

CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES (Norma Internacional de Contabilidad no. 20)

Christian Castañeda Arango*

Resumen

Actualmente en el Congreso de la República cursa un proyecto de Ley el cual pretende que en Colombia se realice convergencia de las normas de información financiera con las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB. Es importante que nosotros los contables hagamos parte activa de esta transición aportando con análisis y debate al respecto, es así que no debemos conformarnos con una mirada a la técnica contable e ir más allá con el análisis progresivo de unos estándares que encajen en un entorno que marque la comparabilidad de la información y transparencia de la misma.

La NIC 20 (Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales) en un escenario como el colombiano no encaja de manera literal ya que nuestra Constitución Política en su artículo 355 prohíbe estas actuaciones por parte de las entidades gubernamentales.

* Especialista en Legislación Tributaria de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Correo electrónico: crcastaneda@deloitte.com

Palabras clave: Subvenciones, ayuda gubernamental, donaciones, NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), métodos de reconocimiento, entorno, contexto.

Introducción

Históricamente se puede destacar que la contabilidad ha ido cambiando conforme al desarrollo vivido por regiones, naciones y ahora por el conglomerado de países que comparten entre sí algunas características en especial las organizacionales y las económicas que son las que de alguna forma han marcado la pauta para el desarrollo de la contabilidad. Pero aún así por muchas similitudes que existan en las características de diversas naciones en las prácticas contables “... *no existen dos países que tengan prácticas de contabilidad financiera idénticas*”.¹ Porque aunque se tuviera por común una normatividad o unos estándares en primera instancia en dos naciones, cada una deberá aplicarlos de la mejor forma en que no se vea golpeada su economía y su cultura, pues aceptar una idéntica práctica sería aceptar una única cultura, y aún más unas costumbres comerciales idénticas en ambos países. Cosa imposible ya que si vemos diferentes costumbres en una misma nación no podríamos esperar menos entre dos estados.

Es importante en este momento en el cual estamos a las puertas de entrar en una convergencia con las normas internacionales de contabilidad, hacer claridad en que la contabilización de las subvenciones del gobierno de que trata la NIC 20, son un tema complejo y aparentemente con muy poco que decir acerca de éstas, ya que en una economía como la colombiana este tipo de intervencionismo del Estado es poco común.

Las subvenciones son rechazadas por diversos países que han suscrito tratados de comercio internacional, es así que podremos encontrar diferentes normatividades² que tratan de controlar lo conocido como prácticas de competencia desleal, es decir, el “dumping” y las subvenciones. Que, de acuerdo con la O.M.C. y sus países miembros, afectan notoriamente la economía y el desempeño normal de las leyes de la oferta y la demanda. Pues se podría, por intermedio de estas prácticas, entrar a competir en el mercado con una serie de ventajas que afectarían la producción nacional de un país o que al menos podría llegar a afectarla.

1 Gerhard G. Mueller, Hernon Helen, Meek Gary K., Contabilidad una Perspectiva Internacional; McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1ra edición, p.p 11.

2 Decreto 299 de 1995, que rige para países no miembros del tratado de Cartagena – Comunidad Andina – y la decisión # 499 de 1999, que rige para países miembros del acuerdo de Cartagena. Acogidos por las diferentes naciones y por la organización mundial del comercio (OMC).

Aunque esta práctica no sea bien vista por muchas organizaciones y por algunas naciones, podemos observar que quienes la practican en mayor proporción son las potencias que tienen destinado una parte de su P.I.B. para brindar ayudas a diferentes sectores de la economía.

Abordando la norma internacional #20 (NIC 20). Desde las definiciones que la norma trae podemos ver que las subvenciones, se diferencian de las ayudas gubernamentales en dos aspectos, que son importantes en la medida en que nos aclaran ambos conceptos, acerca de los cuales se va a realizar, del primero (subvenciones), una mirada de los métodos para reconocerlo contablemente, y del segundo (ayudas gubernamentales), una mirada relacionada con la información que se debe presentar de este hecho.

El presente trabajo buscará hacer una comparación de lo presentado en la NIC #20, **CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES**, y lo estipulado en este tema por la teoría que rige o prima en Colombia³, para luego llegar a sacar una serie de diferencias, semejanzas y conclusiones que nos arrojen importante conceptualización del tema aquí tratado. Adicionalmente se tratara de establecer si existen vacíos en cuanto a la teoría escrita al respecto de su tratamiento contable en Colombia y de igual forma observar si la NIC, objeto de estudio, puede suplir estas falencias⁴, o si por el contrario el trato de las subvenciones por parte del IASB, se puede complementar con algunos buenos manejos que se le da en Colombia, esto con el fin de buscar la calidad en la presentación de estados financieros.

Las subvenciones, subsidios y auxilios como transferencias con fines económicos y financieros.

Antes de llegar a este tipo de transferencias⁵(las subvenciones son transferencias que el Estado realiza a diferentes tipos de entidades, ya sean públicas o

3 Para este trabajo vamos a tomar como teoría al conjunto de principios, leyes, normas, hipótesis, escritos, que nos faciliten la comprensión y aplicación acerca de este tema (Subvenciones y ayudas gubernamentales).

4 Dentro de los objetivos y contenido del marco conceptual del IASB se establece el “ayudar a los organismos nacionales de regulación contable a la hora de desarrollar sus propias normas”

5 Las transferencias con fines económicos o financieros, son una sola clase de transferencias existentes dentro de los gastos sin contrapartida directa y personal, también existen transferencias con fines sociales y gastos consuntivos. RAMÍREZ CARDONA, ALEJANDRO “HACIENDA PÚBLICA”, Cuarta Edición 1998, pp. 344-348.

privadas), es interesante tener presente que las transferencias con fines económicos, pertenecen dentro de las categorías del gasto público a la de gastos sin contrapartida directa y personal. Dichos gastos son erogaciones que realiza el Estado en un período determinado con fines de desarrollo o redistributivos de la renta nacional. Las transferencias de tipo económico, están incluidas dentro de la clasificación de los gastos sin contrapartida directa y personal.

Acercándonos aún más al tema concerniente de este trabajo, encontramos que las transferencias financieras tienen tres grandes grupos, los cuales citaremos a continuación:

- A) Subvenciones a otros entes públicos
- B) Subsidios a la empresa privada
- C) Auxilios regionales

A) Subvenciones a otros entes públicos

Son, en consecuencia, traslados de disponibilidades monetarias entre el Estado en el orden nacional y el Estado en el orden regional y local, entre la nación y las entidades territoriales (departamentos y municipios) y las entidades descentralizadas del orden nacional, regional o local (establecimientos públicos y empresas industriales y comerciales del Estado en estos diversos órdenes). Las subvenciones pueden ser de varias clases, según estén o no condicionadas o supervisadas:

Subvenciones condicionadas. Son las transferencias a otros entes públicos, con una destinación específica, conforme a las necesidades públicas que se requiere satisfacer o a la categoría del gasto público.

Subvenciones incondicionadas. Son transferencias a otros entes públicos sin una destinación específica.

Subvenciones condicionadas a una contrapartida. Son transferencias otorgadas a otros entes públicos con unos fines específicos, pero su entrega está condicionada a la apropiación o asignación de recursos por parte del ente receptor.

B) Subsidios a la empresa privada

Estos subsidios hacen parte del grupo de transferencias que el Estado realiza a empresas privadas, al igual que como sucede con las subvenciones a otros entes públicos, estos desembolsos pueden estar sujetos a ciertos condicionamientos o supervisiones por parte del Estado.

Los subsidios pretenden, entre otras cosas, beneficiar a los consumidores de ciertos bienes o servicios, y a su vez, a las empresas particulares para cubrir su exceso de costo de producción. Es así como con una especie de práctica de intervencionismo en la economía, el Estado pretende buscar una estabilización de ésta.

C) Auxilios regionales

Son transferencias realizadas por el gobierno a las regiones, las cuales deben ser canalizadas o recaudadas por entidades (del orden regional, o local) que agrupan regiones específicas.

Dichos auxilios buscan fines económicos y de integración regional, toda vez que deben de tener un orden, una prelación y una coordinación no sólo en el ámbito regional o local sino también a nivel nacional a través del plan nacional de desarrollo.

Las subvenciones, subsidios y auxilios como transferencias con fines sociales

Las transferencias por causas sociales pueden dividirse en:

- A) Seguros y prestaciones sociales
- B) Asistencia pública
- C) Auxilios por calamidades públicas y otros

A) Seguros y prestaciones sociales

Estos seguros son pagados por el Estado con el fin de lograr mayor seguridad para trabajadores inactivos o desempleados.

B) Asistencia pública

Su fin es el de proteger a personas que estando en incapacidad física para trabajar carecen de cualquier medio para subsistir.

C) Auxilios por calamidad pública y otros

Estos desembolsos son realizados por el Estado en caso de calamidad pública (incendios, terremotos, inundaciones, entre otros), dichos beneficios serán recibidos por personas que no tienen compensación por seguros, ni medios de subsistencia.

Gastos consuntivos con características de subvenciones, subsidios o auxilios.

Este tipo de subvenciones hace parte de transferencias internacionales con diversos fines como lo son los económicos, políticos o sociales. Es menester recordar que son transferencias de la renta pública pero con un revertimiento distinto al del sector de donde se recauda dicha renta⁶.

Tratados antidumping y de derechos compensatorios

Decreto 299 de 1995.

Es preciso mirar entonces la definición y aspectos a tener en cuenta, que aparecen en el decreto 299 de 1995 de subvenciones, para luego mirar éste desde otros puntos de vista, como lo es desde la hacienda pública y demás regulaciones para la concesión de estos beneficios.

“Artículo 11. Concepto. Se considera que una importación ha sido subvencionada cuando la producción, fabricación, transporte o exportación del bien importado o de sus materias primas e insumos, ha recibido directa o indirectamente cualquier prima, ayuda, premio, estímulo o incentivo del Gobierno del país de origen o de exportación o de sus organismos públicos o mixtos.

El empleo de tipos de cambio múltiples en el país de origen o de exportación, así como la existencia de alguna forma de sostenimiento de los ingresos o precios cuando con ello se otorgue una ventaja, igualmente podrán ser considerados como subvención.

ARTÍCULO 12. Elementos para determinar la subvención. La cuantía de la subvención se calculará en unidades monetarias o en porcentaje ad valorem, por unidad del producto subvencionado que se importe al territorio nacional.

La cuantía de la subvención se establecerá deduciendo los siguientes elementos de subvención total:

⁶ Estos términos relacionados con subvenciones se pueden encontrar en los textos de hacienda pública, los diferentes tipos de transferencias tocados anteriormente se apoyan en los siguientes textos entre otros: RAMÍREZ CARDONA, ALEJANDRO “HACIENDA PÚBLICA”, Cuarta Edición 1998, pp. 344-348; GUTIÉRREZ LONDOÑO, ALFONSO LEÓN; ESCOBAR GALLO, HERIBERTO; GUTIÉRREZ LONDOÑO, EBER ELÍ “HACIENDA PÚBLICA UN ENFOQUE ECONÓMICO” p.p 337-338.

1. Cualquier gasto en que necesariamente se haya tenido que incurrir para tener derecho a la subvención o para beneficiarse de la misma.
2. Los tributos a la exportación, los derechos y otros gravámenes a que se haya sometido la exportación del producto a Colombia, destinados especialmente a neutralizar la subvención.

Cuando un interviniente dentro de la investigación solicite tal deducción, deberá aportar la prueba de que la solicitud está justificada.

La cuantía de la subvención se considerará de “minimis” cuando está sea inferior al 1% ad valorem.”

Decisión 457 de 1999

Este acuerdo tiene por objeto prevenir o corregir daños a una rama de la producción de países miembros de la comunidad andina, causados por competencia en la importación de productos subvencionados.

A diferencia del Decreto 299/1995, esta decisión tiene un ámbito de aplicación diferente. Pues mientras el Decreto 299/95 rige para países no miembros del acuerdo de Cartagena, la decisión 457, es dirigida sólo a países miembros de la comunidad andina. Igualmente en este acuerdo como en el Decreto, se señala cuándo un país importador debe aplicar medidas compensatorias; “*cuando*:

- a) Una subvención originada en el territorio de otro país Miembro amenace causar o cause daño a la rama de la producción nacional destinada al mercado interno del país afectado; o,
- b) Una subvención originada en el territorio de un país Miembro amenace causar o cause daño a la rama de la producción destinada a la exportación a otro país Miembro.”

Es también notoria la diferencia en la terminología utilizada en estos dos textos reglamentarios acerca de subvenciones, pues el que rige para los países no miembros de la comunidad andina habla de derechos compensatorios, mientras en la decisión 457 para los países miembros se hace mención a medidas compensatorias.⁷

⁷ Mirar la diferencia entre esta terminología, para lo cual se harán averiguaciones en el Mincomex. Ya que explícitamente no se ve diferencia en los textos.

Delimitación

De los diferentes tipos de subvenciones definidos desde la hacienda pública y en dos de los muchos tratados internacionales se hará énfasis en los desembolsos que el Estado realiza hacia las empresas privadas, ya que son estas donde recaería la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad de subvenciones y ayudas gubernamentales, además de ser el sector en el cual se enfocarían una gran cantidad de miradas, pues sin ser obligación para el Estado apoyar con recursos de la renta nacional estas empresas, éste lo hace, en casos que, aunque son excepcionales, no son muy bien vistos por los diferentes competidores ya que se ve como una especie de competencia desleal que afecta en muchos casos la producción nacional de un país⁸. Estas ayudas son principalmente realizadas a empresas exportadoras a las cuales se trata de apoyar para mejorar o aumentar la calidad de algunos mercados.

Del mismo modo se tocarán las transferencias que realiza el Estado a entidades privadas por diferentes causas como lo son calamidad doméstica y otros similares, no serán objeto de profundización ni de estudio el tema relacionado con gastos consuntivos y demás conceptualizaciones concernientes a los auxilios mencionados en el marco teórico de las subvenciones.

Tenemos así que las transferencias distintas de las realizadas a empresas privadas, como lo son subvenciones a empresas públicas o mixtas no se desarrollarán en el presente escrito, y del mismo modo, no se tocarán las ayudas o beneficios que recaen sobre las entidades de interés para este trabajo (empresas privadas), no sean de una forma directa.

Es así que por subvenciones realizadas por el Estado de una forma directa a empresas privadas se deberá entender, transferencias de beneficios, ya sean estos: efectivo, propiedad, planta y equipo o condonación⁹, entre otros. Ya que este tipo de auxilios, además de tener características propias, como lo son ser causadas por situaciones específicas, y beneficiar a un sector de la economía, son los que afectan de una manera directa al ente económico, por lo que se deben reconocer en los estados financieros y revelar por medio de la información necesaria.

8 Se pueden observar diferentes críticas a las prácticas de subvenciones y “dumping” realizadas en algunos países, generalmente potencias, en revistas y libros como: Revista Incomex, Sin Fronteras, Vol I, 1992 p.p. 57-63, entre otras, en donde dicho artículo se titula “Instrumentos Para Una Competencia Transparente” y es notorio el rechazo a estas prácticas que no son muy bien vistas.

9 Estos conceptos (Efectivo, Propiedad, Planta y Equipo, Condonación) se pueden consultar en el Diccionario de términos contables para Colombia; Aguiar Horacio, Cadavid Luis Alberto, Cardona John, entre otros; p.p. 52, 105, 214.

Hará parte integral de la delimitación del trabajo de lo que no se ocupa la NIC 20, tratado dentro del alcance de esta Norma Internacional y presentada a continuación.

Alcance y conceptos de la NIC 20

Dentro de los siguientes párrafos se ubicará el contexto Colombiano en lo referente a las subvenciones relacionadas con lo contemplado dentro de esta NIC que es objeto de estudio.

De las diferentes transferencias que en Colombia se pueden dar hacia otros tipos de entidades por parte del Estado enunciadas someramente en las páginas anteriores, se destacará la que se denominó **SUBSIDIOS A LA EMPRESA PRIVADA**, ya que es la que cumple con una serie de características presentadas por la NIC 20 referente a las ayudas y auxilios gubernamentales, además de tener un principio y característica vital: tener una forma directa.

En el alcance de la norma internacional de contabilidad No. 20 se hace referencia de lo que no se ocupa dicha norma, como lo es:

- b) “ Los problemas especiales que aparecen en la contabilización de subvenciones del gobierno dentro de estos estados financieros que reflejan los efectos de cambios en los precios, o en información complementaria de similar naturaleza;
- c) Ayudas gubernamentales que se conceden a la empresa en forma de ventajas que se materializan al calcular los resultados a efectos fiscales o bien se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales (tales como exenciones fiscales, créditos fiscales a la inversión, amortizaciones aceleradas y tasas impositivas reducidas).
- d) Participaciones del gobierno en la propiedad de la empresa;
- e) Las subvenciones del gobierno cubiertas por la NIC 41, de Agricultura”

ANÁLISIS DE LA (NIC 20) CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR ACERCA DE LAS AYUDAS GUBERNAMENTALES

1. Análisis del concepto de subvención

Es de vital importancia tener claro algunos de los términos que se usan en la NIC 20 y que de alguna manera se diferencian de los que se utilizan en Colombia para referirse a las subvenciones, tanto así que la definición del IASB de subvenciones se entiende dentro del entorno nuestro con otro significado.

En un grado de importancia aún mayor se debe decir que en los textos de contabilidad colombianos no se trata el tema de subvenciones por parte de las entidades gubernamentales, la razón es que esta medida económica en Colombia¹⁰ puede ser considerada como inconstitucional. En la ausencia de literatura en un tema tan específico como este, es relevante observar su manejo en otros contextos, para la posterior aplicación en nuestro entorno, de ser el caso, con modificaciones o las mejoras correspondientes que conlleven a la mayor fiabilidad de la información contable.

Para comenzar, miraremos la diferencia en las definiciones que aparecen en la NIC 20 y en textos que tengan aplicación en Colombia del término subvención. Para tratar de llegar a una común terminología que permita el análisis de esta norma, no se tratará de llegar a realizar discusiones semánticas ya que no considero ser el más adecuado para hacerlo, además de no ser el objetivo de este trabajo.

Las **SUBVENCIONES DEL GOBIERNO** son definidas por el **IASB** como “... *ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación...*”¹¹ es relevante decir que dentro de la anterior definición también se hace claridad en que no se deberán reconocer las ayudas gubernamentales como subvenciones.

10 Aunque otra cosa se puede observar en el Decreto 2650 de 1993, en donde aparece el manejo que se le deben dar a las subvenciones. Se debe hacer claridad que las subvenciones que trata este decreto no tienen una connotación específica como si fueran recibidas de parte del sector público. Por lo cual su tratamiento básicamente se refiere a subvenciones provenientes de compañías privadas nacionales e internacionales a entidades sin ánimo de lucro u otro tipo de sociedades con carácter lucrativo, ubicadas en Colombia.

11 NICs 2001; IASB, pp. 636.

Ahora, si miramos la definición que desde la hacienda pública se da para un contexto como el colombiano, encontramos una diferencia bastante notoria que conllevaría a realizar una homogeneización para tener una mejor claridad al abordar el tema y encontrar la manera de unificar criterios que nos lleven al desarrollo adecuado del tema en mención.

Dicha diferencia conceptual se observa al citar el concepto de subvenciones en nuestro contexto, ya que estas se ven como: traslados de disponibilidades monetarias entre el Estado en el orden nacional y el Estado en el orden regional o local, entre la Nación y las entidades territoriales y las entidades descentralizadas en su diferente orden¹². De allí se deriva que existan ciertos condicionamientos de parte del ente que realiza la subvención hacia el ente que recibe dichas disponibilidades, tales como: destinación específica a este recurso y ciertos controles y vigilancias para que la disponibilidad monetaria cumpla con el objetivo para el cual fue originado.

Ahora, luego de citar las dos definiciones de subvenciones se encuentra que la principal diferencia es que las transferencias, si bien son emitidas por un solo organismo –sector público –, su destinación es dirigida, en la primera para empresas con carácter patrimonial privado –según concepto del IASB–, y en la segunda para empresas con carácter patrimonial público –definición desde la hacienda pública que se aplica en Colombia–.

En defensa de la norma internacional No. 20, es de resaltar que quizás con el ánimo de evitar esta serie de inconvenientes conceptuales dicha NIC, dentro de sus definiciones, hace la aclaración que dichas subvenciones son conocidas también como subsidios, transferencias o primas. En nuestro caso estas ayudas que el gobierno realiza a los entes privados son conocidas como subsidios o auxilios¹³.

Con esta aclaración podemos atrevernos a dar un concepto de la palabra subvención:

12 Se puede ver con mayor amplitud este concepto en textos de hacienda pública como RAMÍREZ CARDONA, Alejandro “HACIENDA PÚBLICA”, Cuarta Edición 1998, pp 344-348, entre otros.

13 Los subsidios son transferencias que el Estado realiza a entes privados. Esta práctica es vista como una especie de intervencionismo en la economía por parte del Estado. Dicha práctica es aplicada principalmente por grandes potencias que destinan parte de su PIB a estos auxilios.

GUTIÉRREZ LONDOÑO, Alfonso León; ESCOBAR GALLO, Heriberto; GUTIÉRREZ LONDOÑO, Eber Elí “HACIENDA PÚBLICA UN ENFOQUE ECONÓMICO” p.p. 337-338.

Las **SUBVENCIONES DEL GOBIERNO** se entenderán como auxilios, erogaciones, primas, subsidios o transferencias realizadas por el gobierno en su diferente orden nacional, regional, local o por intermedio de una entidad descentralizada a empresas con un carácter patrimonial privado y condicionado (dicha ayuda) a realizar una serie de hechos pasados y/o futuros que determinarán su entrega. La determinación de esta ayuda se reflejará de una forma directa en los estados financieros.

Dentro de las definiciones que aparecen en esta norma internacional de contabilidad también se encuentran contemplados:

- **Subvenciones relacionadas con activos:** Que trata de las transferencias que realiza el gobierno, condicionadas a compra de activos.
- **Subvenciones relacionadas con ingresos:** Que se refiere a subsidios diferentes a las relacionadas con las de activos.
- **Préstamos Condonables:** Son aquellos en donde el prestamista promete no realizar el cobro, bajo algunas condiciones.
- **Valor Razonable:** Hace referencia al importe por el cual puede ser intercambiado un bien. Entre un comprador y un vendedor.

2. Métodos para el reconocimiento contable de las subvenciones

Partiendo del anterior concepto (Subvención) tenemos que en diferentes textos de contabilidad dentro del capítulo que se refiere al patrimonio, se hace mención del tema superávit¹⁴, que es importante para nuestro trabajo, en la medida en que podamos observar la relación existente entre la subvención y el superávit de capital¹⁵. Por lo que se tratará en los siguientes párrafos de justificar dicha relación.

14 Elizondo López, Arturo. Proceso Contable- Contabilidad del Capital; 2da edición, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., p.p. 29.

En este libro, entre otros, se puede ver los diferentes tipos de superávit como lo son el superávit ganado y el superávit de capital, nos centraremos en el **superávit de capital** ya que se tiene como incrementos del patrimonio por causas diferentes al objeto social desarrollado por la empresa, causa que permitiría reconocer la subvención como incremento del patrimonio del ente subvencionado.

15 Las características de la subvención se acomodan para que el reconocimiento de ese hecho contablemente, se lleve como superávit por donación, subtema del ya mencionado superávit de capital. Aunque más adelante se mostrara que no es la única forma de reconocer este evento contablemente.

Lo que para el gobierno es una subvención (entrega), para la empresa puede tenerse como subvención (recibe transferencias) o como donaciones. Ambos aspectos se deben tener en cuenta para el reconocimiento contable que la empresa privada debe hacer de este evento económico. Lo anterior nos indica que debe haber una serie de similitudes entre las donaciones y las subvenciones, para observar estas semejanzas acudiremos a la definición de donaciones.

Las **DONACIONES** se entienden como “contrato por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona que lo acepta”.¹⁶ Tal definición se asemeja a las subvenciones.

Es así como, luego de determinar las posibles formas de reconocimiento contable de esta ayuda para el contexto colombiano (como lo son un incremento en el patrimonio o como ingreso que se refleje en el estado de resultados), se encuentra semejanza con lo estipulado por la NIC 20 en lo que se refiere a los métodos para el tratamiento contable de estos auxilios. Ya que dicha norma internacional considera el reconocimiento de las subvenciones por dos métodos el “**método del capital**” y el “**método de la renta**”.

2.1 Métodos para el tratamiento contable de las subvenciones del gobierno de acuerdo a las normas internacionales.

Si bien la NIC 20, enuncia dos métodos para reconocer contablemente este hecho, es de mayor importancia decir que dicha norma internacional en su párrafo 7 describe dos aspectos, los cuales se deben tener en cuenta antes de dar este hecho (la subvención) como cierto y proceder así a contabilizarlo. Estas condiciones son conocer con seguridad si:

- “a) la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute; y*
- b) Se recibirán las subvenciones”*

Seguidamente hacen claridad en que el solo hecho de recibir la subvención no será suficiente para reconocerla contablemente, pues no se puede asegurar que se cumplirán con las condiciones exigidas para recibir definitivamente esta ayuda.

¹⁶ Aguiar, Horacio. Cadavid, Luis Alberto. Cardona, John. Carvalho, Javier y otros; Diccionario de términos contables para Colombia.

El manejo contable de las subvenciones del gobierno se puede reflejar por dos métodos según el párrafo 13. De dicha norma, el primero “método de capital” por el cual “... *las subvenciones se acreditan directamente al patrimonio neto...*”. Los que defienden este método argumentan que se debe reconocer como tal porque:

- Las subvenciones son un recurso financiero y por lo tanto se deben reconocer así dentro del balance general y dicen que no se deben reconocer en cuentas de resultado compensando los gastos que pudieron financiar este subsidio.
- Es indebido reconocerlas como ingreso ya que no han sido generadas por la empresa.

En oposición a este método se encuentra el “método de la renta” según el cual “...*las subvenciones se imputan a los resultados de uno o más períodos...*”. Los que defienden este método argumentan:

- La fuente de la subvención es distinta de los socios, por lo tanto no debe acreditarse al patrimonio neto y sí reconocerse en cuenta de resultados.
- Estos auxilios raramente son gratuitos, el ente debe cumplir ciertas condiciones para hacerse acreedora a estos subsidios, por lo que debe compensarse con los costos asociados.
- El impuesto a las ganancias y otros tributos se reconocen contra los resultados de la empresa, y por tanto de igual forma se deben reconocer, pero a favor de la empresa.

Téngase presente que en el texto de las NIC 20, en lo que se refiere a las subvenciones, se debe decir que el reconocimiento de este hecho lo desarrollan por el “método de la renta” y como tal el párrafo 12 lo aclara: “*Las subvenciones del gobierno deben reconocerse como ingresos sobre una base sistemática, a lo largo de los períodos necesarios para compensarlos con los costos relacionados. Lo recibido en concepto de tales subvenciones no será acreditado directamente al patrimonio.*”

Ahora, al reconocer la ayuda como un ingreso, se deben tener en cuenta algunos puntos, como lo son:

- El reconocer la subvención sobre bases sistemáticas y racionales, a lo largo de los períodos necesarios para compensarlos con los costos relacionados.

De este aspecto el IASB, hace la aclaración que al reconocer el auxilio de esta manera, no se estaría cumpliendo con la base contable de la acumulación o devengo.¹⁷

- Aunque se contempla el caso en donde dichas ayudas sean otorgadas por causas ocurridas en períodos pasados y para lo cual da la opción de que éstas, sean reconocidas como ingresos extraordinarios en el período en que puedan ser exigidos.

El tratamiento a seguir para reconocer una subvención relacionada con activos de acuerdo al IASB, sería de dos formas: la primera sugiere que el subsidio sea reconocido como un ingreso diferido e irlo cancelando contra el ingreso a lo largo de la vida útil del activo; el segundo según el párrafo 27 de esta norma sugiere: *“... deducir cada subvención del valor por el que se ha contabilizado el activo correspondiente. Las subvenciones se reconocen en la cuenta de resultados a lo largo de la vida útil de los activos por vía de aminorar los cargos por la depreciación anual de cada activo...”*

Para reconocer las subvenciones relacionadas con los ingresos también se tienen dos formas para su manejo contable. Consistente una en reconocer las subvenciones como ingresos extraordinarios y el otro método que dice que se deben compensar estos ingresos con los costos en que se incurrieron para obtener esta ayuda, es decir, aparecer como deducciones de los gastos con que se relacionan.

2.2 tratamiento contable de las subvenciones de acuerdo a las normas contables colombianas.

Acercándonos un poco más a lo que se entiende por subvención en textos y normas contables colombianas nos encontramos que existe una asimilación de este término con las donaciones, aspecto que habíamos señalado anteriormente, aunque se debe decir que estas subvenciones no serían tomadas como recursos emitidos únicamente por el sector público, sino también por otros entes privados. De los hechos (donaciones o subvenciones) que se deben reconocer como un incremento del capital, estipulado en algunos libros de contabilidad, se puede determinar lo que es entendido como donaciones: *“aquellos valores que recibe el ente económico supeditado a una contraprestación específica, o condicionada para determinadas actividades...”*¹⁸ y seguidamente en el mismo texto se puede

17 La acumulación o devengo es conocido en Colombia como Realización, obsérvese en los principios de contabilidad general aceptados. Decreto 2649 de 1993.

18 Orozco Montaña, Edilberto. Contabilidad: Control, Valuación y Revelaciones; Ediciones Universidad

observar lo que se entiende como subvención y como tal se debe reconocer como un ingreso. “... *aquellas que no están sujetas a restricción alguna y se reciben con el fin de atender costos o gastos de funcionamiento, se registrarán en el estado de resultados*”.¹⁹

En el Decreto 2650 de 1993 es donde nos apoyaremos para decir que las transferencias que se realizan a la empresa, sea por parte de entidades del gobierno o privadas se deberán reconocer como ingreso o incremento del patrimonio según el caso.

En la descripción de la cuenta superávit de capital donaciones. Aparece que sólo se reconocerán los valores recibidos por la empresa por concepto de bienes y valores. Pero hace claridad de que sólo se considerarán superávit de capital aquellos recursos que incrementen el patrimonio del ente, y que además no estén condicionados.

En lo que se refiere a recursos que sean obtenidos por el ente sin que exista contraprestación alguna por parte de éste y que tengan el fin de cubrir costos o gastos de funcionamiento, se deberán registrar como ingreso y deben reflejarse en el estado de resultados.²⁰

La Superintendencia de Sociedades en consulta radicada bajo número 2002-01-006085, de enero 28 de 2002, concepto 340-02356, aclara que las donaciones podrán ser tratadas como incremento de capital para sociedades anónimas los valores que han recibido como donaciones de bienes, sin embargo, específica que aquellos bienes recibidos sin contraprestación económica con el fin de atender los costos o gastos deben ser tratados como ingreso. Haciendo énfasis en las donaciones recibidas en dinero.

Después de haber observado este manejo que se le da a este tipo de subsidios, se puede notar que para reconocer este tipo de eventos como ingreso reflejado en el estado de resultados o como un aumento del patrimonio, se deben cumplir ciertas características ya señaladas y que especifican el tratamiento que se le debe dar a las subvenciones, no obstante el tratamiento contable que se aplica en la actualidad

del Valle, 1ra edición, p.p. 323.

19 Las transferencias recibidas de entes públicos o privados pueden reconocerse en cuentas de resultados o como un incremento del patrimonio. De acuerdo a ciertos criterios como el condicionamiento o no del recurso que se recibe. Este procedimiento también se puede observar en el Decreto 2650 de 1993. En el capítulo III, descripciones y dinámicas.

20 PUC 2008. Legis Editores S.A., décima sexta edición. Véase allí el Decreto 2650 de 1993, en la dinámica de la cuenta (3210) superávit de capital – Donaciones y de la subcuenta (429509) Diversos – Subvenciones.

en Colombia en poco difiere del propuesto por la NIC 20, aspecto que facilitaría una posible convergencia propuesta por el proyecto de Ley 165 de 2007.

Ayudas gubernamentales

Las ayudas gubernamentales en Colombia, son conocidas como una serie de actos (medidas de tipo económico, político o fiscal que toma el gobierno) realizados por el sector público y de donde se desprenden una cantidad de beneficios para una empresa o un grupo de empresas.

Estas medidas originadas en ocasiones por circunstancias que hacen necesario que el gobierno brinde ayudas que incentiven el crecimiento de la economía son amplias, tanto así que dentro de dichas ayudas cabe el concepto de subvenciones realizadas por el Estado.

Esto para decir que las ayudas provenientes del sector público y dirigidas para una amplia gama de empresas del sector privado son tantas como lo pueden ser las medidas adoptadas por el gobierno, las cuales afecten la economía del país y que por tanto pueden beneficiar a unos aunque en ocasiones dichas medidas afecten a otros.

3.1 Ayudas gubernamentales contempladas por la nic 20

En el texto de las NIC se puede observar la aclaración y la diferencia que se hace entre las subvenciones y las ayudas gubernamentales. Las ayudas gubernamentales las definen en su párrafo 3. Como *“...acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una empresa o grupo de empresas, seleccionados bajo ciertos criterios. No son ayudas gubernamentales, para el propósito de esta norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas de desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores”*.

Vale la pena decir que existen dos diferencias fundamentales entre las subvenciones y las ayudas gubernamentales. Las diferencias son **a) las ayudas gubernamentales se pueden confundir con las operaciones normales de la empresa** y **b) es difícil asignar un valor razonable a estas ayudas.**²¹

21 En el texto NIC 2001, aparece como ejemplo de la primera diferencia: el escoger a una empresa privada para dar cumplimiento a una política de aprovisionamiento implementada por el sector público y de la segunda es el asignar un valor razonable a la seguridad brindada por el sector público.

En lo que se refiere a la información a revelar acerca de estas ayudas, el IASB hace énfasis en que algunas de estas pueden necesitar ser reveladas acerca de su naturaleza, alcance y duración. Esto con la finalidad de una correcta presentación de los estados financieros y mejor comprensión de estos.

Dentro del párrafo 39. De la NIC mencionada, se señalan algunos casos específicos que se deben tener en cuenta al revelar información.

“Debe revelarse información sobre los siguientes extremos:

- a) las políticas contables adoptadas en relación con las subvenciones del gobierno, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros;
- b) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros, así como una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales, de las que se hayan beneficiado directamente las empresas; y
- c) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan contabilizado.”

Veremos que en Colombia aunque no se habla en especial de la información que se debe revelar de las subvenciones del gobierno, sí encontraremos una serie de hechos, los cuales deben ser reconocidos por medio de informes que permitan un mejor entendimiento por los usuarios de la situación financiera de la empresa.

2.2. Ayudas gubernamentales en Colombia

Con relación a las ayudas gubernamentales dentro de la disciplina contable (en específico en Colombia) se debe decir que no existe definición alguna y que por lo tanto se debe tener como referente la definición que aparece en la NIC 20, esto servirá para centrarnos en el análisis de este estándar en lo que se refiere a la información a revelar sobre este hecho.

Si tomamos entonces como ayuda gubernamental lo estipulado por el IASB, podemos llegar a que la información a revelar de este tipo de eventos está contemplada en nuestras normas contables,²² las cuales dicen que se debe informar en forma completa y resumida toda aquella información que sea necesaria para

22 PUC 2008. Legis Editores S.A., Décima sexta edición. Véase el decreto 2649 de 1993. Su artículo 15. Revelación Plena y en su capítulo III – Normas Técnicas Sobre Revelaciones. Los artículos del 113 al 122 es el asignar un valor razonable a la seguridad brindada por el sector público.

comprender y evaluar la situación financiera de un ente. Dando así la oportunidad de manejar información de los estados financieros en notas a los estados financieros, y otros informes. Todo con el único fin de una adecuada y fiable información sobre la cual se puedan tomar decisiones con un grado de certeza alto.

Es así que aunque no exista un concepto claro y específico de qué es una ayuda gubernamental en Colombia para nuestra disciplina, encontramos que frente a este tipo de situaciones que afectan el ente económico de manera representativa nuestra normatividad contempla herramientas para que sean reconocidos diferentes hechos, dentro de los cuales se pueden incluir las ayudas que provienen del gobierno.

4. Conclusiones: más allá de la técnica contable

Más allá de observar su manejo en la práctica contable (el de las subvenciones y de las ayudas gubernamentales), el problema para la aplicación en Colombia de este estándar internacional de contabilidad financiera, está centrado en que en nuestro contexto está prohibido el subsidio por parte del sector público al sector privado, pues se prestaría para un sinnúmero de destinaciones específicas de cuantías, para pagar en muchas ocasiones favores políticos, y que afectarían en gran medida el curso normal de la economía en nuestro país. Dicha prohibición está contemplada por nuestra Constitución Nacional de 1991 en su artículo 355. *“Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones a favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado...”*, dicha prohibición se observa alineada con diversos tratados internacionales tales como Decreto número 299 de 1995, que rige para países no miembros del Tratado de Cartagena –Comunidad Andina- y decisión número 499 de 1999, que rige para países miembros del Acuerdo de Cartagena, acogidos por las diferentes naciones y por la Organización Mundial del Comercio. (OMC).

A partir de lo anterior, el manejo contable – Operativo – acerca de las subvenciones del gobierno y demás procedimientos para reconocer estos hechos por parte de las Compañías Colombianas, con base en las normas internacionales (NIC 20), la cual fue tratada en párrafos anteriores, aparentemente y a simple vista no tendría aplicación ni cabida en nuestro entorno²³, pues esta medida no se puede dar por parte del gobierno Colombiano, sin ser vista como anticonstitucional y nociva.

23 Por norma expresa se consideraría inconstitucional el traslado de fondos de entidades gubernamentales colombianas a entidades de derecho privado, no obstante en la praxis se ha observado que diferentes gobiernos extranjeros han realizado subvenciones a compañías colombianas.

No obstante que nuestras entidades gubernamentales tengan prohibido el traslado de fondos a entidades de derecho privado, en Colombia podrían existir escenarios en los cuales compañías nacionales deben reconocer en sus estados financieros subvenciones gubernamentales (NIC 20).

Los escenarios en que se podría dar tal reconocimiento son varios, para nuestro caso podríamos mencionar dos:

- a) Subvenciones que sean realizadas por entidades gubernamentales extranjeras a compañías domiciliadas en Colombia.
- b) Transferencias en dinero o activos realizados por entidades gubernamentales extranjeras a filiales en el exterior, cuya matriz sea una compañía colombiana. En este caso por efectos de consolidación podría darse el reconocimiento en los estados financieros de la subvención.

En conclusión, si bien es cierto que la contabilidad financiera difiere de principios de contabilidad generalmente aceptados de país a país, se deben realizar grandes esfuerzos para la homogeneización a escala internacional de la presentación de estados financieros (trabajo realizado por el IASB), con el fin de buscar la “transparencia”. De allí que se encuentre gran similitud entre los PCGA colombianos y las NIC “... *en términos locales, los principios de contabilidad han reducido las diferentes prácticas. A nivel internacional, se puede lograr un grado similar de reducción en las diferencias. La armonización de las prácticas contables tienen como finalidad una reducción...*”²⁴

La segunda parte de la NIC 20 sería entonces lo relacionado con la **información a revelar de las ayudas gubernamentales**, que aunque aparentemente no tenga mucha importancia a simple vista, por ser un aspecto más de naturaleza cualitativa que cuantitativa, otra cosa es lo que se puede observar en la práctica y que se encuentra sustentado en diferentes textos de contabilidad financiera, en donde se hace hincapié en este tema de las revelaciones por ser parte fundamental de los estados financieros, considerándola como vital para la toma de decisiones. *“La revelación es un punto muy importante, dado que la información revelada potencialmente puede afectar las decisiones y a las acciones de la gente. La infor-*

24 Gerhard G. Mueller, Herson Helen, Meek Gary K, Contabilidad una Perspectiva Internacional; Mcgraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1ra edición, 1999, pp 33.

Se evidencia así una analogía entre los principios de contabilidad generalmente aceptados y la armonización que pretende realizar el IASB por intermedio de las NIC, todo con el propósito de que haya una mayor fiabilidad y mejor comparabilidad de la información financiera.

mación no revelada no tiene ese potencial. Cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados obligan a hacer determinada revelación, equivale a decir que dicha información es en potencia lo suficientemente importante para afectar a las decisiones y, por tanto, debe ser revelada...’’²⁵

La conceptualización que al respecto hace la IASB acerca de la revelación de las ayudas gubernamentales es importante en la medida que genera mayor seriedad para que las diferentes empresas que se vean beneficiadas por disposiciones gubernamentales de este tipo tengan la obligación de revelarlo en sus estados financieros acercándonos más a una transparencia en la información financiera.

Es de vital importancia que posterior a la entrada en vigencia de la normatividad que acepte que en Colombia las empresas realicen una convergencia con las normas internacionales de contabilidad, se revisen cada uno de los estándares conocidos como normas internacionales de contabilidad, para analizar con respecto a nuestro entorno económico la adecuada aplicación de unos altos estándares que alcancen el objetivo de lograr las mejores prácticas y la comparabilidad de la información financiera a nivel mundial.

Bibliografía

AGUIAR, Horacio. CADAVID, Luis Alberto. Cardona, John. Carvalho, Javier y otros; Diccionario de términos contables para Colombia. 1998.

Constitución Política de Colombia 1991.

Decreto número 299 de 1995, que rige para países no miembros del tratado de Cartagena –Comunidad Andina.

Decisión número 499 de 1999, que rige para países miembros del acuerdo de Cartagena. Acogidos por las diferentes naciones y por la organización mundial del comercio. (OMC).

ELIZONDO LÓPEZ, Arturo. Proceso Contable- Contabilidad del Capital; 2^{da} edición, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V.

25 Gerhard G. Mueller, Herson Helen, Meek Gary K., Contabilidad, una Perspectiva Internacional; McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1^{ra} edición. 1999, p.p 78.

En el capítulo 5. Prácticas Mundiales de Revelación de la Información, se puede observar el énfasis y la importancia que se le da al tema de las revelaciones.

GERHARD G. Mueller, HERNON HELEN, Meek Gary K., Contabilidad una Perspectiva Internacional; McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1ª edición. 1999,

GUTIÉRREZ LONDOÑO, Alfonso León; ESCOBAR GALLO, Heriberto; GUTIÉRREZ LONDOÑO, Eber Elí. "HACIENDA PÚBLICA UN ENFOQUE ECONÓMICO". PUC 2008. Legis Editores S.A., Décima sexta edición.

OROZCO MONTAÑO, Edilberto. Contabilidad: Control, Valuación y Revelaciones; Ediciones Universidad del Valle, 1ª edición.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro "HACIENDA PÚBLICA", Cuarta Edición, 1998.
NICs 2001; IASB.

CIBERGRAFÍA

<http://www.supersociedades.gov.co>: Superintendencia de Sociedades
Consulta bajo radicado: 2002-01-006085, de enero 28 de 2002. Superintendencia de Sociedades.

<http://www.wto.org/indexsp.htm>: Organización Mundial del Comercio.

