

LAS SUBVENCIONES

Por

PILAR GARZÓN MARÍN

Profesora de la Escuela U. de CC. Empresariales de Plasencia

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO DE SUBVENCIÓN.- 2. CLASIFICACIÓN.- 3. INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.- 4. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN.- 5. CONCLUSIONES.- 6. BIBLIOGRAFÍA.-

1. INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO DE SUBVENCIÓN

El término subvención según el diccionario de la Real Academia de la lengua española se define como "acción y efecto de subvenir, cantidad con que se subviene". El verbo subvenir significa "venir en auxilio de alguno o acudir a las necesidades de alguna cosa". Una consideración más concreta del término subvención nos llevaría a considerarlo como transferencias de recursos hechas por el Estado, otras Administraciones Públicas, empresas o particulares a favor de una empresa.

El objetivo del presente artículo se centra en profundizar en el estudio de las subvenciones atendiendo a las recomendaciones y tratamiento contable del Plan General de Contabilidad, sin embargo y justificando el interés del tema, es preciso señalar la importancia de los pronunciamientos que sobre la materia aparecen recogidos en los Documentos sobre Principios Contables de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

2. CLASIFICACIÓN

En el PGC aparecen las cuentas relacionadas con las subvenciones en dos subgrupos claramente diferenciados en relación con la finalidad del uso de las mismas por parte de la empresa.

- 13 Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- 130 Subvenciones oficiales de capital
- 131 Subvenciones de capital.

- 74 Subvenciones a la explotación.
- 740 Subvenciones oficiales a la explotación
- 741 Otras subvenciones a la explotación.

Los criterios establecidos para la clasificación son los siguientes:

-Existen subvenciones de capital y subvenciones a la explotación; las de capital son las concedidas para establecimiento o estructura fija de la empresa. Las de explotación son las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima y compensar déficits de explotación (excluyendo las realizadas por los socios o empresas del grupo, multigrupo o asociadas).

-Subvenciones oficiales y no oficiales, según provengan del Estado o de otras Administraciones Públicas, o se reciban de empresas o de particulares.

-Las subvenciones de capital pueden diferenciarse en reintegrables y no reintegrables según su posibilidad de devolución; en caso de que la subvención esté sujeta al cumplimiento de unas obligaciones futuras por parte de la empresa beneficiaria y por tanto existan dudas sobre su futuro cumplimiento se considerará a la subvención como una deuda a largo plazo incluida en el subgrupo 17 Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos dentro de la cuenta 172 Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, cuando se cumplan todos los requisitos exigidos en la concesión se considerará como una subvención de capital del subgrupo 13. Las subvenciones no reintegrables de capital son aquellas en las que ya se han cumplido las condiciones para su concesión o no existen dudas sobre su futuro cumplimiento.

3. INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS

Definidos por PGC como “ingresos imputables a ejercicios futuros que se difieren por la empresa”.

Para AECA los ingresos diferidos “representan ingresos que, contabilizados en un período, deben imputarse a ejercicios futuros por devengarse en estos últimos, ya que será en ellos, cuando se den las circunstancias efectivas productoras del ingreso”.

En cuanto a los principios contables básicos que le son aplicables a los ingresos diferidos destacamos:

El principio del devengo, ya que permite la imputación de los ingresos al período en que se produce la corriente real de bienes y servicios que representan

con independencia del momento en que se produce la corriente monetaria o financiera derivada de los mismos.

El principio del registro que señala que los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen, pauta a tener en cuenta para el adecuado reflejo de los ingresos diferidos.

El principio de correlación de ingresos y gastos que indica que el resultado de un ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, de modo que los ingresos a distribuir en varios ejercicios permanecerán en el balance hasta que se reflejen en los resultados los gastos que estén correlacionados con los anteriores ingresos.

El principio de prudencia, que tiene un carácter preferencial sobre el resto y se fundamenta en que solo se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles. Este subgrupo 13 se caracteriza por permitir, en aplicación del principio de prudencia, registrar ingresos para trasladarlos a resultados en un momento posterior, es decir cuando se produzca el beneficio.

Las subvenciones de capital, según lo establecido en el documento 12 de AECA, se registrarán por la empresa que las reciba siguiendo uno de los dos criterios siguientes:

- a) Computarlas como menor precio de adquisición de los inmovilizados que financian.
- b) Tratarlas como ingresos diferidos, a imputar a resultados a lo largo del período de vida útil de los citados inmovilizados.

En caso de escoger la opción a); la empresa presentará la subvención como una minorización del coste de adquisición del activo y, por consiguiente, calculará los cargos por amortizaciones tomando como base la parte del coste del inmovilizado no cubierto con la subvención.

Si se escoge la opción b); la empresa al percibir la subvención abrirá una cuenta de ingresos a distribuir en varios ejercicios o ingresos diferidos, que imputará anualmente a resultados según un plan sistemático previamente establecido, relacionado con el ritmo de amortización del activo financiado con la subvención. En el caso de enajenación del activo afecto a la subvención

antes de su imputación total a beneficios, procederá traspasar el saldo de dicha subvención, que dejará de ser un ingreso diferido para convertirse íntegramente en ingreso del ejercicio o en pasivo exigible, según dicha enajenación resultara posible o no en virtud de las condiciones impuestas por la Entidad concedente de la subvención. En este último caso deberán dotarse adicionalmente las provisiones complementarias precisas para atender a las devoluciones que, eventualmente, pudieran ser exigibles por dicha Entidad.

Es preciso reseñar que AECA mantiene su postura en torno a las dos posibilidades descritas, si bien el PGC solo contempla la segunda, como podemos apreciar en la norma de valoración 20 Subvenciones de capital, que especifica:

"Las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido cuando tengan carácter de no reintegrables. A estos efectos serán no reintegrables aquellas en las que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el periodo por los activos financiados con dichas subvenciones.

En el caso de activos no despreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos".

Desde un punto de vista estrictamente fiscal, la imputación de las subvenciones a resultados se realizará conforme a lo establecido en la norma de valoración 20, con la salvedad de que el periodo de imputación a ingresos de las mismas, no puede exceder de 10 años. En el caso de que la vida útil del inmovilizado supere dicho plazo, el criterio contable no coincidirá con el fiscal, siendo por tanto necesario, reflejar dicha diferencia a través del método del efecto impositivo.

En cuanto a la presentación en el balance de los "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", aparecen registrados en el pasivo del balance, ocupando un apartado específico, entre los Fondos propios y las Provisiones para riesgos y gastos. Esto es así, dado el carácter de no exigible de los mismos y la no consideración como recursos propios.

No existe una mención concreta en la información que debe suministrar la memoria en relación con las subvenciones del grupo 1, sin embargo se tendrán

en cuenta todas aquellas indicaciones precisas para aclarar el contenido de las cuentas anuales; se indicará:

Principios de contabilidad y criterios de valoración aplicados.

Información sobre las características de las subvenciones.

Política de imputación a ingresos del ejercicio.

4. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN

Este tipo de subvenciones, definido con anterioridad, no presenta características relevantes en cuanto a su específica consideración como ingresos del ejercicio.

Sin embargo, siguiendo con el guión establecido en el presente artículo destacaremos algunas notas características.

Las subvenciones a la explotación son ingresos de explotación del ejercicio, o ejercicios a los que se refieren y se recogen de forma separada en los estados financieros para poder diferenciar adecuadamente las diversas partidas componentes de los resultados de la empresa.

Sólo se reconocerán como ingresos, si no existen dudas razonables de que se cumplan las condiciones establecidas para su percepción.

Si la finalidad de la subvención a la explotación es la de compensar pérdidas de explotación y proceden del propio titular de la entidad, no se consideran las mismas como ingresos, sino que se incluirá dentro de resultados pendientes de aplicación bajo el concepto de "Aportaciones de socios para compensación de pérdidas".

En relación con los principios contables, aplicables a este tipo de subvenciones, son los principios que de manera más directa afectan a los ingresos, entre ellos:

Principio de prudencia, que prevalece sobre los demás y se fundamenta en que ante contingencias o incertidumbres significativas, deberá tomarse en consideración su incidencia negativa sobre los ingresos.

Principio del devengo. La asignación temporal de los ingresos se efectuará atendiendo a los flujos de bienes y servicios que los originan, produciéndose a menudo desfases entre estos flujos y la corriente monetaria derivada de ellos.

Principio de correlación de ingresos y gastos. La imputación a un ejercicio de unos ingresos implica el reconocimiento contable en ese mismo ejercicio de los gastos vinculados a aquellos ingresos, y viceversa.

Haciendo referencia a la situación de estas subvenciones en la cuenta de pérdidas y ganancias señalamos que constituyen una de las partidas que dará lugar al beneficio o pérdida de explotación.

5. CONCLUSIONES

Las subvenciones de capital en un primer momento se registrarán como un ingreso diferido situado en el pasivo del balance entre los fondos propios y el pasivo exigible para pasar posteriormente a constituir parte de los ingresos de una serie de ejercicios sobre los cuales se va a ir imputando su importe, tomando como referencia para dicha distribución la depreciación sistemática (amortización) experimentada por los activos financiados con el importe de la misma. La cuenta del grupo 7 que se utilizará será "Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio", y por tanto en la cuenta de pérdidas y ganancias se considerará como un resultado extraordinario.

Las subvenciones a la explotación se registrarán directamente como ingresos del ejercicio a que correspondan formando parte del resultado de explotación.

6. BIBLIOGRAFÍA

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. Serie Principios Contables; documento 12 Ingresos diferidos y documento 13 Ingresos. Edición revisada en 1991.

Sáez Torrecilla Ángel y Corona Romero Enrique; "Análisis sistemático y operativo del Plan General de Contabilidad". Volumen I, páginas 143-145. 1991.

Omeñaca García Jesús; "Contabilidad General". Volumen II. Página 217. 1990.

Cañibano Leandro; "Análisis contable de la realidad económica". Páginas 420-422. 1991.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD, Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre.