación de planes de capacitación del personal, impulsar la radicación de industrias en determinadas zonas geográficas, alentar la certificación de normas de calidad, etcétera. Estos son los verdaderos propósitos de los beneficios definidos y los que conforman su razón de ser.

### **3. Cuestiones contables preliminares y esquema normativo vigente**

El hecho de recibir ayudas gubernamentales incide en la toma de

decisiones empresariales, generando, en algunos casos inversiones o promoviendo el desarrollo de actividades que de otra manera no se hubieran realizado.

Estas decisiones pueden tener efectos significativos en el patrimonio y resultados de un ente; como tales, deberán ser reconocidas en la información que se brinda en los estados contables.

Las normas contables internacionales definen pautas para contabilizar los efectos de las subvenciones a través de la NIC 20, "Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales". Las subvenciones vinculadas con activos biológicos se consideran en la NIC 41, "Agricultura". En la NIC 38, "Activos intangibles" se aborda el tratamiento de intangibles adquiridos mediante subvenciones del gobierno. Por su parte, la NIIF para las PYMES establece el tratamiento contable de las subvenciones en su sección 24.

Las normas profesionales nacionales no tratan el tema en forma específica. En consecuencia, se debe recurrir a las disposiciones de la RT 17, la cual en su segunda parte, sección 9, define las pautas para resolver las cuestiones de medición no previstas en la sección 5 (Medición contable en particular), estableciendo que las mismas serán resueltas por quienes tienen la responsabilidad legal por la emisión de los estados contables aplicando para la formación de su juicio las normas, reglas o conceptos que la misma norma detalla y según el siguiente orden de prioridad:

- a ) requerimientos de la misma norma y otras normas contables emanadas de la FACPCE que traten temas similares (excepto las contenidas en la segunda parte de la RT 26 y en la NIIF para las PYMES);
- b ) reglas de la sección 4 (Medición contable en general) de la RT 17;
- c ) conceptos incluidos en la segunda parte de la RT 16.

Si la cuestión no prevista no puede resolverse mediante la aplicación de las pautas anteriormente indicadas, la dirección del ente podrá recurrir, en orden descendente, a las siguientes fuentes supletorias, con la condición de que no entren en conflicto con las fuentes señaladas precedentemente y hasta tanto la FACPCE emita una norma que cubra la cuestión de medición involucrada:

- a) las reglas o principios contenidos en las NIIF;
- b) los pronunciamientos más recientes de otros emisores que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, las prácticas aceptadas en los diferentes ramos o industrias y la doctrina

contable; sin un orden preestablecido.

En definitiva, y en relación al tema abordado, la situación normativa vigente en nuestro país responde al siguiente esquema:

<b>Tipo de ente</b>	<b>Normativa aplicable</b>
Entes que apliquen NIIF (por estar alcanzados por RT 26 o por opción)	NIC 20 NIC 38 -NIC 41
PYMES que apliquen NIIF para las PYMES (por opción)	NIIF para las PYMES sección 24
Otros entes	NCP de la FACPCE: RT 8 - 9 - 11 - 16 - 17

Por ello, es necesario analizar si las normas contables profesionales emitidas a la fecha son suficientes para resolver la contabilización de los distintos casos de subvenciones que se puedan presentar o si se debe recurrir supletoriamente a las normas internacionales.

A modo de referencia o antecedente, también comentaremos el tratamiento contable previsto por la normativa española que específicamente aborda el tema, aunque con una solución diferente a las NIIF.

## **4. Tratamiento contable de las subvenciones**

### **4.1. NIC 20**

La normativa internacional establece como criterio general que las subvenciones deben reconocerse como ingresos sobre una base sistemática a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gastos los costos relacionados que la subvención pretende compensar, adoptando claramente el criterio de la renta.

Las subvenciones adquieren diversas formas, pudiendo variar la naturaleza del beneficio recibido, como así también las condiciones que se exigen para su obtención. Se reconocen dos grandes tipos de subvenciones:

- a ) Subvenciones de capital:** implican un proceso de inversión por parte del ente beneficiario, requiriéndose la adquisición o construcción de activos.
- b ) Subvenciones de explotación:** no demandan inversiones por parte del ente, pero están vinculadas con el desarrollo de sus actividades o con sus ingresos.

La NIC 20, establece que las subvenciones no deberán ser reconocidas hasta que exista una prudente seguridad de que:

- a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y
- b) efectivamente se recibirán las subvenciones.

#### 4.1.1. Subvenciones de capital de acuerdo a NIC 20

La NIC 20, también las denomina subvenciones relacionadas con activos y en su párrafo 3 las define como las “subvenciones del gobierno cuya concesión implica que la entidad beneficiaria debe comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos fijos”. Pueden, asimismo establecerse condiciones adicionales “restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos o bien los períodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.” La norma internacional, a los fines de determinar el período de reconocimiento del ingreso, distingue si se trata de activos depreciables o no, definiéndose los siguientes momentos de imputación según el caso:

- Subvenciones relacionadas con activos depreciables: se reconocerán como ingresos en los mismos períodos en los que se deprecia el bien.
- Subvenciones relacionadas con activos no depreciables: se reconocerán como ingresos en los mismos períodos en los que se soporten los gastos necesarios para cumplir las obligaciones a las que se ven sometidas.

En el caso de subvenciones que adquieren la forma de transferencia de activos no monetarios, como terrenos u otros recursos, la NIC 20 indica que es habitual determinar el valor razonable de cada activo no monetario y contabilizar tanto la subvención, como cada activo, por el valor razonable de los mismos. No obstante, admite que en determinadas circunstancias podría seguirse un procedimiento alternativo, consistente en adoptar un valor simbólico.

En relación a su exposición, las subvenciones relacionadas con la **adquisición de activos** deberán informarse en el estado de situación financiera:

- como **deducción del valor contable** de éstos reconociéndose en resultados a través de una menor depreciación del bien; o
- como **partida de ingresos diferidos**, a ser desafectada a medida que el costo del bien incide en los resultados.

Con respecto a la información a exponer en el estado de flujo de efectivo, la NIC 20 señala que la adquisición de activos y la recepción de

las subvenciones relacionadas con ellos, pueden originar importantes movimientos en los flujos de efectivo de la entidad. Por esta razón, y a fin de mostrar la inversión bruta en activos, tales movimientos se revelan con frecuencia como partidas separadas en el estado de flujos de efectivo, con independencia de si las subvenciones se deducen o no de los activos correspondientes, a efectos de su presentación en el estado de situación financiera.

#### **4 1 2 Subvenciones de explotación de acuerdo a NIC 20**

La NIC 20 las denomina subvenciones relacionadas con los ingresos y las define como aquellas distintas a las relacionadas con activos. A los fines de determinar el período en que se debe proceder a su reconocimiento como ingreso, se consideran las siguientes alternativas planteadas por la NIC 20:

- Cuando incidan sobre los resultados en los mismos períodos en los que se erogan los gastos necesarios para su obtención.
- Cuando no obliga a la erogación futura de gastos, debería reconocérselas tan pronto como se tenga el derecho de percibir las, sin perjuicio de la evaluación (y en su caso de la consideración contable) del riesgo de no llegar a cobrarlas. Una subvención 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 en el mismo periodo en que se convierta en exigible.

La NIC 20, en su párrafo 29, admite dos alternativas a fin de presentar la información de subvenciones relacionadas con los **ingresos**:

- pueden declararse como un ingreso en el estado de resultado integral, en forma separada o bajo denominaciones generales tales como “Otros ingresos”; o
- pueden indicarse como deducciones de los gastos con los que se relacionan.

Si bien en general, la NIC 1 no admite compensaciones de activos y pasivos o de ingresos y gastos; sí lo hace, cuando resultan aceptables por ser requeridas o permitidas por alguna norma o interpretación, como el caso planteado.

#### **4 2 Subvenciones en la NIIF para las PYMES**

La NIIF para las PYMES aborda el tratamiento contable de las

subvenciones del gobierno en la sección 24. Ésta alcanza a todas las subvenciones, sin distinguir si se trata de activos biológicos o no, distinción que sí es planteada en la NIC 20, exceptuando a estos últimos de su alcance.

Como criterio general, establece que una subvención será reconocida contablemente una vez que se hayan cumplido las condiciones impuestas; a diferencia de la NIC 20, que requiere la existencia de una razonable seguridad en relación al cumplimiento de tales condiciones. Así establece que:

- si una subvención no impone condiciones de rendimiento futuro, específicas sobre los receptores, se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles;
- si se imponen condiciones de rendimiento futuro, el mismo se reconocerá cuando se cumplan las condiciones de rendimiento exigidas;
- si las subvenciones son recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, deberán indicarse como pasivo.

Por lo tanto, se requiere que específicamente se informe:

- la naturaleza e importe de las subvenciones reconocidas; y
- las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones que no se hayan reconocido en resultados.

A diferencia de la NIC 20, la NIIF para PYMES no admite que los ingresos se reconozcan en forma sistemática ni que se compensen con los costos relacionados o con el costo del activo que se financia según sea el caso.

A los fines de la medición de la subvención, establece que la misma deberá calcularse al valor razonable del activo recibido o por recibir, no admitiendo la opción de reconocerla a un valor nominal o nulo, como sí lo admite la NIC 20.

Tampoco contiene disposiciones específicas en relación a la exposición de las subvenciones. Pero teniendo en cuenta los requerimientos que plantea para las restantes cuestiones, se deduce que no sería factible deducir el importe de la subvención del costo del activo.

### **4.3. Tratamiento de las subvenciones de acuerdo a normas contables nacionales y nuestra opinión**

Existen en nuestro país diversos organismos que gestionan numerosos programas de subsidios y tienen a su cargo el control del

cumplimiento de las condiciones exigidas para su goce; muchos de ellos, asumen como propósito facilitar el desarrollo de ciertos aspectos de la actividad de las PYMES. Algunos de los programas vigentes pueden consultarse en las páginas de: la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica; la Secretaría de la Pyme y Desarrollo Regional (SEPYME), la Subsecretaría de Industria, entre otras.

Sin embargo, no se dispone de ninguna norma nacional que en forma específica aborde el tratamiento contable de las subvenciones. Por lo tanto, se plantea la necesidad de definir qué normas deberán aplicar las entidades que en nuestro país no aplican NIIF, a los fines de reconocer los beneficios generados por las subvenciones. En estos casos, entendemos que debemos recurrir a determinadas pautas generales de la normativa nacional.

En las secciones que siguen, iremos planteando el tratamiento que entendemos corresponde aplicar de acuerdo a las normas contables nacionales vigentes aportando nuestra opinión al respecto.

### **4 3 1 Subvenciones de capital**

Cuando las subvenciones involucran la construcción o adquisición de activos (subvenciones de capital), creemos necesario distinguir aquellas en las cuales el beneficio se recibe bajo la forma de:

- a) Efectivo o equivalente destinado a reintegrar todo o parte del costo del activo que ha sido adquirido o construido por el ente (por ejemplo, se reintegra un determinado porcentaje de la inversión realizada en la construcción de una planta).
- b) Un activo no monetario (por ejemplo, terreno en un parque industrial sin contraprestación a cambio o con contraprestación sustancialmente menor al valor razonable o de mercado del mismo).

En el primer caso planteado, la cuestión central pasa por definir si la subvención recibida debe deducirse del costo de incorporación del bien o si debe reconocerse como resultado. Al respecto, entendemos que a los fines de definir la medición contable del bien en el momento de su incorporación al patrimonio, sería aplicable el criterio de costo planteado en la RT 17, en su segunda parte, sección 4, acápite 4.2. En este sentido, la norma establece que en general la medición original de los bienes incorporados se practicará sobre la base de su costo. Y se entiende que: “el costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser

vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino". Por lo tanto, "incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (...) además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje". La misma norma señala que el costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la porción asignable de los costos de compra y control de calidad. En relación a los bienes producidos, se indica que el costo de los mismos equivale a la suma de los costos de materiales e insumos necesarios para su producción, sus costos de conversión variables y fijos (mano de obra, servicios y otras cargas) y ciertos costos financieros que la norma permite activar. El costo no debe incluir los gastos ocasionados por improductividades y ociosidad. Doctrinariamente, existe coincidencia con los criterios descriptos, a excepción de la activación de los costos financieros, donde las opiniones están divididas.

Entendemos, en consecuencia, que en estos casos el valor de la subvención otorgada no debería reducir el costo del bien y debería reconocerse como un resultado sin afectar la medición del activo. Consideramos que la alternativa admitida por la NIC 20, en cuanto a reducir el valor del activo e incidir en los resultados a través de una menor depreciación, provoca una distorsión en la información que se brinda, no sólo en relación a la medición del activo, sino especialmente en el cómputo de las depreciaciones, las cuales se practican sobre una base menor y por ende se desnaturaliza el propósito de las mismas y la causa por la cual se registra un cargo al resultado del periodo.

El proceso de depreciación tiene como objetivo distribuir costos entre distintos períodos, reflejando la disminución de valor del bien depreciado. Como señalan Chyrikins y Fernández (2000: 262): "un adecuado proceso de estimación derivará en una mejor apropiación a los costos de cada ejercicio, mejorando la información en general, y la utilizada gerencialmente para la toma de decisiones, y redundará también en un cálculo más preciso de los resultados sujetos a distribución y cuya determinación es de primordial importancia para el accionista inversor".

La depreciación de los bienes de uso es uno de los elementos que forman el costo de los bienes producidos por el ente o de los servicios prestados por él, por lo que su medición en defecto, distorsiona la medición de dichos costos y puede tener influencia en decisiones incorrectas. Así, por ejemplo, si la fijación de precios se basa en adicionar un beneficio al costo de producción, la medición en defecto de las

depreciaciones de bienes de uso puede derivar en malas decisiones de fijaciones de precios.

Arreghini (1997) ha señalado que: “la amortización procura reconocer el efecto de la desvalorización de los bienes que se usan con el objeto de recuperar los fondos invertidos en ellos”. Bajo esta óptica, una depreciación en defecto por haber deducido del costo del activo la subvención recibida, no permitirá cumplir la finalidad procurada con la depreciación.

Otro aspecto a tener en cuenta es que, deducir del costo del bien la subvención recibida por el mismo, estaría afectando la comparabilidad de la información del ente en relación a la generada por este, vinculada con otros bienes o períodos y/o la generada por otros entes. Así, por ejemplo, en una misma empresa podríamos tener bienes similares, con el mismo destino, con costos de incorporación de idéntica magnitud y sin embargo podrían llegar a tener mediciones diferentes, si alguno/s de ellos han recibido subvenciones y otros, no.

En el caso de subvenciones bajo la forma de transferencia de activos no monetarios, la segunda posibilidad que se ha planteado, entendemos que se debería recurrir, a fin de determinar el valor de incorporación al patrimonio del bien, a las disposiciones de la RT 17, en relación a los bienes recibidos por donación, considerando que la subvención otorgada podría asimilarse a la situación prevista por la norma indicando que: “La medición original de estos bienes se efectuará a sus valores corrientes a la fecha de incorporación.” (FACPCE, sección 4, acápite 4.2.3).

En nuestra opinión, incorporar los activos recibidos por la subvención a su valor corriente es la mejor solución, ya que permite reflejar la riqueza poseída por el ente y posibilita informar adecuadamente el beneficio logrado con el subsidio. No estamos de acuerdo con la alternativa admitida por la NIC 20 de incorporar las subvenciones y los activos relacionados por un valor simbólico, ya que se estaría ocultando información.

Si eventualmente se produjese la incorporación de un monto sustancialmente menor al valor de mercado, por ser un valor subsidiado, consideramos que igualmente correspondería su incorporación por el valor corriente a la fecha de la medición, conformando la diferencia entre el valor corriente al cual se incorpora y el costo efectivamente incurrido un resultado generado por beneficio otorgado al ente.

La misma norma establece que la medición de los ingresos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos incorporados.

#### **4.3.1.1. Período de reconocimiento en resultados de la subvención de capital**

En esta sección analizaremos en qué período contable debe reconocerse el beneficio logrado mediante la subvención.

Para ello, es necesario considerar que las normas locales adoptan, al definir el modelo contable, como concepto de capital a mantener al financiero, acordándolo como el invertido en moneda.

Bajo este criterio, toda variación del patrimonio no originada por aportes o retiros de los propietarios, es un resultado. En tal sentido, en la RT 16, se señala que a lo largo de un período el patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de transacciones con los propietarios y el resultado del período, que “es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con los propietarios y que resulta de la interacción de: 1) flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas; 2) los impuestos que gravan las ganancias finales; 3) en los grupos económicos, la participación de los accionistas no controlantes (si los hubiere sobre los resultados de las entidades controladas.” (FACPCE, sección 4, acápite 4.2).

Sobre esta cuestión Ostengo (2003: 17) sostiene que: “Los resultados son excedentes o disminuciones respecto a determinado capital financiero a mantener, neto de financiación propia externa y que miden el comportamiento económico del ente, a través de un valor único (ganancia o pérdida), que surge de la diferencia entre ingresos y egresos acumulados, ambos referidos a un mismo período de tiempo”. El concepto de resultado enunciado es independiente de los criterios de medición adoptados por el modelo contable. Esto ha sido señalado por Pahlen Acuña *et al* (2009: 203), quienes afirmaron que “el concepto de resultado así definido tiene vigencia para todo tipo de modelo, independientemente del criterio de medición utilizado: costo o valores corrientes”.

Puesto que el resultado del período viene dado por la variación patrimonial producida en el mismo, no proveniente de aportes o retiros de los propietarios, es importante tener presente en este análisis los conceptos de activo y pasivo. La RT 16 indica que un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien. Con respecto a los pasivos, expresa que se tiene uno cuando un ente, debido a un hecho ya ocurrido, está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona.

Fowler Newton (2010: 1296) propone, como criterio general, que “una subvención debería contabilizarse cuando:

a) el hecho que la genera ya ha ocurrido, y  
b) es altamente probable que las restantes condiciones exigidas para su obtención sean cumplimentadas; y la subvención sea efectivamente recibida.” Si la subvención hubiera sido cobrada antes de cumplirse las condiciones exigidas para su obtención, debería reconocerse un pasivo.

En nuestra opinión, no debería registrarse la subvención hasta que se hayan cumplido las condiciones exigidas para su obtención y sea altamente probable que la misma se reciba. Es en ese momento, en que el ente ha logrado el derecho a percibir el beneficio y por lo tanto la instancia en que debe reconocerse el activo correspondiente.

Queda por analizar, en consecuencia, cuál es el hecho generador de la variación patrimonial. En tal sentido, la RT 17 (FACPCE, sección 4, acápite 4.7) define pautas generales para determinar el período en el que se debe asentar un resultado: “...los resultados deben reconocerse en los periodos en que se produzcan los hechos sustanciales generadores de las correspondientes variaciones patrimoniales.” Por lo tanto, es necesario definir lo que consideramos conforma el hecho sustancial generador del resultado originado por la subvención, mediante tres alternativas:

? Podría considerarse que el hecho sustancial por el cual el ente es beneficiario de la subvención, está dado por el cumplimiento de las condiciones requeridas para su otorgamiento, generándose el derecho a recibir la subvención. Por lo cual, el resultado debe indicarse como tal en el período en el que dichas condiciones se cumplan, y no cabría la posibilidad de diferir su reconocimiento a períodos futuros.

? La segunda posibilidad, consiste en estimar que el hecho sustancial por el cual el beneficio es recibido, está vinculado con el desarrollo de alguna actividad por parte del ente. Debemos tener en consideración que este tipo de beneficio está orientado a fomentar el desarrollo de determinada actividad, la ubicación en determinada zona geográfica, la producción de cierto tipo de bienes, etcétera, estando todos estos fines emparentados, en definitiva, con la actividad del ente beneficiado. Entendiendo que ésta se desarrollará a lo largo de periodos futuros, es factible considerar el reconocimiento del resultado a lo largo de los períodos futuros en los que el activo vinculado con el beneficio sea empleado por el ente en el desarrollo de la actividad por la que se

obtuvo el subsidio. Por lo tanto, debería identificarse como un rubro integrante del patrimonio neto, a modo de un resultado diferido, que se irá desafectando y reconociendo como un resultado a lo largo de los periodos futuros en los que se desarrolle la actividad generadora de la subvención. No consideramos adecuada la alternativa de reconocer un rubro de Ingresos diferidos en el pasivo, ya que de ninguna manera conforma ningún tipo de obligación (ni cierta ni contingente) para el ente.

? Por último, se puede pensar que para lograr la subvención el ente debe incurrir en costos, ya sea mediante la adquisición o la construcción de un activo, por lo que el ingreso por la subvención debe imputarse en los mismos períodos en los que el costo del activo se carga a los resultados, mediante la depreciación del mismo. En esta alternativa también la porción no imputada a los resultados de la subvención se debería exponer como un resultado diferido en el patrimonio neto.

En nuestra opinión, en un modelo contable en el que el capital a mantener es el financiero, si el ente ha cumplido todas las condiciones requeridas para gozar del subsidio y es altamente probable que el mismo sea recibido, la única posibilidad de tratamiento contable admisible es reconocer el activo y como contrapartida un ingreso a exponer en el resultado en el período en el que las condiciones se hayan cumplido. No compartimos el criterio de distribuir el ingreso a los mismos períodos en que deprecia el activo vinculado con la subvención, porque ello implica reconocer una partida de ingresos diferidos que no es un pasivo, ya que no representa ninguna obligación de entregar activos o prestar servicios a otra persona. Tampoco sería viable su exposición en el patrimonio neto, porque no representa aportes de los propietarios ni resultados que provengan del estado de resultados para poder incluirlos en los resultados acumulados. En párrafos anteriores, hemos comentado que una alternativa sería incluirlos en resultados diferidos, rubro previsto en las normas contables profesionales para informar en el estado de evolución del patrimonio neto resultados que no han pasado por el estado de resultados. No estamos de acuerdo con la existencia de resultados diferidos, consideramos que si el capital a mantener es el financiero, toda variación patrimonial no proveniente de aportes o retiros de los propietarios es un resultado y como tal, debe informarse en el estado de resultados.

#### **4.3.1.2. Desarrollo de un caso: Tratamiento contable de subvención de capital o relacionada con un activo.**

Una empresa construye su propia planta, sobre terreno propio y recibe una subvención del 30% del valor de la construcción. El monto total de la obra ascendió a \$1.500.000, siendo el valor en libros del terreno de \$250.000. La empresa ha cumplimentado con todos los requisitos definidos para hacerse acreedora del beneficio. A fin de computar las depreciaciones consideramos que el inmueble tiene un valor de recupero de \$ 500.000 (sin considerar el valor del terreno) y que será depreciado a razón del 2% anual.

En este caso se debe proceder a:

- ? Medir inicialmente el activo incorporado.
- ? Reconocer contablemente el beneficio de la subvención.
- ? Determinar el período en que debe reconocerse el resultado.

Conforme la NIC 20, la subvención podrá deducirse del valor de la obra y por ende incidir en los resultados mediante una menor depreciación del activo, tal como se desarrolla en la alternativa A. En este caso, la norma admite que la subvención sea reconocida en los resultados a lo largo de la vida útil del activo que se deprecia, como una reducción del gasto de depreciación.

También puede considerarse como un ingreso diferido que se irá reconociendo en los resultados sobre una base sistemática a medida que el bien se deprecia, como se expone en la alternativa B.

En general, y de acuerdo con la NIC 20, las subvenciones relacionadas con activos que se deprecian, “se contabilizarán en el resultado de los mismos periodos y en las mismas proporciones en los que se reconozca la depreciación de esos activos.” (IASB, párrafo 17).

De acuerdo a lo expuesto en relación a lo prescripto por las normas nacionales, entendemos que correspondería ingresar el activo a su costo, entendiéndolo en el caso planteado, como el necesario para que el bien esté en condiciones de ser utilizado (\$1.500.000). No consideramos adecuado reducir el costo del activo por las razones anteriormente expuestas y sí, debería reconocerse el resultado generado por la subvención en el periodo en el que se produjera el hecho generador del mismo. En este sentido, hemos planteado dos alternativas:

- considerar que el resultado debería reconocerse en el momento en que queden configuradas las condiciones para poder ser beneficiado con la subvención, criterio que preferimos y que

exponemos en el cuadro comparativo como nuestra opinión; o

- considerar que el resultado debería reconocerse a lo largo de los períodos en los que se desarrolla la actividad generadora de la subvención; en el caso planteado, a lo largo de los periodos en que el inmueble se emplea para el desarrollo de la mencionada actividad y por ende, se deprecia.

<b>CUADRO COMPARATIVO DE TRATAMIENTOS ALTERNATIVOS DEL CASO PLANTEADO</b>			
	<b>NIC 20 Alt A</b>	<b>NIC 20 Alt B</b>	<b>NCP nuestra opinión</b>
<b>Rubros involucrados</b>	<b>Valor de incorporación al patrimonio</b>		
<b>Activo</b>			
Terreno	250.000,00	250.000,00	250.000,00
Inmueble	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
Subvención	- 450.000,00	-	-
<b>Total del Activo</b>	<b>1.300.000,00</b>	<b>1.750.000,00</b>	<b>1.750.000,00</b>
Ingr. Diferidos (Pasivo/PN)		450.000,00	450.000,00
Resultado por subvención			
<b>Rubros involucrados</b>	<b>Medición y resultados al cierre del primer período</b>		
<b>Activo</b>			
Terreno	250.000,00	250.000,00	250.000,00
Inmueble	1.050.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
Deprec. Acum.	- 11.000,00	- 20.000,00	- 20.000,00
<b>Total del Activo</b>	<b>1.289.000,00</b>	<b>1.750.000,00</b>	<b>1.750.000,00</b>
Ingr. Diferidos (Pasivo/PN)	-	<b>441.000,00</b>	-
Depreciación	<b>11.000,00</b>	- 20.000,00	- 20.000,00
Imput a rdos del Ingr Dif		9.000,00	-
Resultado por subvención			450.000,00
Resultado neto	- 11.000,00	- 11.000,00	430.000,00

#### 4 3 2 . Subvenciones de explotación

Para estas subvenciones, juzgamos que los criterios previstos en la NIC 20 son adecuados y compatibles con lo dispuesto en las normas contables nacionales, a excepción de un criterio de exposición admitido que comentamos en la sección siguiente.

#### 4 3 3 Exposición de las subvenciones en el estado de resultados

Las únicas referencias a cuestiones de exposición que podemos encontrar en la normativa nacional están en la RT 9 (FACPCE, capítulo IV, sección B, acápite B.1) cuando se definen los criterios a seguir para la exposición de las ventas, indicando que:

“ Con los reintegros y desgravaciones se procederá así:

- a) Si solo dependen de las ventas se sumarán a ellas.
- b) Si dependen tanto de las ventas como de su costo, se los imputará según su efecto sobre cada uno, a menos que tal discriminación no sea posible, en cuyo caso los reintegros y desgravaciones se expondrán por separado después del costo de lo vendido y formando parte del resultado bruto.”

Si los reintegros se imputaran al costo, en nuestra opinión, sería recomendable que se mostrasen expresamente, en vez de exponer solo los costos netos de las subvenciones. De esa forma, se brindan datos de mejor calidad para el análisis de la información contable y se facilita la comparabilidad de dicha información. En el mismo sentido, para las subvenciones no vinculadas ni con las ventas ni con los costos, como ocurre en el caso de reintegros de inversiones en bienes de capital que no se han deducido del costo del activo y reintegros de gastos que no integran el costo de ventas, proponemos que se expongan como Otros ingresos operativos, claramente diferenciados y separados de otros ingresos operativos que corresponda presentar. No consideramos adecuada la alternativa planteada por la NIC 20, en cuanto a exponer estos resultados compensando los gastos con los que eventualmente estén vinculados.

Cabe mencionar que las subvenciones que se reciben bajo la forma de reintegro de inversiones podrían ser consideradas, desde un punto de vista doctrinario, como resultados extraordinarios, ya que no reúnen, en general, el requisito de producirse en forma frecuente. No obstante lo señalado, bajo las normas contables nacionales deben clasificarse como resultados ordinarios, ya que no se verifican en las subvenciones en cuestión todas las condiciones requeridas por dichas normas para que un resultado sea considerado extraordinario, es decir, excepcional y atípico, infrecuente en el pasado; de comportamiento similar esperado para el futuro y ajeno a las decisiones propias del ente.

#### **4 4 Las subvenciones en las normas contables españolas**

Un tratamiento diferente está planteado en las normas españolas, mediante la norma de registro y valoración 18 del Plan General de Contabilidad (PGC 07).

La misma distingue:

- a) Subvenciones reintegrables: conforman un pasivo, no se reconoce ningún ingreso.
- b) Subvenciones no reintegrables

- 1 .Procedentes de socios o propietarios: se reconocen como fondos propios, no se reconoce ningún ingreso
- 2 .Procedentes de terceros: se contabilizan inicialmente como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática en función de su finalidad y de acuerdo al siguiente detalle:

Finalidad	Período de reconocimiento del resultado	
Asegurar rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación	Período de concesión del subsidio	
Financiar gastos específicos	Período en que se devengó el gasto	
Inm. Intangibles, material e inversiones inmobiliarias (*)	Proporcionalmente a los períodos de depreciación de los bienes (*)	
Adquirir activos o cancelar pasivos	Existencias	Período en que se produce la venta de las existencias
	Activos financieros	Período en que se venda o se produzca corrección de valor o baja del bien.
	Cancelación de deudas	Período en que se cancele el pasivo.
Sin asignación a una finalidad específica	Período en que se conoce	

(\*) Podrá imputarse a los períodos en los que el bien se venda, sufra correcciones valorativas por deterioro o baja. Esto es así en el caso de los terrenos, por ejemplo, que resultan ser bienes no depreciables y por lo tanto, el resultado será reconocido recién cuando el bien se venda, se dé de baja o se registre pérdida de valor.

En general, la norma establece que las subvenciones no reintegrables serán reconocidas en tanto se hayan cumplido las condiciones requeridas para su otorgamiento y no existan dudas razonables sobre la recepción de las mismas. Este requerimiento es más estricto en relación al planteado por la normativa internacional.

## 5. Devolución de subvenciones

De acuerdo a lo establecido por la NIC 20, una subvención que se convierta en reembolsable, se contabilizará como un **cambio en una estimación contable**.

- La devolución de una **subvención relacionada con los ingresos** tendrá como contrapartida cualquier importe diferido no

amortizado contabilizado en relación con la subvención, en la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida o si esta no existiese, el reembolso se reconocerá inmediatamente en el resultado del período.

- La devolución de una **subvención relacionada con un activo**, se reconocerá como un aumento del importe en libros del activo en cuestión o como una reducción del saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar. La depreciación acumulada adicional que se hubiere presentado en los resultados hasta la fecha en ausencia de la subvención, se indicará inmediatamente en el resultado del período.

En cuanto a las pautas a tener en cuenta por parte de entes que no apliquen NIIF y deban aplicar normas nacionales, entendemos que el reembolso no necesariamente conforma una corrección de estimaciones. Consideramos que debería analizarse la causa por la cual se genera el reembolso del subsidio y en función de ello, definir si este reembolso debe tratarse:

- mediante un criterio prospectivo y por ende afectar el resultado del período en que se produce; o
- como un ajuste de resultados de ejercicios anteriores, si el reconocimiento del subsidio constituyó un error.

## **6. Las subvenciones y el impuesto a las ganancias**

Nos parece apropiado analizar el tratamiento impositivo que correspondería otorgar a las subvenciones, teniendo en cuenta que de este se derivan consecuencias contables al registrar el cargo impositivo y los activos y pasivos por impuestos diferidos.

A los efectos de de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Ley 20628: artículo 2, apartado 2) las subvenciones se encuentran alcanzadas por el mencionado impuesto para los sujetos empresa:

“... son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: (...) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...”

Los sujetos empresa deben imputar sus ganancias al período fiscal en el cual se hayan devengado. Se ha aclarado que se considera ingreso

devengado a "...todo aquel sobre el cual se ha adquirido derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere el mismo". (AFIP, Dictamen Dirección de Asesoría Técnica 149/94).

Por lo tanto, si el ente adopta el criterio contable de deducir la subvención de capital recibida por la adquisición o compra de un activo del costo del mismo, mientras que impositivamente imputa la subvención como ingreso del período fiscal en el cual se generó el derecho a percibirla; la medición impositiva del activo será superior a su medición contable, generándose en consecuencia un activo por impuesto diferido, ya que en ejercicios futuros se determinará un impuesto menor al tener deducciones impositivas mayores que las contables.

Resulta pertinente mencionar aquí un criterio particular contemplado en el Decreto 642/97, que establece un tratamiento impositivo específico para los aportes que realicen el Estado Nacional, los Estados Provinciales, los Municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en concepto de compensaciones no reintegrables con destino a concesiones de obras públicas, bajo la forma de compensaciones indemnizatorias, subsidios, subvenciones y similares. Con respecto al impuesto a las ganancias, cuando se verifiquen en forma concurrente determinadas condiciones (entre otras, que la totalidad de los aportes estatales sean realizados con anterioridad a la habilitación de las obras, que los mismos no superen el 70% del costo total de la obra y que el plazo de la concesión sea no menor a 10 años), se establece que los aportes configurarán una reducción de costos y no podrán deducirse como depreciaciones en la determinación del impuesto a las ganancias. De esta manera, se atenúa el impacto del impuesto sobre la subvención, ya que en vez de tributar sobre el valor total de la misma en un único período, se lo hace en forma diferida, al deducirse depreciaciones menores a las que hubiera correspondido si no se hubiera reducido el costo de la obra con el importe de la subvención.

## **7. Conclusiones**

La normativa internacional aborda el tema del tratamiento contable de las subvenciones mediante normas que específicamente determinan los criterios contables a aplicar, a través de la NIC 20 en carácter general, o en particular mediante la NIC 38 o 41 según el caso, o la NIIF para las PYMES. Lo mismo ocurre con las normas españolas, que tomamos como referencia de un tratamiento alternativo al planteado por las NIIF.

En nuestro país, un gran número de empresas, mayoritariamente PYMES, se encuentran beneficiadas por diferentes programas de subsidios y gran parte de ellas no están obligadas a aplicar NIIF o no han optado por hacerlo. En consecuencia, es necesario definir qué normas le son aplicables a fin de brindarle tratamiento contable a esta cuestión.

Consideramos que las normas nacionales contienen pautas generales que permiten resolver las cuestiones planteadas tal como lo hemos propuesto en los apartados anteriores, sin necesidad de recurrir supletoriamente a la normativa internacional. Sin embargo, entendemos que, en función de la especificidad del tema abordado, deberían incorporarse a las normas vigentes disposiciones que concretamente regulen el reconocimiento de los resultados generados por las subvenciones, fijen criterios claros de medición de los activos vinculados y definan cuestiones de exposición.

## **Bibliografía**

- Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias *General Agreement of Tariffs and Trade* (GATT, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio).
- Arreghini, Hugo, (1997) "La amortización de los bienes de uso", en *XVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Universidad Católica de Santa Fe.
- Chyrikins, Héctor, y Fernández, Oscar, (2000) "La depreciación de los bienes de uso", en *Revista Enfoques Contabilidad y Administración*, Buenos Aires, La Ley.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Resoluciones Técnicas 8, 9, 16, 17 y 26.
- Fowler Newton, Enrique, (2010) *Contabilidad Superior*, Buenos Aires, La Ley.
- International Accounting Standards Board* (IASB,) *Normas Internacionales de Contabilidad* (NIC) 20, 38, 39 y 41; y NIIF para las PYMES.
- Ley 38/2003 General de Subvenciones (España).
- Ley 20628 de Impuesto a las Ganancias (Argentina).
- Ostengo, Héctor C. (2003) *El modelo contable*, Tucumán, El Graduado.
- Pahlen Acuña, Ricardo J.M. (Director) y otros, (2009) *Contabilidad pasado, presente y futuro*, Buenos Aires, La Ley.

PGC2007, Norma de registro y valoración (NOREVA) 18°

[www.agencia.gov.ar](http://www.agencia.gov.ar)

[www.sepyme.gob.ar](http://www.sepyme.gob.ar)

[www.sub-industria.gob.ar](http://www.sub-industria.gob.ar)