

El nuevo PGC y las entidades públicas: las subvenciones en la NRV 18^a

La entrada en vigor del nuevo PGC, que en la mayoría de los casos será aplicable en el ejercicio 2008, ha supuesto un cambio radical en el tratamiento contable de algunas operaciones respecto de la anterior regulación contable. En otras, el cambio no ha sido tan radical, pero en casi todos los aspectos de la operatoria contable se han introducido novedades que obligan a empresas y auditores, incluidos los públicos por supuesto, a efectuar un estudio a fondo de dicho PGC.

Los criterios para la contabilización de las subvenciones han sido regulados en la Norma de Registro y Valoración 18^a del PGC, siendo un tema muy importante para las entidades públicas, ya que todas reciben cantidades significativas de subvenciones públicas.

Además, con posterioridad a la aprobación del PGC, el ICAC ha emitido diversas consultas relacionadas con las subvenciones, que aclaran o desarrollan algunos aspectos relacionados con la contabilización de las subvenciones. Alguna de estas consultas es de especial relevancia para empresas públicas.

En el presente artículo se analizan las novedades de carácter general y particularmente aquellos aspectos específicos aplicables al sector público.

The coming into force of the new General Accounting Plan (GAP), which in most cases will be applicable in the financial year 2008, has meant a radical change in the accounting treatment of certain operations in comparison with the previous accounting regulations. In others, the change has not been so radical, but in nearly all aspects of accounting operations, changes have been introduced which oblige companies and auditors, including public ones naturally, to carry out a thorough analysis of said GAP.

The criteria for the accounting of subsidies have been regulated in the 18th Registry and Valuation Rule of the GAP, this being a very important issue for public bodies, given that they all receive significant quantities of public subsidies.

In addition, following the passing of the GAP, the ICAC (Accounting and Account Auditing Institute) has issued diverse inquiries related to subsidies, which clarify or expound upon certain aspects related to the accounting of subsidies. Some of these inquiries are of particular relevance to public enterprises.

In this article, the changes of a general character, and particularly those specific aspects applicable to the public sector, are looked into.

Palabras claves: CONTABILIDAD, SUBVENCIONES, NUEVO PGC, TRANSICIÓN CONTABLE, EMPRESAS PÚBLICAS, FUNDACIONES

Keywords: ACCOUNTING, SUBSIDIES, NEW GAP, ACCOUNTING TRANSITION, PUBLIC ENTERPRISES, FOUNDATIONS

1. INTRODUCCIÓN

El 20 de noviembre de 2007 se publicó el Real Decreto 1514/2007, por el que se aprobaba el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC). Entró en vigor el día 1 de enero de 2008 y es de aplicación para los ejercicios iniciados a partir de dicha fecha, quedando derogado el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y demás normas de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en el nuevo Plan.

El nuevo PGC ha supuesto un cambio radical en el tratamiento contable de algunas operaciones. En otras, el cambio no ha sido sustancial, pero, en todo caso, se han introducido numerosos cambios que obligan a empresas y auditores, incluidos los públicos por supuesto, a efectuar un estudio a fondo de dicho PGC.

Dada la amplia y peculiar casuística que puede presentarse en el sector público en la interpretación y aplicación del nuevo PGC, incluida la revisión del proceso de transición contable, la Comisión Técnica de Auditoría de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, ha elaborado una serie de “*Guías de interpretación contable*” (GIC) sobre determinadas cuestiones específicas de las empresas y fundaciones públicas (EEPP y FFPP).

El objetivo de estas GIC es que todos los equipos de auditoría de la Sindicatura puedan mantener criterios homogéneos ante circunstancias similares y se les dé tratamiento también homogéneo en los informes de fiscalización correspondientes.

Como no podía ser de otra forma estas GIC deben ser totalmente coherentes con lo dispuesto en el PGC y con las consultas emitidas por el ICAC.

Una de las principales materias que afectan a las empresas y fundaciones públicas es el tratamiento contable de las subvenciones recibidas, y tanto por las novedades de carácter general como por aquellos aspectos específicos aplicables al sector público, la Comisión Técnica de Auditoría de la Sindicatura de

Cuentas ha elaborado la *Guía de interpretación contable (GIC01)¹ sobre Subvenciones, donaciones y legados recibidos - NRV 18ª del PGC (NRV18)*, cuyos aspectos fundamentales se recogen en este artículo.

La contabilización de las subvenciones (cuestión regulada en la Norma de Registro y Valoración 18ª del PGC) es un aspecto muy importante para las entidades públicas, ya que todas reciben cantidades muy significativas de subvenciones o transferencias públicas.

Las Subvenciones, donaciones y legados recibidos (SDL) **no reintegrables** se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como **ingresos directamente imputados al patrimonio neto** utilizando las cuentas 130/131/132 y las nuevas cuentas pertenecientes a los subgrupos 84/94 (aunque con excepciones frecuentes, tal como se verá más adelante), figurando en balance dentro de una rúbrica independiente de **patrimonio neto** (la A.3), netas del efecto impositivo.

Los movimientos de SDL se reflejan en el nuevo “**A) Estado de ingresos y gastos reconocidos**”, del **Estado de Cambios en el Patrimonio Neto**, estando previsto emplear para ello las cuentas de los nuevos grupos 9 (para la imputación al patrimonio neto) y 8 (para su traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias).

Las cuentas 84x y 94x se regularizan al cierre del ejercicio, y se utilizan como mecanismos para la imputación de subvenciones a ingresos en varios ejercicios y de suministro de información para elaborar el “Estado de ingresos y gastos reconocidos”. Debe tenerse presente que su uso no tiene carácter obligatorio y por tanto su no utilización no ocasionará una salvedad en el informe de auditoría si el registro e imputación temporal de las subvenciones es la adecuada y su presentación en los distintos estados contables es correcta. Además, como veremos más adelante, hay determinados supuestos de subvenciones que en el mismo PGC se prevé su imputación

¹ Ver en www.sindicom.gva.es sección de normativa/manual de fiscalización.

a ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias sin utilizar dichas cuentas.

El “Estado de ingresos y gastos reconocidos”, así como los grupos de cuentas 8 y 9, **no están previstos en el PGC PYMES**. En su lugar, éstas utilizarán directamente la cuenta 130 tanto para el registro inicial como para los traspasos, tal como se hacía hasta ahora.

2. SUBVENCIONES REINTEGRABLES Y CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS

Las SDL (incluidos los anticipos a cuenta) **cobradas** que tengan carácter reintegrable **se contabilizarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables** (utilizándose para ello la cuenta 172-*Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*).

De acuerdo con la NRV18, apartado 1.1, adquirirán la condición de no reintegrables cuando:

- a) exista un acuerdo individualizado de concesión (*es decir, existe resolución individualizada del órgano concedente*),
- b) se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión (*normalmente cuando se haya ejecutado la inversión o realizado el gasto subvencionado*), y
- c) no existan dudas razonables respecto de su cobro.

En relación con dichos requisitos, y mientras que hasta ahora se exigía el cumplimiento de las con-

diciones de concesión, admitiendo como tal la no existencia de dudas sobre su futuro cumplimiento, la nueva normativa **exige en todo caso el cumplimiento efectivo** de las tres condiciones.

Al respecto, la consulta nº 11 publicada en el BOI-CAC 75, señala que en aquellas subvenciones que, adicionalmente a la realización de una actuación concreta, exigen como condición el mantenimiento de un determinado comportamiento por parte de la empresa beneficiaria durante un número de años (por ejemplo, mantener un activo o el empleo creado durante un número determinado de años o no cerrar la empresa en un período), se considera que, si se ha realizado la actuación exigida en las condiciones de la concesión (por ejemplo, la adquisición del activo o la creación de un determinado número de puestos de trabajo), se pueden presumir cumplidas las condiciones de mantenimiento futuro, cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se estén manteniendo esas condiciones y no existan dudas razonables de que se seguirán cumpliendo en el plazo exigido.

De acuerdo con lo anterior, la percepción (cobro) de subvenciones reintegrables, no implicará su imputación a ingresos hasta que se conviertan, en el mismo año o en un año posterior a su percepción, en no reintegrables. En la citada consulta 11 se



aclara el tratamiento contable de la subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos o de la amortización de los activos que financia (ver apartado 4.2.d siguiente).

3. RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LAS SDL

Se valorarán por el valor razonable del importe concedido (las monetarias) o por el valor razonable del bien recibido (las no monetarias), referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

Se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados en el patrimonio neto, netas del efecto impositivo, y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con las inversiones o gastos subvencionados, tal como se detalla en el siguiente apartado.

A efectos prácticos, en general, en las entidades públicas, dada la situación ordinaria de pérdidas (y la cifra generalmente muy alta de pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores) no se considerará el efecto impositivo.

4. IMPUTACIÓN CONTABLE

4.1 Introducción

Al fiscalizar las EEPP y FFPP se hace necesario distinguir entre el concepto de “subvención” y el de “transferencia”. Las primeras son objeto de regulación en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre General de Subvenciones (ver su artículo 2.1) y las segundas quedan excluidas de dicha Ley en virtud de lo establecido en su artículo 2.2.

El ICAC mediante consulta de 11 de marzo de 2009, señala que la NRV18 regula el tratamiento contable de ambos tipos de operaciones, y se especifican los distintos criterios a seguir en cada caso.

4.2 Criterios generales de imputación a resultados

En el sector público, estos criterios son aplicables a:

- Las subvenciones percibidas por las empresas públicas, que estén concedidas por la Adminis-

tración Pública que sea su socio y que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre General de Subvenciones.

- Las subvenciones percibidas por las empresas públicas de un tercero no socio.
- “*Transferencias u otras entregas sin contraprestación*” finalistas recibidas por las empresas públicas concedidas por la Administración que sea su socio y que cumplan los requisitos establecidos en la consulta del ICAC, tal como se detalla en el apartado 4.3.a) siguiente.
- Todas las subvenciones percibidas por las fundaciones públicas.

Las SDL **no reintegrables** se reconocerán en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como ingresos sobre una **base sistemática** y racional de forma **correlacionada con su finalidad**, es decir, con los gastos o inversiones que financian (tal como se hacía con el anterior PGC).

Es necesario por tanto identificar la finalidad de la subvención, ya que según sea esta finalidad, la subvención se registrará:

- como ingreso en el ejercicio de la concesión,
- como ingreso a imputar en varios ejercicios,
- como ingreso en el ejercicio en que se produzca la baja del activo financiado. Si no se identifica la finalidad de la subvención, se imputa la totalidad a ingresos del ejercicio.

Una vez identificada la finalidad de la subvención, se seguirán los siguientes **criterios de imputación a resultados**, y movimientos de cuentas de acuerdo con lo establecido en la Quinta parte del PGC:

- a) Cuando se concedan (por un tercero no socio) **para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación del ejercicio o de ejercicios previos**, se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan. Se contabilizarán con abono a la cuenta “740-Subvenciones, donaciones y legados a la explotación” (directamente, sin pasar por Patrimonio neto). Si financian **déficit de un ejercicio posterior** al que se concede la subvención, cuando se conceda,

se contabilizará con abono a la cuenta “942-*Ingresos por otras subvenciones, donaciones y legados*”. Al ejercicio siguiente, se cargará a la cuenta “842-*Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados*” con abono a la “747-*Otras SDL transferidos al resultado del ejercicio*”, por importe del déficit financiado.

- b) Cuando se concedan para financiar **gastos específicos** se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se devenguen esos gastos.

Si son gastos del mismo ejercicio (o de anteriores) en que se concede la subvención, se contabilizarán con abono a la cuenta “740-*Subvenciones, donaciones y legados a la explotación*”.

Si son gastos de un ejercicio posterior al que se concede la subvención, cuando se conceda y se hayan cumplido las condiciones de concesión (si se ha materializado el gastos pero no se ha devengado contablemente, por ejemplo), se contabilizará con abono a la cuenta “942-*Ingresos por otras subvenciones, donaciones y legados*”.

Al ejercicio siguiente, se contabilizará el gasto que financia la subvención, y se cargará a la cuenta “842-*Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados*” con abono a la “747-*Otras SDL transferidos al resultado del ejercicio*”.

- c) Cuando se concedan para **adquirir inmovilizados** se imputarán como ingresos de forma paralela a las amortizaciones de esos inmovilizados, deterioro, enajenación o baja.

Para su periodificación e imputación contable se utilizará el juego de cuentas 84X/94X/13X.

Cuando se contabilice el deterioro del activo, será irreversible en la parte financiada por la SDL.

- d) Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que obtenga el carácter de no reintegrable, en el caso de una subvención que **cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia**, debe señalarse que, según consulta 11 del BOI-CAC75 :

1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro.

2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, en proporción a la dotación a la amortización efectuada del activo financiado desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la NRV 18, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

- e) Cuando se concedan para **adquirir existencias o activos financieros** se imputarán como ingresos cuando se produzca su enajenación, deterioro o baja.

Cuando se contabilice un deterioro del activo, será irreversible en la parte financiada por la subvención.

Para su periodificación e imputación contable se utilizará el juego de cuentas 84X/94X/130.

En el deterioro de activos financieros, o cuando financien gastos financieros, se contabilizarán con



abono (directo o indirecto) a la cuenta “741-SDL de carácter financiero”.

- f) Cuando se concedan **para cancelación de deudas**, cuando se cancelen.

Se contabilizarán con abono a la cuenta “741-Subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero”².

- g) Las SDL monetarias **sin asignación específica**, en el ejercicio en que se reconozcan.

Se contabilizarán con abono a la cuenta “740-Subvenciones, donaciones y legados a la explotación”.

4.3 SDL otorgadas por socios o propietarios

Según el apartado 2 de la NRV18 del PGC, con carácter general, las SDL **no reintegrables** recibidas de socios o propietarios, **no** constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios utilizando la cuenta 118. *Aportaciones de socios*, independientemente del tipo de SDL de que se trate.

No obstante, **en el caso de las EEPP**, las SDL que reciban de la entidad pública accionista, “*para financiar la realización de actividades de interés público o general*”, se contabilizarán siguiendo el criterio general (ver 4.2).

El requisito de que el destino de la subvención sea para la realización de *actividades de interés público o general* dará lugar a que si las SDL no estuvieran afectas a ese tipo de actividades se deberán contabilizar como aportaciones de socios.

De esta forma el PGC plantea una cuestión importante: en qué circunstancias debe entenderse que la subvención recibida por una empresa pública tiene como destino “*financiar la realización de actividades de interés público o general*”.

Para resolver esta cuestión el ICAC ha emitido una consulta el 11 de marzo de 2009, de acuerdo con la cual, las “*transferencias u otras entregas sin contraprestación*” recibidas por las EEPP concedidas por la Administración Pública que sea su socio se tratarán así:

- a) **Como ingresos** (siguiendo los criterios señalados en el apartado 4.2 anterior):
- Las destinadas a financiar actividades específicas (incluidas las de I+D) que hayan sido declaradas de interés general mediante una norma jurídica. Se considerarán como tales las transferencias establecidas mediante **contratos-**

² Según criterio recogido en *Manual del nuevo Plan General Contable*, CEF, 2008.

programa, convenios u otros instrumentos jurídicos cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio de interés público, **siempre que en dichos instrumentos jurídicos se especifiquen las distintas finalidades que pueda tener la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas.**

- Las destinadas a financiar específicamente inmovilizado afecto a una actividad específica de interés general o para cancelar deudas por adquisición del mismo. El cumplimiento de dichas condiciones puede derivar de una norma jurídica o puede considerarse que se ha producido cuando en un contrato programa, convenio u otro instrumento jurídico se haya determinado la financiación específica de inmovilizado afecto a la realización de una actividad específica o de las deudas derivadas de la adquisición del mismo, habiéndose cuantificado el importe que financia dicho inmovilizado o deudas.

En este punto, hay que matizar que, en el caso de que la empresa pública recibiese transferencias de la entidad pública dominante para la financiación de gastos específicos producidos en el desarrollo de una actividad de interés general, no podrán entenderse financiados por la misma los costes de amortización de los activos utilizados que, a su vez, hayan sido financiados con transferencias para la adquisición de inmovilizado afecto a la realización de actividades de interés general concedidas por la entidad pública dominante.

b) Como aportaciones de socios (con abono a la cuenta 118)

- Las destinadas a compensar pérdidas genéricas aún en el caso de que hayan sido instrumentadas mediante contratos-programa o documentos similares.
- Transferencias con finalidad indeterminada, para financiar déficits de explotación o gastos

generales de funcionamiento de la empresa, gastos específicos o inusuales, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza.

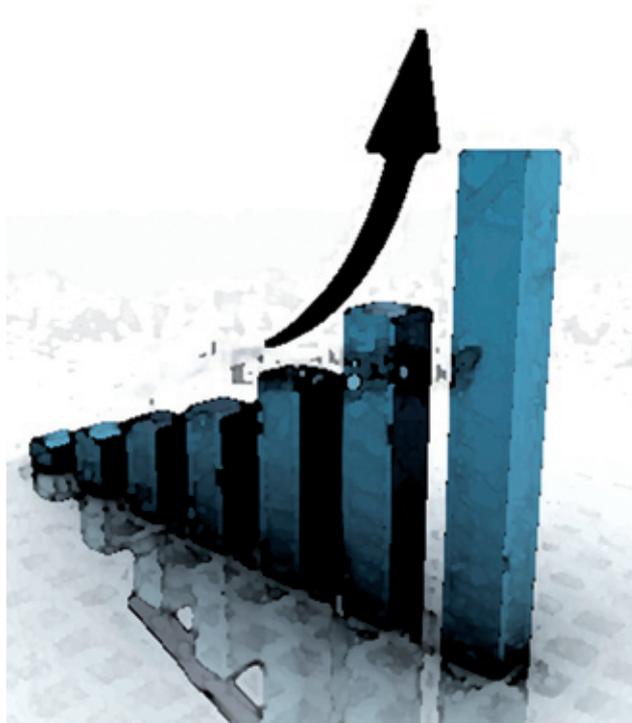
- Las transferencias genéricas que se destinen a financiar inmovilizado, aun en el caso de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés general.

De la lectura de la consulta citada de 11 de marzo de 2009, se deduce que no se considerarán transferencias genéricas aquéllas en las que exista alguna instrucción, documento presupuestario o de otro tipo de la entidad que realiza la transferencia respecto del destino o finalidad concreta de la transferencia, en el que se cuantifique y especifique o identifique su destino, que debe ser la realización de una determinada actividad de interés general o la prestación de un determinado servicio de interés público.

La aplicación de esta consulta puede dar lugar a situaciones en las que, ante las mismas circunstancias de hecho, su tratamiento contable depende de la tramitación formal de la subvención o transferencia. Por ejemplo, pensemos en dos empresas iguales que tienen encomendada en sus estatutos o normativa de creación, por la administración que las ha creado y las tutela, la prestación de un determinado servicio de interés público. Ambas empresas construyen un inmueble y tienen gastos de personal.

En un caso recibe transferencias globales anuales para financiar sus gastos de funcionamiento o su déficit anual; en este caso se contabilizará como aportaciones de socios en el patrimonio neto y la cuenta de pérdidas y ganancias reflejará una cifra de pérdidas equivalente a sus gastos anuales.

En el otro caso recibe transferencias anuales para financiar los gastos de personal y las inversiones destinadas a esa actividad, ambos conceptos se especifican y detallan en los presupuestos; en este caso se



contabilizarán como ingresos (en el mismo año o en varios) y la cuenta de pérdidas y ganancias reflejará un resultado cero.

Este simple ejemplo sirve para ver que **la consulta del ICAC puede dar lugar a resultados muy diferentes no dependiendo de la realidad económica sino de aspectos puramente formales**, lo que no es muy coherente con el Marco Conceptual del PGC.

4.4. Fundaciones

Para el caso de **fundaciones**, de conformidad con la consulta 6 del BOICAC 75, se considera que los fundadores en la concesión de subvenciones actúan como terceros, no siendo de aplicación el apartado 2 de la NRV 18ª del PGC, sino el apartado 1 de dicha norma, es decir **se contabilizan siempre como ingresos**, siguiendo los criterios de imputación descritos en el apartado 4.2 anterior.

5. BALANCE Y ASIENTOS DE TRANSICIÓN

5.1 Efecto impositivo

En el balance de transición, las subvenciones, donaciones y legados de carácter no reintegrable, deben figurar en la rúbrica A-3 del patrimonio neto, por el importe pendiente de traspasar a resultados y neto del efecto impositivo.

Esto supone que, cuando proceda, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido (cuenta 479), derivado de una diferencia temporaria imponible, por un importe que será igual al tipo impositivo del impuesto correspondiente al sujeto contable por el importe de la subvención pendiente de traspaso, utilizando como contrapartida la propia cuenta de subvenciones.

En el caso de la gran mayoría de EEP y FFPP que tienen pérdidas a compensar fiscalmente, no se deberá hacer este ajuste fiscal.

5.2 Aportaciones de años anteriores para compensar pérdidas

Muchas empresas mantienen la cuenta del PGC1990 “122 Aportaciones de socios para compensar pérdidas” que recoge las aportaciones realizadas por los socios (la GV) que todavía no se han compensado contablemente.

Dicho saldo podrá compensarse con las pérdidas anteriores, traspasarse a una cuenta de reservas, o traspasarse a la nueva cuenta “118 Aportaciones de socios” (excepto en las fundaciones).

5.3 Subvenciones reintegrables

En aquellos casos de subvenciones contabilizadas a 31-12-2007 en la cuenta 130, pero de las que todavía no se hubiera cumplido las tres condiciones exigidas en la NRV18 (ver apartado 2 anterior), el saldo existente deberá reclasificarse a la 172-Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados, ya que la Disposición transitoria 1.1.a) del Real Decreto ___71997 obliga a contabilizar los pasivos exigidos por el nuevo PGC.