

Cooperativas: contabilización de subsidios

Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el presente artículo se analiza, desde el punto de vista técnico-práctico, la visión contable de los préstamos o subsidios, emanada por la normativa de la autoridad de aplicación local, como también por lo expuesto por la NIC 20 de Subvenciones Gubernamentales.

I. Introducción

En el presente trabajo abordamos normativa emanada de la autoridad de aplicación que reglamenta el otorgamiento de asistencia financiera en la forma de préstamos o subsidios. Seguidamente analizamos las notas salientes de la Norma Internacional de Contabilidad 20 que se refiere a la contabilización de Subvenciones gubernamentales e Información a revelar sobre ayudas gubernamentales. Asimismo, acompañamos las explicaciones teóricas con ejemplificaciones prácticas. A ello nos referimos en los siguientes acápite.

II. Otorgamiento de apoyos financieros en carácter de subsidios o préstamos

II.1. Asistencia financiera en el marco de Proyectos productivos, de servicios públicos, de salud, de fortalecimiento institucional y socialmente relevantes (res. INAES 1287/2015)

La res. 1287/2015 de la autoridad de aplicación aprueba las pautas para el otorgamiento de apoyo financiero (1) —en la forma de préstamos o subsidios— a fin de propender a la "promoción, fomento y desarrollo de las cooperativas y mutuales" (res. INAES 1287/2015, decimosegundo párrafo de los Considerandos). La mencionada resolución no resulta aplicable a los convenios celebrados por la autoridad de aplicación en el marco de lo decretado por la res. INAES 1106/2008 (2) y normas modificatorias o sustitutivas (3).

El Anexo I de la referida res. INAES 1287/2015 aborda las Pautas para el financiamiento de proyectos de desarrollo cooperativo y mutual (4). En el marco de esta, los entes solicitan apoyo financiero de forma genérica y es la autoridad de aplicación la que, en virtud de una evaluación del proyecto presentado por el ente solicitante [de la asistencia financiera], determina si la asistencia financiera a otorgar califica, como préstamo o subsidio (5).

Los "Criterios generales para definir el tipo de asistencia a otorgar" (res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 1) señalan que el subsidio es aquella asistencia financiera otorgada [por la autoridad de aplicación] con una finalidad específica que no genera la obligación de reembolso por parte del ente beneficiario [de la referida asistencia financiera]. A efectos de determinar si la asistencia financiera a otorgar es susceptible de calificar como subsidio la autoridad de aplicación evalúa, entre otros aspectos, la relevancia o impacto social, imposibilidad de repago, necesidad de la asistencia financiera a efectos de atender una situación de carencia, existencia de un Plan de Trabajo susceptible de control posterior y aplicabilidad de alguno de los tipos de proyectos financiables que el mismo Anexo I de la res. INAES 1287/2015 detalla (6).

La asistencia financiera es definida como préstamo cuando, otorgada por la autoridad de aplicación para una finalidad específica, genera una obligación de reembolso según pautas respecto, entre otras condiciones, del plazo de devolución, cantidad de cuotas, periodo de gracia y tasa de interés. A efectos de determinar si la asistencia financiera a otorgar es susceptible de considerarse un préstamo la autoridad de aplicación evalúa que la inversión a realizar genere la posibilidad de repago. Asimismo, a efectos de otorgar un préstamo la autoridad de aplicación considera la relevancia o impacto social, duración del proyecto, posibilidad de repago, existencia de un proyecto de inversión susceptible de control posterior y aplicabilidad de alguno de los tipos de proyectos financiables detallados en el mismo Anexo I de la res. INAES 1287/2015 a los cuales nos referimos seguidamente.

Los proyectos a asistir, en el marco de lo normado por el Anexo I de la res. INAES 1287/2015, pueden tratarse de:

Proyectos productivos: destinados a atender las necesidades de entes que aspiran a incorporar nuevas actividades económicas o fortalecer las actividades ya existentes de producción de bienes o prestación de servicios (7). Deben ser acompañados de un plan de inversión —el cual debe incluir una memoria descriptiva del proyecto y un diagrama de tipo Gantt— y de un flujo de fondos esperados que viabilice su

evaluación. Se considera la viabilidad de desarrollo auto sostenido futuro y la posibilidad real de inserción en la economía (8). Los fondos asignados solamente pueden ser aplicados en la contratación de recursos humanos —en la etapa de inversión del proyecto—, compra de equipamiento, compra de herramientas, adquisición de insumos —en la etapa de inversión del proyecto y mejoras en inmuebles, construcción de instalaciones o adquisición de inmuebles cuando resulte imprescindible a efectos de la implementación del proyecto (9).

Servicios públicos: tienen por objetivo atender las necesidades de entidades prestadoras de servicios públicos que aspiren a ampliar sus servicios o incorporar otros [servicios] a los ya existentes. Si la asistencia financiera solicitada se vinculara con un proyecto productivo que no se relacionara, directamente con la prestación de servicios públicos, calificará como Proyecto Productivo según lo mencionado en el párrafo precedente. Asimismo, en caso de que la asistencia financiera se solicitara a fin de paliar una necesidad transitoria, será tratado según las pautas de los Proyectos de Fortalecimiento institucional (10). La autoridad de aplicación prioriza la aprobación de proyectos que involucren estrategias de desarrollo local —con énfasis en localidades pequeñas de menor desarrollo económico y social—, atiendan a poblaciones en condición de vulnerabilidad social y estén acompañadas por organizaciones de grado superior, entre otras cuestiones (11). También en este caso se estipula que los fondos otorgados por la autoridad de aplicación deben ser aplicados en la contratación de recursos humanos —en la fase de inversión del proyecto—, adquisición de equipamiento y herramientas, compra de insumos —en la fase de inversión del proyecto y mejoras en inmuebles, construcción de instalaciones o adquisición de inmuebles cuando resulte imprescindible a efectos de la implementación del proyecto (12).

Salud: destinados a atender las necesidades de entes prestadores de salud —o que aspiren a serlo— que tengan por objetivo incorporar nuevos servicios o mejorar las prestaciones existentes. También en este caso se observa que, en tanto el objetivo resulte la atención de problemas financieros transitorios, resultan aplicables las pautas de los proyectos de Fortalecimiento Institucional (13). La autoridad de aplicación prioriza aquellos proyectos que impliquen estrategias de desarrollo local —con énfasis en localidades pequeñas con menor desarrollo económico y social—, involucren el acompañamiento de autoridades de salud a nivel nacional o provincial y resulten acompañadas por organizaciones de grado superior, entre otras cuestiones (14). Los fondos asignados por la autoridad de aplicación deben ser aplicados en la contratación de recursos humanos —en la etapa de inversión del proyecto—, compra y reparación de equipamiento, adquisición de insumos —en la fase de inversión del proyecto— y mejoras en inmuebles, construcción de instalaciones o adquisición de inmuebles en tanto sea condición indispensable para la implementación del proyecto (15).

Fortalecimiento institucional: tienen por objetivo atender las necesidades o carencias de entes que aspiren a fortalecer sus actividades, desarrollar servicios existentes o nuevos o bien, evitar su debilitamiento en virtud de resultar afectados por factores internos o externos, previstos o imprevistos. En este sentido, se incluyen proyectos que involucren cuestiones relativas a la estructura, infraestructura y re-estructuración organizacional (16). La autoridad de aplicación considera particularmente aquellos proyectos destinados a dotar de elementos básicos a cooperativas de bajos recursos, que atiendan a personas en condición de vulnerabilidad social y tengan por objetivo desarrollar servicios con significativo impacto social (17). Asimismo, se consideran particularmente proyectos que involucren el desarrollo en localidades alejadas de los principales centros urbanos, involucren estrategias de desarrollo local —particularmente en zonas de menor desarrollo económico y social—, beneficien a una mayor cantidad de asociados en virtud de menores inversiones, cuenten con acompañamiento de autoridades municipales y cuyos asociados presenten un mayor grado de vulnerabilidad social (18). Los fondos asignados por INAES deben ser aplicados en la ampliación o mejora de la sede social, adquisición de equipamiento básico —informático, telefónico o mobiliario—, reparación de bienes de uso y desarrollo de servicios (19).

Proyectos socialmente Relevantes: se prevé la posibilidad de que la autoridad de aplicación considere proyectos que, sin encuadrar en alguna de las categorías precedentes, sean susceptibles de evaluación por parte de INAES en virtud de alguna de las siguientes circunstancias: haber sido identificados con carácter prioritario a partir del trabajo territorial realizado por INAES en consulta con organizaciones de la economía social; efectuar una contribución significativa a la integración cooperativa particularmente en relación con las cadenas de valor de economías regionales o por la creación de puestos de trabajo; atender

situaciones de vulnerabilidad social; contribuir con la generación de conocimiento estratégico para el desarrollo de la economía social; generar oportunidades laborales y tener por objetivo la educación cooperativa, entre otros (20).

En caso de que la asistencia financiera sea aprobada por la autoridad de aplicación con carácter de préstamo, se estipula una tasa de interés del 6% anual efectiva sobre saldos. Se prevé una bonificación del 50% sobre el total de intereses para aquellos entes que cumplimenten los pagos de cuotas correspondientes a capital e intereses en tiempo y forma. Asimismo, se estipula un plazo de gracia máximo de un año en caso de que el proyecto así lo requiera y, en relación con las cuotas, un máximo de 5 años o 60 cuotas mensuales consecutivas.

Las entidades solicitantes tienen que haber cumplimentado las exigencias de presentación [ante la autoridad de aplicación] correspondientes a los tres últimos ejercicios vinculadas con la documentación exigida por el art. 41 de la ley 20.337 [es decir, Estados Contables, informes del síndico y auditor y demás documentación], art. 48 de la ley 20.337 [Convocatoria a Asambleas], art. 56 de la ley 20.337 [copia del Acta de Asamblea] y, asimismo, Declaraciones Juradas de la ley 23.427 (21). La autoridad de aplicación estipula que, en caso de que la entidad receptora de los fondos hubiera sido constituida en el marco de la res. 2038/2003 [cooperativas de trabajo para la industria de la construcción o de viviendas vinculadas a planificaciones de obras públicas realizadas por el Poder Ejecutivo Nacional] o res. 3026/2006 [cooperativas de trabajo vinculadas a actividades económicas planificadas por el Poder Ejecutivo Nacional, Provincial o Municipal] la ayuda financiera puede ser aprobada aunque el ente hubiera incumplido la presentación de la documentación exigida por la ley 20.337 (22).

El Anexo III de la res. INAES 1287/2015 aborda cuestiones relativas a la rendición de cuentas cuyo objetivo es "verificar que el destino para el cual se concedieron los fondos se haya cumplido de modo efectivo y que estos fueron correctamente empleados" (res. INAES 1287/2015, Anexo III). El respaldo documental que acompañe el procedimiento de rendición de cuentas prevé la presentación de comprobantes con validez fiscal emitidos a nombre de la entidad beneficiaria (23) del apoyo financiero, constancia de cancelación de los comprobantes acompañados (24) y un informe que exteriorice la descripción de los fondos aplicados y las actividades desarrolladas (25). Asimismo, debe acompañarse Nota con carácter de Declaración Jurada sobre la aplicación de los fondos del apoyo financiero recibido (26), Formulario de "Documentación respaldatoria de la inversión de fondos del apoyo financiero" suscripto por los integrantes del Consejo de Administración y Contador Público independiente con firma certificada por el Consejo Profesional respectivo (27). En caso de que la documentación resulte voluminosa la autoridad de aplicación prevé la posibilidad de que la entidad solicite autorización a efectos de remitir una certificación contable del listado de comprobantes respaldatorios informados en los formularios respectivos (28).

II.2. Asistencia financiera en el marco de Proyectos con Inversión, de Capacitación y de Desarrollo de la Economía Social (res. INAES 1665/2006)

La res. 1665/2006 de la autoridad de aplicación —vigente según res. INAES 1810/2007 y modificatorias— aprueba, en el marco de solicitudes de ayuda financiera en la forma de préstamos o subsidios presentadas por cooperativas, mutuales y entes vinculados a la actividad de estas, una guía e instructivo [a efectos de completar la referida guía] para la presentación de Proyectos con Inversión, de Capacitación y de Desarrollo de la Economía Social y, asimismo, detalla requisitos formales a ser cumplimentados en la presentación de los referidos proyectos.

Se establece que en la nota de solicitud de asistencia financiera que debe dirigirse al Presidente del Directorio de la autoridad de aplicación debe indicarse si la mencionada asistencia es solicitada en el marco de un préstamo —a tasa subsidiada— o de un subsidio y que en la elaboración del proyecto respectivo deben cumplimentarse las previsiones de las guías [de presentación desarrolladas por la autoridad de aplicación con su respectivo instructivo para cada tipo de proyecto] supra mencionadas (29). Asimismo, se indica que la solicitud de asistencia financiera debe ser acompañada por presupuestos de las erogaciones a efectuar con la cuantía dineraria [de asistencia financiera] solicitada y copia de la última Memoria y Balance aprobado (30).

Habiendo mencionado las principales normativas emanadas de la autoridad de aplicación que abordan pautas para el tratamiento de solicitudes de apoyo financiero en carácter de préstamos y subsidios (31), en

el capítulo siguiente nos referimos a las notas salientes de la Norma Internacional de Contabilidad 20 "Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas gubernamentales" de aplicación supletoria en virtud de lo normado por RT 41 FACPCE segundo párrafo de la sección 4 y RT 17 FACPCE sección 9, acáp. 9.2 inc. a).

III. Contabilización de subvenciones gubernamentales

La NIC 20 define a las subvenciones gubernamentales como ayudas que los gobiernos dan a una entidad en la forma de transferencias de recursos en virtud de que dicha entidad hubiera cumplimentado en el pasado o fuera a cumplimentar a futuro determinadas condiciones relativas a su operatoria (32).

En este marco, NIC 20 distingue entre las subvenciones relacionadas con los activos y las subvenciones relacionadas con los ingresos. En tanto conceptualiza a las subvenciones relacionadas con los activos como subsidios otorgados por el gobierno en cuyo marco el ente beneficiario [de la subvención] debe adquirir o construir un Activo fijo, define a las subvenciones relacionadas con los ingresos por exclusión, es decir, califican como subvenciones relacionadas con los ingresos aquellos subsidios no relacionados con activos (33).

La ayuda del gobierno puede adoptar distintas formas, es decir, puede tratarse de transferencias monetarias, de disminuciones de deudas o bien, de transferencias de activos no monetarios, debiendo en este último caso medirse —tanto el activo como la subvención gubernamental— por su valor razonable. Con independencia de la forma en la que el subsidio se instrumente se observa como rasgo característico de este el estímulo [por parte del gobierno otorgante de la subvención] a una determinada acción realizada o a ser realizada por parte del ente beneficiario de dicha ayuda. La forma en la que la ayuda se instrumente no afecta el método de su contabilización y, en este sentido, se contabilizará con igual temperamento un subsidio representativo de una transferencia en efectivo que aquel vinculado con la disminución de una deuda (34).

Las subvenciones gubernamentales no deben ser reconocidas hasta que no exista una razonable seguridad de que (i) el ente [beneficiario de dicha ayuda y emisor de los Estados Financieros o Contables] cumplirá con las condiciones vinculadas a dicho subsidio y (ii) [el ente] recibirá la referida subvención (35).

Las subvenciones gubernamentales impactan en Resultados en los mismos periodos en los cuales se devengan los gastos a efectos de cuya compensación el gobierno otorgara el subsidio en cuestión (36).

NIC 20 se refiere a dos métodos de contabilización de las subvenciones gubernamentales: el Método del Capital y el Método de la Renta (37).

El razonamiento que subyace al Método del Capital se fundamenta en que las subvenciones del gobierno constituyen un recurso financiero y, en este sentido, deben impactar en el Estado de Situación Financiera a la vez que, en virtud de no haber sido generadas por la entidad, no resulta adecuado reconocerlas contablemente en el resultado del periodo toda vez que "representan un incentivo suministrado por el gobierno sin que tengan relación con costo alguno" (NIC 20, p. 14 [b]).

El Método de la Renta se sustenta en que, en virtud de originarse el subsidio en una fuente distinta a los accionistas o socios, no debe reconocerse contablemente en el Patrimonio Neto, sino que procede su reconocimiento contable con impacto en Resultados durante los periodos respectivos (38). Asimismo, el Método de la Renta plantea que los subsidios se reciben en virtud del cumplimiento por parte del ente beneficiario de ciertas condiciones, en razón de lo cual [las subvenciones gubernamentales] deben reconocerse sistemáticamente en Resultados a lo largo de los periodos en los que el ente [beneficiario de la ayuda y emisor de los Estados Financieros o Estados Contables] reconozca contablemente como gasto los costos devengados cuya compensación constituye el fundamento del subsidio (39). Asimismo, los defensores del Método de la Renta exponen que en virtud del reconocimiento contable del impuesto a las ganancias y de otros tributos como gastos y toda vez que las subvenciones del gobierno forman parte de las políticas fiscales, los subsidios deben, en consecuencia, ser reconocidos contablemente con impacto en el Resultado del periodo (40).

Las subvenciones gubernamentales que compensan gastos específicos se contabilizan en el Resultado del mismo periodo en el cual se devengan los correspondientes gastos (41). Asimismo, los subsidios relacionados con Activos depreciables impactan en Resultados en los periodos —y en similar proporción— en los que se reconoce contablemente la depreciación del correspondiente Activo (42), en

tanto que las subvenciones gubernamentales relacionadas con Activos no depreciables se reconocen contablemente en Resultados en los periodos en los que se devenguen los gastos en los que el ente debe incurrir a efectos de cumplimentar las correspondientes obligaciones (43). Es decir, como observa NIC 20:

"... [E]s necesaria la identificación cuidadosa de las condiciones que dan lugar a los costos y gastos, para determinar los periodos sobre los cuales las subvenciones serán imputadas como ingresos" (NIC 20, p. 19).

En caso de que la subvención gubernamental fuere otorgada a efectos de compensar gastos ya incurridos por el ente [es decir, los gastos cuya compensación el subsidio pretende mitigar no se devengarán a futuro, sino que ya han sido incurridos por el ente], esta impactará en Resultados en el periodo en el cual resulte exigible (44).

Las subvenciones relacionadas con activos —incluyendo los subsidios otorgados en la forma de Activos no monetarios y medidos a valor razonable— pueden reconocerse contablemente como un ingreso diferido en cuyo caso se reconocen en Resultados sistemáticamente en los periodos de vida útil del activo respectivo, o bien, como una deducción en el valor Libros del Activo relacionado, en cuyo caso la subvención se reconoce en Resultados en los periodos de vida útil del activo depreciable disminuyendo el correspondiente gasto por depreciación (45).

Las subvenciones relacionadas con ingresos se exteriorizan o bien como un Ingreso —NIC 20 señala ejemplificativamente la exteriorización dentro del rubro "Otros Ingresos"— o bien como una deducción del gasto relacionado, es decir, como una Regularizadora del Gasto (46). El fundamento que subyace a la contabilización [de las Subvenciones relacionadas con Ingresos] como Ingreso es que la exteriorización por separado de ingresos y gastos viabiliza una mejor comprensión de los restantes gastos. En contraposición a ello, los defensores de la contabilización de las Subvenciones relacionadas con Ingresos como una deducción del gasto, es decir, como una Regularizadora del gasto asociado, señalan que, toda vez que el ente [beneficiario del subsidio y emisor de los Estados Financieros o Contables] no hubiera incurrido en el gasto asociado en caso de inexistencia del subsidio en cuestión, la presentación necesariamente debe efectuarse exteriorizando claramente la compensación de gastos y subvenciones (47).

En el acápite siguiente ilustramos las referidas cuestiones con ejemplificaciones prácticas.

IV. Ejemplificación práctica

IV.1. Caso Subvención relacionada con Activos

El 20.10.x1 se acreditan en la cuenta corriente bancaria \$500.000 en concepto de una subvención gubernamental con destino a la adquisición de una maquinaria. El 30.10.x1 la maquinaria se adquiere por dicha cuantía [\$500.000], se abona mediante transferencia electrónica de fondos y es puesta en marcha en el mismo periodo. La vida útil de la maquinaria se estima en 5 años, depreciación por método lineal, año de alta completo. El incremento en el nivel general de precios entre octubre x1 y diciembre x1 es del 10%.

IV.2. Solución propuesta

<u>Moneda Nominal</u>			
<u>20.10.x1</u>			
Banco x cuenta corriente	ACT+	500.000	a)
Ingresos Diferidos por Subvenciones para adquisición maquinarias	PN+		500.000
<u>30.10.x1</u>			
Maquinarias	ACT+	500.000	b)
Banco x cuenta corriente	ACT-		500.000
<u>30.12.x1</u>			
Depreciación Maquinarias	RN	100.000	c)
Depreciación Acumulada Maquinarias	REG ACT		100.000
Ingresos Diferidos por Subvenciones para adquisición maquinarias	PN-	100.000	d)
Subvenciones gubernamentales para adquisición maquinarias	RP		100.000
<u>Moneda Homogénea</u>			
<u>30.12.x1</u>			
Maquinarias	ACT+	50.000	e)
RECPAM	RP		50.000
Depreciación Maquinarias	RN	10.000	f)
Depreciación Acumulada Maquinarias	REG ACT		10.000
RECPAM	RN	50.000	g)
Ingresos Diferidos por Subvenciones para adquisición maquinarias	PN+		50.000
Ingresos Diferidos por Subvenciones para adquisición maquinarias	PN-	10.000	h)
Subvenciones gubernamentales para adquisición maquinarias	RP		10.000

Se trata de una Subvención relacionada con Activos por cuanto esta ha sido otorgada a efectos de su aplicación, por parte del ente beneficiario, a la adquisición de una maquinaria.

En (a) se contabiliza la acreditación de la cuantía dineraria contra el reconocimiento de un Resultado Diferido, rubro del Patrimonio Neto.

Se contabiliza en (b) la adquisición de la maquinaria y la acreditación de la cuenta corriente bancaria por la cuantía erogada.

Se contabiliza en (c) la desvalorización sistemática o depreciación de la maquinaria considerando un coeficiente de desgaste del 20% anual según las pautas informadas [método lineal, año de alta completo, 5 años de vida útil estimada].

El Resultado Diferido reconocido impacta en Resultados en (d) sistemáticamente a lo largo de la vida útil de la maquinaria, es decir, 5 años. En consecuencia, se debita el Resultado Diferido y se acredita en contrapartida el Resultado Positivo por Subvención Gubernamental.

En (e) se exterioriza el efecto del ajuste por inflación de la maquinaria, considerando anticuación en octubre x1.

Asimismo, en (f) se reconoce el efecto del ajuste por inflación del gasto por depreciación y de la regularizadora del Activo contabilizada que acumula la desvalorización sistemática. En virtud de tratarse del consumo de un activo reconocido en octubre x1, se considera periodo de anticuación octubre x1. El importe exteriorizado se obtiene a partir de aplicar el coeficiente de desgaste del 20% anual al valor del activo ajustado en moneda homogénea por 550.000 y restar el importe ya contabilizado en moneda nominal [es decir, $500.000 \times 1,1 = 550.000$ valor de origen en moneda homogénea $\times 20\% = 110.000$ depreciación en moneda homogénea menos la depreciación ya contabilizada en moneda nominal por valor de 100.000, se ajusta en consecuencia la diferencia por valor de 10.000].

El referido asiento (f) también se puede razonar a partir de la reexpresión de la cuenta de Resultado negativo "Depreciación Maquinarias", la cual, medida en 100.000 al reexpresarse en moneda homogénea medirá 110.000 ($100.000 \times 1,1 = 110.000$) y se contabilizará un débito en "Depreciación Maquinarias" y la acreditación de RECPAM por 10.000. De forma similar, la cuenta "Depreciación Acumulada Maquinarias" se reexpresará por igual cuantía y coeficiente generando un asiento de ajuste en virtud del cual se debitará RECPAM y se acreditará "Depreciación Acumulada Maquinarias". En consecuencia, se simplifica RECPAM [cuenta contable que se debita y acredita por igual cuantía] y el asiento resultante exterioriza, entonces, un débito en "Depreciación Maquinarias" y la acreditación de "Depreciación acumulada Maquinarias".

En (g) se contabiliza el ajuste por inflación del Resultado Diferido.

En (h) se registra contablemente la corrección por inflación de la parte consumida del Resultado Diferido [que, en consecuencia, se debita] y, asimismo, el ajuste por inflación del Resultado Positivo

"Subvenciones gubernamentales para adquisición maquinarias". RECPAM se ha acreditado por 10.000 en ocasión de debitar "Ingresos Diferidos por Subvenciones para adquisición maquinarias" y, asimismo, [RECPAM] se ha debitado por igual cuantía, es decir, 10.000 en ocasión de ajustar la cuenta de Resultado Positivo "Subvenciones gubernamentales para adquisición maquinarias". En consecuencia, al ser debitado y acreditado RECPAM por igual cuantía [10.000], se simplifica y la registración resultante es la que exteriorizamos supra.

IV.3. Caso Subvención relacionada con Ingresos

El 20.10.x1 se acreditan en la cuenta corriente bancaria \$100.000 en concepto de una subvención gubernamental destinada a la realización de cursos de capacitación. Los referidos cursos son efectuados en el mes de octubre x1 y los gastos devengados a tales efectos —también incurridos en octubre x1— ascienden a \$120.000, los cuales se abonan en dicho mes a través de una transferencia electrónica de fondos. El incremento en el nivel general de precios entre octubre x1 y diciembre x1 es del 10%.

IV.4. Solución propuesta

Moneda Nominal:

20.10.x1

Banco x cuenta corriente	ACT+	100.000	i)
Gastos de capacitación a devengar	PAS+		100.000

31.10.x1

Gastos de capacitación	RN	120.000	j)
Banco x cuenta corriente	ACT-		120.000
Gastos de capacitación a devengar	PAS-	100.000	k)
Subvenciones gubernamentales para cursos capacitación	REG RN		100.000

Moneda Homogénea:

31.10.x1

Gastos de capacitación	RN	12.000	l)
RECPAM	RP		12.000
RECPAM	RN	10.000	m)
Subvenciones gubernamentales para cursos de capacitación	REG RN		10.000

Se trata de una subvención relacionada con ingresos toda vez que no es susceptible de encuadrar como una subvención relacionada con Activos, es decir, al no estar destinada a la adquisición o construcción de un activo, por exclusión, encuadra como Subvención relacionada con ingresos.

En (i) se contabiliza la acreditación de la suma dineraria en concepto de subvención gubernamental en la cuenta corriente bancaria y la correspondiente obligación, por parte del ente beneficiario, de cumplimentar las condiciones respectivas en el marco de las cuales, se otorgara el referido subsidio, es decir, aplicar dicha suma dineraria a la organización y dictado de cursos de capacitación.

En (j) se registra contablemente el gasto incurrido y la correspondiente acreditación de la cuenta corriente bancaria por la suma dineraria erogada.

En (k) disminuye el pasivo en virtud del cumplimiento de la condición marco del subsidio —es decir, el dictado de cursos de capacitación— y se registra en contrapartida la subvención gubernamental como una Regularizadora del gasto.

En (l) se registra contablemente el ajuste por inflación de la cuenta de Resultado negativo "Gastos de Capacitación" considerando anticuación en octubre x1.

De forma similar, en (m) se contabiliza el ajuste por inflación de la cuenta Regularizadora de dicho gasto considerando, también, anticuación en octubre x1.

V. Bibliografía consultada

FACPCE (2000), "Resolución Técnica N° 17. Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General modificada por RT N° 20 - RT N° 21 - RT N° 22 - RT N° 27 - RT N° 30 - RT N° 31 - RT N° 39 - RT N° 42 - RT N° 46 - Resoluciones JG 439/2012, N° 249-02, N° 282-03, N° 312-05 y N° 395/2010", archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=3.

FACPCE (2008), "Resolución Técnica N° 24. Normas Contables Profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos", archivo pdf disponible en http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=3.

FACPCE (2011), "Informe N° 31 Área Contabilidad. Modelos de Estados Contables e Información

Complementaria para entes cooperativos", archivo pdf disponible en http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=2&sc=15.

FACPCE (2015), "Resolución Técnica N° 41. Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de Reconocimiento y Medición para Entes Pequeños y Entes Medianos modificada por RT N° 42 y por la resolución JG 539/2018", archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=1

IFRS FOUNDATION (2001 a), "NIC 20. Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales"., archivo pdf disponible en <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=24021&categoryId=847&sidebarCategoryId=1>.

IFRS FOUNDATION (2001 b), "SIC-10. Ayudas Gubernamentales-Sin Relación específica con Actividades de Operación", archivo pdf disponible en: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=24054&categoryId=847&sidebarCategoryId=1>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2005), "Resolución N° 1897/05", archivo pdf disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/105000-109999/106906/norma.htm>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2006 a), "Resolución N° 1665/06".

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2006 b), "Resolución N° 3026/06".

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2008 a), "Resolución N° 1106/08", archivo pdf disponible en <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/Resolucion.INAES.1106.08.pdf>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2008 b), "Resolución N° 2285/08".

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2009), "Resolución N° 3456/09".

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2010), "Resolución N° 4157/2010", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/Resol.Inaes.4157.10.pdf>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2015), "Resolución N° 1287/2015", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESOLUCION-N%C2%B0-1287-15-INAES.pdf>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2019), "Resolución N° 3163/2019", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2019/3163/RS-2019-3163-APN-DI-INAES.pdf>; "Anexo", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2019/3163/IF-2019-106896823-APN-DAJ-INAES.pdf>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2020 a), "Resolución N° 4/2020", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2020/4/RESFC-2020-4-APN-DI-INAES.pdf>; "Anexo", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2020/4/IF-2020-25682549-APN-PI-INAES-Anexo-Res-4.pdf>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2020 b), "Resolución N° 5/2020", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2020/5/RESFC-2020-5-APN-DI-INAES.pdf>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2020 c), "Resolución N° 295/2020", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2020/295/RESFC-2020-295-APN-DI-INAES.pdf>; "Anexo", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2020/295/ANEXO%20RESFC-2020-295-APN-DI-INAES.pdf>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2020 d),

"Resolución N° 1027/2020", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gov.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2020/1027/RESFC-2020-1027-APN-DI-INAES.pdf>.

Ley 20.337 Ley de Cooperativas.

MINISTERIO DE PRODUCCIÓN, CIENCIA E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (MPCeIT Bs. As.) (2020), "Resolución N° 674/2020", archivo pdf disponible en: <https://www.boletinoficial.gba.gov.ar/secciones/10663/ver#page=8>.

PODER EJECUTIVO NACIONAL (PEN) (2000), "Decreto 721/2000".

(1) Res. INAES 1287/2015, art. 1°.

(2) La Resolución INAES 1106/2008 —texto ordenado por Resolución 2285/2008— establece pautas a las que deben ajustarse los convenios que celebre la autoridad de aplicación con cooperativas, mutuales de primer, segundo o tercer grado, órganos locales competentes y personas jurídicas de derecho público y privado.

(3) Res. INAES 1287/2015, art. 7°.

(4) La Resolución INAES 1287/2015 es aplicable a cooperativas y, asimismo, mutuales.

(5) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, tercer párrafo.

(6) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 1, acáp. 1.1.

(7) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.1.1.

(8) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáps. 2.1.2, 2.1.3 y 2.1.4.

(9) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.1.5.

(10) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.2.

(11) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.2.4.

(12) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.2.5.

(13) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.3.1.

(14) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.3.4.

(15) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.3.5.

(16) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.4.1.

(17) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.4.3.

(18) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.4.4.

(19) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.4.5.

(20) Res. INAES 1287/2015, Anexo I, cap. 2, acáp. 2.5.1.

(21) Res. INAES 1287/2015, Anexo II, cap. 4.

(22) Resolución INAES 1287/2015, art. 4°.

(23) En caso de que se trate de un comprobante a consumidor final, es decir, donde no resulte identificado el adquirente, se debe acompañar, también, una nota suscripta por el presidente y tesorero con carácter de declaración jurada indicando que los fondos involucrados han sido afectados al apoyo financiero objeto de la rendición (res. INAES 1287/2015, Anexo III, cap. 2, acáp. 2.10).

(24) Res. INAES 1287/2015, Anexo III, cap. 2, acáps. 2.8.1, 2.8.2 y 2.8.3.

(25) Res. INAES 1287/2015, Anexo III, cap. 2, acáp. 2.12.

(26) Res. INAES 1287/2015, Anexo III, cap. 2, acáp. 2.14.1.

(27) Res. INAES 1287/2015, Anexo III, cap. 2, acáp. 2.14.2.

(28) Res. INAES 1287/2015, Anexo III, cap. 2, acáp. 2.16.

(29) Res. INAES 1665/2006, art. 4° y Anexo IV, acáp. 1.

(30) Res. INAES 1665/2006, Anexo IV, acáps. 6 y 7.

(31) Según res. INAES 295/2020, Anexo.

(32) NIC 20, p. 3.

(33) NIC 20, p. 3.

(34) NIC 20, ps. 4, 9 y 23.

(35) NIC 20, ps. 7 y 8.

(36) NIC 20, p. 12.

- (37) NIC 20, p. 13.
- (38) NIC 20, p. 15 (a).
- (39) NIC 20, ps. 15 (b) y 16.
- (40) NIC 20, p. 15 (c).
- (41) NIC 20, p. 17.
- (42) NIC 20, p. 17.
- (43) NIC 20, p. 18.
- (44) NIC 20, ps. 20 y 22.
- (45) NIC 20, ps. 24-27.
- (46) NIC 20, p. 29.
- (47) NIC 20, p. 30.

© Thomson Reuters