

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>**

**XXXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad  
Universidad Nacional de Tucumán  
San Miguel de Tucumán**

**3, 4 y 5 de octubre de 2012.**

**ÁREA: Técnica**

**TEMA:**

**NORMAS CONTABLES PROFESIONALES**

Presente y futuro de las normas contables profesionales  
argentinas

***Tratamiento contable de las subvenciones***

Autores:

**C.P. Gustavo R. Rondi**, Profesor Titular Regular- 20 años de antigüedad docente

**C.P. María del Carmen Casal** Profesora Adjunta Regular – 24 años antigüedad docente

**Universidad Nacional de Mar del Plata  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales**

Mar del Plata, agosto de 2012

## 1. Introducción

Las subvenciones del gobierno constituyen una de las formas de conceder ayudas a las empresas con propósitos específicos, como propiciar la actuación de ellas en determinados ámbitos geográficos, promover el desarrollo de ciertas actividades, la producción de determinados bienes o la prestación de servicios, que en muchos casos no se desarrollarían si no se contara con el apoyo gubernamental.

En nuestro país existen numerosos programas del gobierno que otorgan subsidios, varios de ellos para facilitar el desarrollo de ciertos aspectos de la actividad de las PYMES.

Sin embargo, no existen normas contables nacionales específicas que consideren el tratamiento de las subvenciones. En cambio, la normativa internacional del IASB (International Accounting Standards Board) contiene diversas normas que se refieren específicamente a su tratamiento. Al respecto, ciertos entes domiciliados en Argentina aplicarán por estar obligados, o por opción, la normativa internacional descripta.

En este trabajo analizaremos el tratamiento contable de las subvenciones en la normativa internacional y nacional. Consideraremos el aporte doctrinario y brindaremos nuestra opinión. No siendo un tema específicamente tratado en las normas contables nacionales, concluiremos sobre la necesidad o no de sancionar normas específicas.

## 2. Concepto y propósito de las subvenciones

Las normas contables internacionales regulan el tratamiento a dispensar a las subvenciones del gobierno mediante la NIC 20, y 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.”*<sup>1</sup>

Podemos decir que existe una subvención siempre que: *“haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público (...) y*

- a) *i) cuando la práctica de un gobierno implique una transferencia directa de fondos (por ejemplo, donaciones, préstamos y aportaciones de capital) o posibles transferencias directas de fondos o de pasivos (por ejemplo, garantías de préstamos);*  
*ii) cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales);*  
*iii) cuando un gobierno proporcione bienes o servicios -que no sean de infraestructura general- o compre bienes;*  
*iv) cuando un gobierno realice pagos a un mecanismo de financiación, o encomiende a una entidad privada una o varias de las funciones descritas en los incisos i) a iii) supra que normalmente incumbirían al gobierno, o le ordene que las lleve a cabo, y la práctica no difiera, en ningún sentido real, de las prácticas normalmente seguidas por los gobiernos; y*
- b) *con ello se otorgue un beneficio.*<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> IASB, NIC 20, *Contabilización de subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales*, párrafo 3.

<sup>2</sup> Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias *General Agreement of Tariffs and Trade* (GATT, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio), art. 1.

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 que cumpla los siguientes requisitos:

- ✓ Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- ✓ Que 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.
- ✓ Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública<sup>3</sup>

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

- ✓ Son **beneficios o ayudas** que son 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, tiene una consecuencia inmediata y concreta, que es el beneficio que le reporta la subvención a la entidad alcanzada. Pero en realidad, 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, etc. Estos son los verdaderos propósitos de los beneficios definidos, y los que conforman su razón de ser.

### 3. Cuestiones contables preliminares

El hecho de recibir ayudas gubernamentales incide en la toma de decisiones por parte del ente, 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 y como tales deberán ser reconocidos en la información que se brinda en los estados contables. En consecuencia deben plantearse normas aplicables para poder definir:

- a) **Criterio de reconocimiento contable:** si el beneficio consiste en una transferencia de recursos, debe definirse el criterio aplicable para registrar dicha transferencia y para imputarla al periodo que corresponda.
- b) **Criterio aplicable para medir el beneficio:** debe definirse el criterio para cuantificar e informar la medida en que la entidad se ha visto beneficiada como consecuencia de la subvención

---

<sup>3</sup> Ley 38/2003 General de Subvenciones, art. 2. (España)

- c) **Criterios de exposición de la información**, en particular información a brindar en relación al beneficio obtenido y, si corresponde, a los activos involucrados.

Las normas contables internacionales definen pautas vinculadas con las cuestiones anteriormente indicadas 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 abordan el tema en forma específica. En consecuencia debemos 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) sin un orden preestablecido, los pronunciamientos más recientes de otros emisores que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, prácticas aceptadas en los diferentes ramos o industrias y la doctrina contable.

En todos los casos se deberá informar la fuente utilizada y el fundamento tenido en cuenta para su selección.

Por lo tanto con relación al tema abordado nos cabe definir si las normas contables profesionales emitidas a la fecha son suficientes para resolver la contabilización de los distintos casos de subvenciones que se nos puedan presentar o si es necesario 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. Métodos de contabilización de las subvenciones**

Se han planteado doctrinariamente dos criterios o métodos a los fines de reconocer contablemente los beneficios derivados de las subvenciones:

- a) **Método del capital:** quienes sostienen esta postura consideran que las subvenciones son un recurso financiero y deben tratarse como tales, no debiéndose reconocer como resultado del periodo dado que el ente no ha generado dicho ingreso sino que conforman un incentivo suministrado por el gobierno y no guarda relación alguna con ningún costo.
- b) **Método de la renta:** reconoce las subvenciones como resultado de uno o más periodos. Quienes son seguidores de esta postura consideran que estos beneficios provienen de una fuente distinta a los accionistas y si bien no requieren una contraprestación a cambio, sí requieren el cumplimiento por parte del ente de determinadas condiciones, debiéndose entonces reconocer el ingreso a lo largo de los periodos en los cuales se incurre en los gastos que la subvención pretende compensar. Adicionalmente sostienen que así como el impuesto a las ganancias conforma un gasto, es lógico tratar a las subvenciones del gobierno como un resultado del periodo ya que conforman una extensión de la política fiscal.

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. Por lo que adopta claramente el criterio de la renta.

Las subvenciones pueden adquirir diversas formas, pudiendo variar la naturaleza del beneficio recibido como las condiciones que se exigen para su obtención. Podemos reconocer dos grandes tipos de subvenciones:

- a) **Subvenciones de capital:** implican un proceso de inversión por parte del ente beneficiario, del cual se requiere la adquisición o construcción de activos.
- b) **Subvenciones de explotación:** no requieren 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 no exista una *prudente seguridad* de que:

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

Algunos autores consideran que la expresión *prudente seguridad* puede ser imprecisa y generar diferentes interpretaciones. En este sentido la norma española es más estricta al momento de permitir el reconocimiento contable de una subvención y requiere que se hayan *cumplido* las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la percepción de la subvención.

En el método de la renta adoptado por la normativa internacional, las subvenciones se consideran claramente un resultado, por ende resta definir el o los periodos a lo largo de los cuales dicho resultado será imputado. La NIC 20 define como criterio general, que las subvenciones deberán reconocerse sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar, no admitiéndose su reconocimiento en el momento de su cobro. Sólo podría ser aceptable el reconocimiento contable de una subvención en el

momento de su cobro, si no existiese un criterio más adecuado para distribuirla entre periodos.

Consideramos importante aclarar que el mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas. Por lo tanto, hasta tanto éstas se cumplan se debería considerar la existencia de un pasivo.

#### **4.2. Subvenciones de capital de acuerdo a NIC 20**

Como hemos mencionado, están conformadas por todos aquellos beneficios que requieren un proceso de inversión por parte del beneficiario, e implican la construcción o adquisición de activos. Estos beneficios están orientados a ayudar a financiar la adquisición o construcción de estos activos.

La NIC 20, también las denomina *subvenciones relacionadas con activos* y 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 también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o bien los periodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.*”<sup>4</sup>

La norma internacional, a los fines de determinar el **periodo 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 periodos en que se deprecia el bien.
- Subvenciones relacionadas con activos no depreciables: se reconocerán como ingresos en los mismos periodos en que se soporten los gastos necesarios para cumplir las obligaciones a los 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 resultados.

Fowler Newton opina que si la subvención se relaciona con la adquisición de un activo cuya medición contable periódica se hiciese por su valor razonable o algún otro valor

---

<sup>4</sup> NIC 20, *Contabilización de subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales*, IASB, párrafo 3.

corriente, debería reconocérsela directamente en resultados, ya que no tendría sentido que la medida contable del activo fuera:

- Primero reducida para reconocer la subvención,
- Luego aumentada para llevarla nuevamente a su valor corriente (en cuyo caso el efecto de la subvención quedaría indebidamente incluido dentro de los resultados por tenencia)<sup>5</sup>

El citado autor se manifiesta en contra de la alternativa de considerar a la subvención como una partida de ingresos diferidos, ya que dicho rubro no representa ningún pasivo, porque no existe ninguna obligación futura de entregar efectivo u otros bienes o de prestar servicios; y no encuadra en ninguna de los otros elementos de los estados financieros previstos en los Marcos Conceptuales.

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 en orden a 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.

#### **4.3. Subvenciones de explotación de acuerdo a NIC 20**

Son aquellas que no exigen inversiones por parte de la empresa, sino que están asociadas al desarrollo de su actividad o a sus ingresos y tienden a compensar a la empresa por determinados gastos o costos incurridos en su actividad de explotación.

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 periodo en que se debe proceder a su reconocimiento como ingreso deberíamos considerar las siguientes alternativas planteadas por la NIC 20:

- Deberían incidir sobre los resultados en los mismos periodos en que se erogan los gastos necesarios para obtenerlos.
- Cuando no obliga a la erogación futura de gastos, debería reconocérselo tan pronto como se tenga el derecho de percibirlo, sin perjuicio de la evaluación (y en su caso de la consideración contable) del riesgo de no llegar a cobrarlo. 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.

Un caso particular lo conforma la recepción de préstamos con **tasa de interés subsidiada**, el cual constituye un beneficio que deberá medirse como la diferencia entre la medición inicial del préstamo a tasa de mercado conforme la NIC 39 y el efectivo recibido.

---

<sup>5</sup> Fowler Newton, Enrique, *Contabilidad Superior*, La Ley, 2010, pág. 1296.



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

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

Si bien en general, la NIC 1 no admite compensaciones de activos y pasivo o de ingresos y gastos, si resultan ser aceptables si esta es requerida o permitida por alguna norma o interpretación, como el caso planteado.

#### **4.4. 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 plantea la NIC 20, exceptuando a estos últimos de su alcance.

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

- Si una subvención no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores, se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles;
- Si se imponen condiciones de rendimiento futuros, se reconocerán cuando se cumplan las condiciones de rendimiento exigidas;
- si las subvenciones son recibidas antes que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, deberán reconocerse 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, no admite que los ingresos se reconozcan en forma sistemática y 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 medirse al valor razonable del activo recibido o por recibir, no admitiendo la opción de reconocerlas a un valor nominal o nulo, como si 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

#### **4.5. 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 para 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<sup>6</sup>; Secretaria de la Pyme y Desarrollo Regional (SEPYME)<sup>7</sup>, de la Subsecretaria de Industria<sup>8</sup>, entre otras.

Sin embargo, no existe 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 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.

#### **4.5.1. 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 (ejemplo se reintegra un determinado porcentaje de la inversión realizada en la construcción de una planta)
- b) Un activo no monetario (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. 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.”*<sup>9</sup>. 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<sup>10</sup>. Con relación a los bienes producidos, se indica que su costo es 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

---

<sup>6</sup> [www.agencia.gov.ar](http://www.agencia.gov.ar)

<sup>7</sup> [www.sepyme.gob.ar](http://www.sepyme.gob.ar)

<sup>8</sup> [www.sub-industria.gov.ar](http://www.sub-industria.gov.ar)

<sup>9</sup> RT 17 de la FACPCE, segunda parte, sección 4, acápite 4.2.1.

<sup>10</sup> RT 17 de la FACPCE, segunda parte, sección 4, acápite 4.2.2.

activar. El costo no debe incluir los costos ocasionados por improductividades y ociosidad.<sup>11</sup> Doctrinariamente existe coincidencia con los criterios descritos, a excepción de la activación de los costos financieros, donde las opiniones están divididas.

Consecuentemente, en estos casos entendemos que el valor de la subvención otorgada no debería reducir el costo del bien en ningún caso 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 distorsiona 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<sup>12</sup> *“un adecuado proceso de estimación derivará en una mejor apropiación a los costos de cada ejercicio, mejorando la información en general, y de 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”*.

Cabe mencionar que 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. Pensemos si la fijación de precios se base 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 ha señalado que la *“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”*.<sup>13</sup> 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 con otras informaciones del mismo ente y con información de otros entes. Así, por ejemplo, en el mismo ente podríamos tener bienes similares, con el mismo destino, con costos de incorporación de la misma magnitud y sin embargo podrían llegar a tener mediciones diferentes si por alguno/s de ellos se han recibido subvenciones y por otros no.

En el caso de subvenciones bajo la forma de transferencia de activos no monetarios, el segundo caso que hemos 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

---

<sup>11</sup> RT 17 de la FACPCE, segunda parte, sección 4, acápites 4.2.6 y 4.2.7.2.

<sup>12</sup> Chyrikins, Héctor, y Fernández, Oscar, *La depreciación de los bienes de uso*, Revista Enfoques Contabilidad y Administración, La Ley, T. 2000, pág.262.

<sup>13</sup> Arreghini, Hugo, *La amortización de los bienes de uso*, XVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Universidad Católica de Santa Fe, noviembre de 1997.

podría asimilarse a la situación planteada por la norma. En estos casos establece que: *“La medición original de estos bienes se efectuará a sus valores corrientes a la fecha de incorporación.”*<sup>14</sup> 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 da una buena medida del beneficio logrado con la subvención. 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 a un valor 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.

#### **4.5.2. Periodo de reconocimiento en resultados de la subvención de capital**

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

Para ello debe considerarse que las normas contables locales adoptan, al definir el modelo contable, como concepto de capital a mantener al financiero, definido como el invertido en moneda.<sup>15</sup>

Si el capital a mantener es el financiero, 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)”*.<sup>16</sup>

Sobre esta cuestión Ostengo aporta como definición 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”*.<sup>17</sup>

El concepto de resultado enunciado es independiente de los criterios de medición adoptados por el modelo contable. Esto ha sido señalado por Pahlen Acuña y otros, quienes afirmaron que *“el concepto de resultado así definido tiene vigencia para todo tipo*

---

<sup>14</sup> RT 17 de la FACPCE, segunda parte, sección 4, acápite 4.2.3.

<sup>15</sup> RT 16 de la FACPCE, segunda parte, sección 6.3.

<sup>16</sup> RT 16 de la FACPCE, segunda parte, sección 4.2.

<sup>17</sup> OSTENGO, Héctor, *El modelo contable*, Ediciones El Graduado, 2003, pág.17.

de modelo, independientemente del criterio de medición utilizado: costo o valores corrientes”.<sup>18</sup>

Siendo 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, indica 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 propone<sup>19</sup>, 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 cumplidas; 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 reconocerse la subvención hasta que se hayan cumplido las condiciones exigidas para su obtención y sea altamente probable que la misma sea recibida. Es en ese momento en que el ente ha logrado el derecho a recibir la subvención y por lo tanto el momento en que debe reconocerse el activo correspondiente.

Cabe por analizar en consecuencia, cuál es el hecho generador de la variación patrimonial. En este sentido la RT 17 define pautas generales para determinar el periodo en que debe reconocerse un resultado: “...los resultados deben reconocerse en los periodos en que se produzcan los hechos sustanciales generadores de las correspondientes variaciones patrimoniales.”<sup>20</sup>

Por lo tanto debemos definir lo que consideramos conforma el hecho sustancial generador del resultado originado por la subvención:

- 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 poder otorgarla, generándose el derecho a recibir la subvención. Por lo tanto el resultado debe reconocerse como tal en el periodo en que dichas condiciones se cumplan, y no cabría la posibilidad de diferir su reconocimiento a periodos futuros.
- Otra alternativa consiste en considerar 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 beneficios están orientados a fomentar el desarrollo de determinada actividad, la ubicación en determinada zona geográfica, la producción de determinados bienes, etc., estando todos estos fines vinculados en definitiva con la actividad del ente beneficiado

<sup>18</sup> PAHLEN ACUÑA, Ricardo J.M. y otros, *Contabilidad pasado, presente y futuro*, La Ley, 2009, pág.203.

<sup>19</sup> Fowler Newton, Enrique, *Contabilidad Superior*, La Ley, 2010, pág.1296.

<sup>20</sup> RT 17 de la FACPCE, segunda parte, sección 4.7, primer párrafo.

Considerando que ésta se desarrollará a lo largo de periodos futuros, es consistente considerar el reconocimiento del resultado a lo largo de los periodos futuros en que el activo vinculado con el beneficio sea empleado por el ente en el desarrollo de la actividad fomentada con el subsidio. Por lo tanto debería considerarse 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 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.

- Otra alternativa es 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 que el costo del activo se carga a resultados mediante la depreciación del mismo. Aquí también la porción no imputada a resultados de la subvención se debería exponer como un resultado diferido en el patrimonio neto.

En nuestra opinión, en un modelo contable en el cual es 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 alternativa de tratamiento contable admisible es reconocer el activo y como contrapartida un ingreso a exponer en el resultado en el periodo en que las condiciones se cumplieron. 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; y 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.

#### **4.5.3. 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 valor 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 contar 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 periodo en que debe reconocerse el resultado

Conforme la NIC 20, la subvención podrá deducirse del valor de la obra y por ende incidir en resultados mediante una menor depreciación del activo, tal como se desarrolla en la **alternativa A**. En este caso la norma entiende que la subvención se reconoce en 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 resultados sobre una base sistemática a medida que el bien se deprecia de acuerdo a lo que 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.”<sup>21</sup>*.

#### Valor de incorporacion al patrimonio

Alternativa A		Alternativa B	
<b>Activo</b>		<b>Activo</b>	
Terreno	250.000,00	Terreno	250.000,00
Inmueble	1.500.000,00	Inmueble	1.500.000,00
Subvencion	-450.000,00	<b>Total del Activo</b>	1.750.000,00
<b>Total del Activo</b>	1.300.000,00	<b>Pasivo</b>	
		Ingr. diferidos	450.000,00

#### Medicion y resultados al cierre del primer periodo

Alternativa A		Alternativa B	
<b>Activo</b>		<b>Activo</b>	
Terreno	250.000,00	Terreno	250.000,00
Inmueble	1.050.000,00	Inmueble	1.500.000,00
Deprec. Acum.	-11.000,00	Deprec. Acum.	-20.000,00
<b>Total del Activo</b>	1.289.000,00	<b>Total del Activo</b>	1.750.000,00
		<b>Pasivo</b>	
		Ingr. diferidos	441.000,00
<b>Cargo a resultado</b>		<b>Cargo a resultado</b>	
Depreciacion	-11.000,00	Depreciacion	-20.000,00
		Ingr. diferido	9.000,00
		<b>Cargo neto</b>	-11.000,00

<sup>21</sup> NIC 20 del 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 este 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 que se produzca 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; o
- Considerar que el resultado debería reconocerse a lo largo de los periodos en que se desarrolla la actividad generadora de la subvención; en el caso planteado a lo largo de los periodos que el inmueble se emplea para el desarrollo de la mencionada actividad y por ende se deprecia.

#### **4.5.4. Subvenciones de explotación**

Para estas subvenciones consideramos 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.

#### **4.5.5. 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, cuando define los criterios a seguir para la exposición de las ventas. En este sentido establece que:

*“Con los reintegros y desgravaciones se procederá así:*

- a) Si solo dependen de las ventas se sumaran 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.”<sup>22</sup>*

Si los reintegros se imputaran al costo, en nuestra opinión, sería recomendable que se muestren expresamente, en vez de mostrar los costos netos de las subvenciones. De esa forma se brinda información de mejor calidad para el análisis de la información contable y se facilita la comparabilidad de la información. En igual 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.

---

<sup>22</sup> RT 9 de la FACPCE, segunda parte, capítulo IV, sección B, acápite B.1.



#### **4.6. Subvenciones vinculadas con activos biológicos**

La NIC 20 específicamente establece que las subvenciones vinculadas con activos biológicos no se encuentran alcanzadas por sus disposiciones, y remite a la NIC 41, Agricultura.

Esta normativa es aplicable a las subvenciones de gobierno relacionadas con activos biológicos que se miden a su valor razonable menos costos estimados en su punto de venta, que es lo que equivale a un valor neto de realización. En estos casos distingue según la subvención esté condicionada o no.

En el primer caso deberá reconocerse cuando se hayan efectivamente cumplimentado las condiciones ligadas al otorgamiento de la subvención, siendo este requerimiento más restringido que el exigido por la NIC 20. En el segundo caso, al momento que la subvención se convierta en exigible.

#### **4.7. Activos intangibles adquiridos mediante subvención**

Es factible que a determinados entes se le otorguen determinados derechos o licencias con carácter gratuito, y ello conforme un intangible para el patrimonio del ente susceptible de ser reconocido en la medida que resulte ser generador de beneficios en periodos futuros. Estamos ante el caso de intangibles adquiridos mediante subvenciones.

Al respecto la NIC 38 en párrafo 44 aclara que en algunos casos un intangible podría ser adquirido mediante una subvención del gobierno. Así por ejemplo en el caso de derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, o en general derechos de acceso a recursos restringidos.

La NIC 20 establece pautas generales de medición de subvenciones que serían aplicables a este caso: *“Las subvenciones del gobierno pueden tomar la forma de transferencias de activos no monetarios tales como terrenos u otros recursos para uso de la entidad. En tales circunstancias es habitual estimar el valor razonable del activo no monetario y contabilizar tanto la subvención como el activo a su valor razonable. Un curso alternativo de acción que a veces se sigue consiste en registrar tanto el activo como la subvención por un importe nominal.”*<sup>23</sup>

La NIC 38 refiere a estos criterios y admite entonces que estos intangibles puedan medirse al momento de su incorporación según las siguientes alternativas:

- Su valor razonable
- Un importe nominal, más cualquier desembolso que le sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle

---

<sup>23</sup> NIC 20, párrafo 23.

E. Fowler Newton opina que sería mejor considerar un valor corriente de modo que:

- a) No se oculte ningún activo;
- b) El estado de resultados informe que se ha recibido una ayuda estatal.

Fronti de García, Vásquez y otros, también proponen que deberían directamente ingresarse al patrimonio a valores corrientes a la fecha de su incorporación. Entienden en este sentido que: *“la norma nacional no prevé el tema en forma específica, pero podríamos asimilarlo al concepto de bienes incorporados por aportes y donaciones.”*<sup>24</sup> Si esto no fuera posible, y fuera reconocido en el patrimonio por un valor poco significativo o simbólico, deberá describirse este hecho en una nota a los estados contables.

Además consideran que: *“Las subvenciones del gobierno, en la parte que su valor de incorporación supere a los costos o pasivos relacionados con su obtención, deben reconocerse como ingreso sobre un base sistemática, a lo largo de la vida útil en que se estima producirá beneficios futuros”...debiéndose reconocer en el patrimonio neto del ente un ítem *Ingresos diferidos por subvenciones gratuitas.**<sup>25</sup>

#### **4.8. 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:

---

<sup>24</sup> Fronti de García, Luisa; Vásquez, Roberto; Bongianino de Salgado, Claudia Andrea. *“Tratamiento de activos intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental”*, Revista Enfoques, La Ley, abril 2005, pag. 139.

<sup>25</sup> Vásquez, Roberto; Bongianino de Salgado, Claudia Andrea, *“Subvenciones gubernamentales. Propuesta de tratamiento contable y normativo”* publicado en XXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad, Universidad Kennedy, octubre de 2005.

Finalidad		Periodo de reconocimiento del resultado
<b>Asegurar rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación</b>		Período de concesión del subsidio
<b>Financiar gastos específicos</b>		Período en que se devengó el gasto
<b>Adquirir activos o cancelar pasivos</b>	Inm. Intangibles, material e inversiones inmobiliarias (*)	Proporcionalmente a los períodos de depreciación de los bienes (*)
	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.
<b>Sin asignación a una finalidad específica</b>		Período en que se conoce

(\*) podrá imputarse a los períodos en 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 la misma. Este requerimiento es más estricto en relación al planteado por la normativa internacional.

## 5. Devolución de subvenciones

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 que el reembolso supere la cuantía diferida, o si esta no existiese, el reembolso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.
- La devolución de una **subvención relacionada con un activo**, se reconocerá como un aumento del importe en libros del activo en cuestión o como una reducción del saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar. La depreciación acumulada adicional que se hubiere reconocido en resultados hasta

la fecha en ausencia de la subvención se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.

## **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 ello se derivan consecuencias contables al contabilizar el cargo impositivo y los activos y pasivos por impuestos diferidos.

A los efectos de de la ley de impuesto a las ganancias las subvenciones se encuentran alcanzadas por el mencionado impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 2 apartado 2):

*“... son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:*

*(...)*

*2) 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...”*

En lo atinente al período en el cual se debe imputar la ganancia se ha concluido que *“...es aplicable lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es decir que resulta imputable en el ejercicio fiscal en que se devengue”* aclarando 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”<sup>26</sup>.*

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 de dicho activo, 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 interesante mencionar aquí un criterio particular contemplado a través del decreto 642/97, que estableció 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 amortizaciones 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 amortizaciones menores a las que hubiera correspondido si no se hubiera reducido el costo de la obra con el importe de la subvención.

---

<sup>26</sup> Dictamen 149/94 (DAT) AFIP.

## 7. Conclusiones

La normativa internacional aborda el tema del tratamiento contable de las subvenciones mediante normas que específicamente determinan los criterios contables a aplicar, mediante la NIC 20 en carácter general, o en particular la NIC 38 o 41 según el caso, o la NIIF para 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, en su gran mayoría 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 que 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 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 pautas claras de medición de los activos vinculados, y definan cuestiones de exposición.

## Bibliografía

- **Arreghini, Hugo**, *La amortización de los bienes de uso*, XVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Universidad Católica de Santa Fe, noviembre de 1997.
- **Chyrikins, Héctor, y Fernández, Oscar**, *La depreciación de los bienes de uso*, Revista Enfoques Contabilidad y Administración, La Ley, T. 2000
- **Fronti de García, Luisa; Vásquez, Roberto; Bongianino de Salgado, Claudia Andrea**. Tratamiento de activos intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental, Revista Enfoques, La Ley, abril 2005
- **Fowler Newton, Enrique**, *Contabilidad Superior*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010.
- **Fowler Newton, Enrique**, *Cuestiones Contables Fundamentales*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- **Fowler Newton, Enrique**, *Normas Contables profesionales de la FACPCE y del CPCECABA*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2006.
- **Ostengo Héctor C.**, *El modelo contable*, Ediciones El Graduado, 2003.

- **Pahlen Acuña, Ricardo J.M.** (Director) y otros, *Contabilidad pasado, presente y futuro*, Editorial La Ley. Buenos Aires, 2009
- **Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE)**: Resoluciones Técnicas 8, 9, 16, 17 y 26 de Resolución Técnica.
- **Internacional Accounting Standard Board (IASB)**, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 20, 38, 39 y 41; Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 9 y NIIF para Pymes.
- **Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias *General Agreement of Tariffs and Trade* (GATT, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio)**
- **Ley 38/2003 General de Subvenciones, art. 2.** (España)
- **PGC2007, Norma de registro y valoración 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)

## **Tratamiento contable de las subvenciones**

Autores: **C.P. GUSTAVO R. RONDI C.P. MARIA DEL CARMEN CASAL**

### **RESUMEN**

Las subvenciones del gobierno constituyen una de las formas de conceder ayudas a las empresas con propósitos específicos. En nuestro país existen numerosos programas del gobierno que otorgan subsidios, para facilitar el desarrollo de ciertos aspectos de la actividad de las PYMES. Sin embargo, no existen normas contables nacionales específicas que consideren el tratamiento de las subvenciones, cuestión que si esta prevista en la normativa internacional del IASB (International Accounting Standards Board). Las subvenciones pueden adquirir diversas formas, según la naturaleza del beneficio recibido o las condiciones que se exigen para su obtención. Deben distinguirse:

a) **Subvenciones de capital:** requieren la adquisición o construcción de activos. En estos casos a fin de determinar el periodo de reconocimiento del ingreso, la NIC 20 distingue los siguientes momentos de imputación según se trate de:

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

b) **Subvenciones de explotación:** vinculadas con el desarrollo de sus actividades

A fin de determinar el periodo de reconocimiento del resultado la NIC 20 distingue:

- Si requiere erogación futura de gastos, deberían incidir sobre los resultados en los mismos periodos en que se erogan los gastos necesarios para obtenerlos.
- Cuando no obliga a la erogación futura de gastos, debería reconocérselo tan pronto como se tenga el derecho de percibirlo. Una subvención a recibir en compensación por gastos o pérdidas ya incurridos, sin costos posteriores relacionados, se reconocerá en el resultado en el mismo periodo en que se convierta en exigible.

A fin de definir la normativa nacional aplicable a este tema distinguiremos, en lo que respecta a **subvenciones de capital**, aquellas en las cuales el beneficio se recibe bajo la forma de:

- **Efectivo o equivalente destinado a reintegrar todo o parte del costo del activo que ha sido adquirido o construido por el ente:** la cuestión central pasa por definir si la subvención recibida debe deducirse del costo de incorporación del bien.

Entendemos que el bien debería incorporarse a su costo según el criterio planteado en la RT 17, en su segunda parte, sección 4, acápite 4.2 y en ningún caso el valor de la subvención otorgada debería reducir el costo del bien, debiéndose reconocer 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, en materia de medición del activo y cómputo de resultados.

- **Un activo no monetario:** en este caso 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 planteada por la norma. 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 da una buena medida del beneficio logrado con la subvención. No estamos de acuerdo con la alternativa de incorporar las subvenciones y los activos relacionados por un valor simbólico, ya que se estaría ocultando información.

Como criterio general, entendemos que no debería reconocerse la subvención hasta que se hayan cumplido las condiciones exigidas para su obtención y sea altamente probable que la misma sea recibida. Consideramos que en ese momento quedaría perfeccionado el derecho a recibir la subvención.

Cabe por analizar en consecuencia, cuál es el hecho generador de la variación patrimonial. En este sentido la RT 17 define pautas generales para determinar el periodo en que debe reconocerse un resultado: *"...los resultados deben reconocerse en los periodos en que se produzcan los hechos sustanciales generadores de las correspondientes variaciones patrimoniales."*

En nuestra opinión, en un modelo contable en el cual es 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 alternativa de tratamiento contable admisible es reconocer el activo y como contrapartida un ingreso a exponer en el resultado en el periodo en que las condiciones se cumplieron. 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; y 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. 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.

Si bien las normas nacionales contienen pautas generales que permiten resolver las cuestiones planteadas tal como lo hemos propuesto en los apartados anteriores 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 pautas claras de medición de los activos vinculados, y definan cuestiones de exposición.

**Palabras clave: subvenciones-resultados-medición del activo-normas específicas.**