

## Subsidios y otras ayudas gubernamentales Bongianino, Claudia A.

Abstract: En el artículo se busca analizar las normas contables de esta temática tanto internacionales como nacionales, interpretando cada una de ellas, marcando sus diferencias y semejanzas.

### I. Introducción

Antes de adentrarnos en el tema que nos ocupa en esta presentación, consideramos conveniente recordar ciertos conceptos.

Tanto la doctrina como la legislación suelen caracterizar a la "ayuda gubernamental", como una acción realizada por el sector público con el objeto de suministrar un beneficio económico específico a una empresa o tipo de empresas, seleccionadas bajo ciertos criterios. Generalmente, su propósito es el de incentivar a la compañía a llevar adelante un curso de acción que, sin esta ayuda, no hubiera emprendido.

Por otro lado, consideran "subvenciones del gobierno" a aquellas ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa que exigen como contrapartida el cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con las actividades operativas del ente beneficiario. En oportunidades se toma el concepto de "subsidio" como sinónimo de "subvención".

Es posible identificar distintos tipos de subvenciones tanto desde el punto del beneficio a percibir como por las condiciones que deben cumplirse, sin embargo, todas ellas se reciben como parte de un paquete de ayudas financieras o impositivas.

En algunos casos, una empresa puede haber incurrido en gastos o pérdidas en períodos anteriores, y esto le puede haber generado el derecho de exigir una subvención del gobierno. En otros casos, puede concederse con el propósito de dar un apoyo financiero inmediato a la compañía, más que como un incentivo para soportar gastos específicos. Asimismo, puede tomar la forma de transferencia de activos no monetarios para uso de la empresa, tales como terrenos, licencias, permisos u otros recursos, o puede generar la obligación de adquirir o producir bienes de capital bajo ciertas condiciones.

Sea cual fuere el tipo de subvención recibida, la empresa deberá incluir en la información contable detalles acerca de su naturaleza y alcance, las políticas contables adoptadas para su reconocimiento y las condiciones y contingencias que pudieran derivar de ellas

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) incluyen el tratamiento de este tema en su NIC 20. En cuanto a las normas argentinas, este no fue tratado específicamente hasta hoy, donde las "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad", incluyen el tema de "Subsidios y otras Ayudas Gubernamentales" y entrarán en vigencia a partir de ejercicios iniciados el 1° de Julio de 2024.

Con el objetivo de introducirnos en el conocimiento contable normativo acerca de estas cuestiones, procedemos a presentar tanto normas contables internacionales como nacionales, intentando interpretar cada una de ellas, marcando sus diferencias y semejanzas.

Adicionalmente, compartimos ciertas dudas que generan su aplicación y proponemos tratamientos alternativos.

Es importante destacar que las divergencias en su reconocimiento y medición contable

obstaculizan la capacidad de los accionistas, reguladores y acreedores para comprender verdaderamente la situación financiera de las empresas, ya que dificulta la comparabilidad de los estados financieros.

## II. Subvenciones y/o subsidios. Normativa vigente

Las normas argentinas en vigencia no mencionan directamente el caso de las subvenciones porque es un tema del cual, hasta ahora, no se habían ocupado.

La nueva RT 54 incorpora el tema subvenciones bajo la terminología Subsidios.

Subsidios y otras ayudas gubernamentales

"Definiciones

"560. A los fines de contabilizar los subsidios del gobierno y otras ayudas gubernamentales, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

"Ayudas gubernamentales: Acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios.

"Préstamos con cláusula de condonación: Préstamos en los cuales el prestamista se compromete a renunciar a su reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.

"Subsidios gubernamentales: Ayudas gubernamentales en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad.

"Los subsidios gubernamentales excluyen:

"a) Formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor.

"b) Transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad".

Una vez dadas las condiciones para el reconocimiento del activo recibido, en relación con el tratamiento a dar a la contrapartida, la norma distingue:

1) Si el subsidio no está sujeto a condiciones futuras, se reconocerá un resultado cuando haya sido recibido o su recepción sea probable.

2) Si el subsidio está sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, reconocerá un resultado cuando cumpla con los requisitos exigidos y su recepción haya ocurrido o sea probable. Mientras no se cumplan estas condiciones, será reconocido como contrapartida un pasivo.

Adicionalmente menciona, en cuanto a la medición al recibirse activos no monetarios que, para el caso de entidades pequeñas o medianas, se reconocerá el valor que surja de la documentación que respalda la transacción. En cuanto al resto de las entidades o si no existiera un valor explícito que surja de la documentación como en el caso anterior, se utilizará en primer término el valor razonable del activo recibido, y como segunda alternativa, la cotización de dicho activo.

En cuanto a las normas internacionales, ellas se han ocupado específicamente del tema en su NIC 20 [\(1\)](#).

"Reconocimiento

"Las subvenciones del gobierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, no deberán ser reconocidas hasta que no exista una razonable seguridad de que:

"(a) La entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas.

"(b) Se recibirán las subvenciones".

En ella se mencionan opiniones en contra de reconocer un resultado: "Resulta inapropiado reconocer las subvenciones del gobierno a través de una cuenta de resultados, puesto que no han sido generadas por la entidad, sino que representan un incentivo suministrado por el sector público sin que tengan relación con costo alguno".

Sin embargo, también se presentan opiniones a favor: "Las subvenciones del gobierno raramente son gratuitas. La entidad las obtiene tras cumplir ciertas condiciones y someterse a ciertas obligaciones exigidas. Por tanto, deben reconocerse a lo largo de los períodos en los que la entidad reconozca como gastos los costos relacionados que la subvención pretende compensar".

Finalmente, la norma determina que la forma en que ha de revelarse el incremento patrimonial por la incorporación de la subvención recibida del gobierno no debe ser reconociendo un resultado al momento de la incorporación, sino un ingreso diferido. "Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos que una entidad reconozca como gastos los costos relacionados que la subvención pretende compensar".

Por otro lado, manifiesta que, en el caso de recibir como subvención un activo no monetario, es habitual reconocer el activo recibido por su valor razonable y la subvención por ese mismo valor. También es posible utilizar la alternativa de medir ambos conceptos por un valor nominal simbólico.

Por su parte, las NIIF para PYMES disponen:

"Reconocimiento y medición

"24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

"(a) Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.

"(b) Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.

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

"24.5 Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir".

Analizando la normativa argentina y la internacional se encuentran diferencias en la forma de reconocer la contrapartida por el activo recibido a través del subsidio o subvención.



Como se desprende de este análisis en cuanto al reconocimiento de la subvención o subsidio, las normas internacionales se inclinan por su inclusión en Ingresos Diferidos, dentro del Patrimonio Neto mientras que, tanto las NIIF para PYMES como las normas argentinas no contemplan esta posibilidad.

### III. Reconocimiento de activos

Según la normativa vigente en nuestro país [\(2\)](#), "un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente)". Asimismo, la misma norma manifiesta: "El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni de que el ente tenga la propiedad" (las cursivas son nuestras).

La Resolución Técnica 54: "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad", que entrará en vigor a partir de los ejercicios iniciados el 1 de Julio de 2024, define: "Activo es un recurso económico (material o inmaterial), controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya ocurridos. Un recurso económico es un bien o un derecho que tiene la capacidad de generar beneficios económicos".

En cuanto a normativa internacional, en el Marco Conceptual para la Información Financiera se define:

"Un Activo es:

"Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y

"Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos".

A la luz de las normas transcriptas, podemos considerar que, en general, los Activos recibidos a través de subvenciones otorgadas por el gobierno, ya sea a título gratuito o no, pueden ser reconocidos ya que, debido a un hecho ya ocurrido, el ente puede controlar los beneficios económicos que le producirán en el futuro. En este sentido, nuestras normas en vigencia manifiestan, expresamente, que el reconocimiento de un activo no está condicionado por la forma de adquisición ni por la necesidad de que exista la erogación previa de un costo.

El paso siguiente consiste en analizar cuál debería ser su valor de incorporación.

Medición al momento de la incorporación

Al incorporar un activo al patrimonio es posible distinguir una serie de alternativas en

cuanto a su medición. En general, ellas podrían ser:

- Costo.
- Valor simbólico.
- Valor corriente.
- Valor razonable.
- Nota.

Al recibir un activo a través de una subvención del gobierno se debe considerar si es a título gratuito o no.

Uno de los problemas más importantes se genera si su incorporación es a título gratuito. Podría suceder que la empresa hubiera tenido que soportar ciertos costos para su obtención, aunque más no sea de origen administrativo (certificaciones, sellados, copias, etc.).

Siguiendo la normativa, esos costos deberían constituir el valor de incorporación del activo al patrimonio, aunque en ellos no se refleje el valor del activo recibido.

Hasta el presente, las normas argentinas no contemplaban específicamente el tema "subvenciones", por lo que, ateniéndonos a lo regulado para los activos, solamente se admitía el criterio de "costo" como valor de incorporación. Este concepto nos llevaría al no reconocimiento de activos recibidos a través de subvenciones obtenidas a título totalmente gratuito o su incorporación a un costo meramente simbólico.

Una alternativa podría haber sido la asimilación al concepto de "bienes incorporados por aportes y donaciones", ya que no existe contraprestación por su incorporación. En este sentido, la Resolución Técnica 17, en su párrafo 4.2.3. indica: "La medición original de estos bienes se efectuará a sus valores corrientes a la fecha de incorporación".

En caso de que no fuera posible reconocer la incorporación del activo recibido a su valor corriente o solo fuera reconocido por un valor poco significativo o simbólico, debería describirse este hecho en una nota a los estados contables.

En la nueva Resolución Técnica 54 se han incluido los siguientes conceptos:

"Cuestiones comunes a todos los rubros

"Medición inicial de bienes y servicios

"203. Una entidad medirá inicialmente sus bienes y servicios según lo establecido en esta sección, excepto que esta u otras normas contables requieran o permitan un tratamiento diferente.

"204. En el momento del reconocimiento, una entidad medirá, los bienes y servicios de acuerdo con los criterios indicados a continuación:

"c) Bienes o servicios incorporados mediante aportes, donaciones o subsidios gubernamentales:

"(i) Por el importe establecido en la documentación que respalda la transacción, cuando la entidad califica como entidad pequeña o mediana y el importe estuviera explicitado.

"(ii) En los demás casos, de acuerdo con la siguiente jerarquía:

"1. Al valor razonable del activo recibido siempre que pueda estimarse satisfaciendo el requisito de confiabilidad (credibilidad).

"2. A la cotización sucedánea del activo recibido" (las cursivas son nuestras).

Las normas internacionales se han ocupado específicamente del tema y según la mencionada NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a

Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, "una entidad puede optar por reconocer, en el momento inicial, tanto el activo como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad decidiese no reconocer inicialmente el activo por su valor razonable reconocerá el activo, inicialmente, por un importe nominal, (el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle" (las cursivas son nuestras).

Es importante destacar que, independientemente del valor al que se haya incorporado la subvención, será necesario determinar su vida útil para poder definir el monto de las amortizaciones del activo a considerar en el futuro.

Por su parte, las NIIF para PYMES indican:

"Adquisición mediante una subvención del gobierno

"Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable de activo recibido o por recibir".

Mediciones posteriores a la incorporación

Una vez incorporado el activo, interesa determinar cuál deberá ser su medición al cierre. En este sentido podemos mencionar las siguientes alternativas:

- Costo.
- Valor corriente o razonable.

Independientemente de la alternativa elegida, en cualquiera de los casos deberá compararse con su valor recuperable con el fin de no ser sobrevaluados.

Tanto las normas argentinas como las internacionales admiten que, dependiendo del tipo de activo, luego de su ingreso al patrimonio, la empresa opte entre dos posibles "modelos" de medición:

"Modelo del costo

"Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

"Modelo de revaluación

"Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revaluaciones el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable".

Este tratamiento se podrá utilizar para los activos que han sido reconocidos por su costo de adquisición o producción y también puede ser aplicado a los activos que hayan sido recibidos por medio de una subvención del gobierno y se hayan reconocido por un valor simbólico.

#### IV. Contrapartida del activo recibido a través de una subvención del gobierno

Si aceptamos la incorporación al patrimonio del activo originado en una subvención del gobierno, ahora es momento de analizar cuál será la contrapartida a reconocer por ese incremento patrimonial, tema que, como hemos mencionado, ha sido definido por las distintas normas.

Como posibles alternativas podemos mencionar:

- Una disminución del Activo y/o un incremento de Pasivo.
- Pasivo.
- Resultado.
- Ingreso Diferido.
- Nota.

#### Subvención con costo

Disminución del Activo y/o incremento del Pasivo: Esta es la alternativa natural si utilizamos el costo como valor de incorporación del activo. Los sacrificios incurridos para obtener la subvención habrán sido pagados, disminuyendo el Activo, o se deberán cancelar en el futuro, constituyendo un Pasivo. Por supuesto, podría existir una combinación de ambos.

Pasivo: En algunos casos podría suceder que el activo recibido como subvención diera lugar a una obligación futura cancelable con ese activo o con cualquier otro, dependiendo de las características de la obligación.

En el caso de que el pasivo sea cancelable con el activo recibido, ambas mediciones, activo y pasivo, deberían ser coincidentes. Podría no ocurrir lo mismo si la obligación pudiera ser cancelada con otros activos. Si el pasivo fuera inferior al activo incorporado, la diferencia debería ser tratada como una subvención gratuita. Por otro lado, no sería razonable que el pasivo superara al activo, ya que no tendría sentido la Subvención recibida.

#### Subvención gratuita

Resultado: Cuando una subvención gratuita ha sido reconocida como activo por su valor corriente o razonable, una posibilidad es reconocer ese incremento patrimonial como un resultado positivo.

Si nos retrotraemos al análisis de las características de "Activo", una de ellas es la posibilidad de generar beneficios futuros. Si consideráramos un resultado en el momento de la incorporación, estaríamos anticipando el reconocimiento de esos beneficios, aún no realizados y rodeados por, tal vez, demasiadas inseguridades.

Ese resultado anticipado lo podríamos asimilar a los "Resultados por Tenencia", positivos, que surgen de medir bienes a valores corrientes que, si bien es, en la generalidad de los casos, un criterio aceptado para la medición de bienes destinados a la venta o con mercado transparente, no lo es, en algunas circunstancias, en la medición de bienes destinados al uso.

Ingreso Diferido: Otra alternativa para reconocer el incremento patrimonial consiste en imputarlo como ingreso sobre una base sistemática, a lo largo de varios períodos.

Nota: En caso que, por lo prescrito por las normas vigentes, no fuera posible reconocer la incorporación del activo intangible recibido o solo fuera reconocido por un valor poco significativo o simbólico y por lo tanto no se evidenciara una contrapartida significativa, sería de suma importancia presentar este hecho en una nota a los estados contables, dentro de la información complementaria, para permitir al usuario una visión más aproximada a la realidad de la situación de la empresa beneficiada por la subvención.

#### V. Conclusiones

Hemos visto con gran satisfacción, que algunas de las propuestas que habíamos presentado en un trabajo del año 2005 [\(3\)](#) fueron recogidas por nuestros organismos profesionales al redactar la Resolución Técnica 54, que tendrá vigencia a partir de los ejercicios iniciados 1 de Julio de 2024.

Una de ellas era la necesidad de incluir el tratamiento de las Subvenciones del gobierno dentro de nuestra normativa. Hoy se ha cumplido con la presentación de un acápite denominado Subsidios y otras ayudas Gubernamentales.

En cuanto a la medición del activo no monetario recibido sin contraprestación, nuestra propuesta indicaba que su tratamiento podría ser similar al de los bienes recibidos por aportes o donaciones, es decir a su valor corriente. Esto también se ha cumplido, incorporando a los subsidios gubernamentales en este grupo, con el cambio de la denominación "valor corriente" por "valor razonable".

En relación con la contrapartida, nuestro punto de vista mencionaba: "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 una base sistemática, a lo largo de la vida útil en que se estima producirá beneficios futuros".

En este sentido, las normas internacionales mantienen su posición de reconocerlas totalmente como ingresos diferidos, aunque maneja la alternativa de deducir la subvención al calcular el importe en libros del correspondiente activo, siendo así reconocida en resultados a lo largo de la vida de un activo que se amortiza como una reducción del gasto por depreciación.

Ante la segunda alternativa nos preguntamos: si la norma manifiesta que, en el caso de recibir como subvención un activo no monetario, es habitual reconocer el activo recibido por su valor razonable y la subvención por ese mismo valor y también es posible utilizar la alternativa de medir ambos conceptos por un valor nominal simbólico, al deducir del valor del activo el valor de la subvención recibida, ambos por el mismo valor ¿cuál sería el importe en libros del activo?

Tanto las nuevas normas argentinas como las NIIF para PYMES, según las condiciones, reconocen un pasivo o un resultado, sin considerar la posibilidad de diferencias con el valor del activo no monetario recibido ya que tanto el activo como la subvención o el subsidio se miden por igual valor. ¿Qué sucedería si los costos asociados al cumplimiento de las condiciones fueran inferiores al valor contable del activo recibido?

Nuestra opinión:

Tal como lo hemos desarrollado, la obtención de la subvención o subsidio puede dar lugar a costos o a la generación de un pasivo relacionados con ella. La parte del valor de incorporación que supere a dichos costos y/o pasivos, debería considerarse un Ingreso Diferido, asignándolo a resultados en forma periódica.

Tanto las normas argentinas como las internacionales incluyen "Resultados Diferidos" dentro del Patrimonio Neto. Ante esta alternativa existen opiniones en contra que manifiestan que, al recibirse de una fuente distinta a los propietarios, no deben ser acreditadas al Patrimonio Neto ya que podrían confundir al usuario de los estados financieros.

Analizando esta situación, si bien es cierto que el Ingreso Diferido proviene de una fuente distinta de los propietarios, existen otros elementos que se incluyen en el Patrimonio Neto y que tampoco tienen su origen en aportes. Tanto las normas nacionales como las normas internacionales incluyen en el patrimonio neto el efecto de la contrapartida del mayor valor producto de la revaluación de ciertos bienes, entre otros.

En la preparación de este trabajo, nuestra intención ha sido ofrecer a los profesionales, a las instituciones académicas y a aquellos organismos nacionales encargados de emitir normas contables, una base de discusión para el estudio del tratamiento de este tema, fundada en análisis conceptuales y que oriente a los emisores de información contable.



Esperamos haberlo logrado.

- (1) Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.
- (2) Resolución Técnica 16. Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la resolución técnica 26. FACPCE.
- (3) VÁZQUEZ, R. - BONGIANINO C.: "Subvenciones Gubernamentales - Propuesta de Tratamiento Contable y Normativo". XXVI Jornadas Universitarias De Contabilidad. UAJFK. Mención Premio Jerarquía. 2005.