



JAVIER ROMANO APARICIO
PILAR GARCÍA GIMÉNEZ

Profesores del CEF

BOICAC núm. 50, 6-2002. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una subvención concedida para financiar la amortización parcial del principal de un préstamo.

Respuesta:

Las subvenciones concedidas a la sociedad y que se destinan a financiar la amortización del principal de un préstamo concedido, se reflejarán contablemente de acuerdo con lo previsto en la norma de valoración 20.^a Subvenciones, donaciones y legados, contenida en la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de asistencia sanitaria, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 1996, siendo aplicables, con carácter general, los criterios contenidos en las citadas normas ante la realización de las operaciones contempladas en ellas, aunque la actividad realizada por el sujeto contable no sea la misma que la regulada en las normas de adaptación a que se ha hecho referencia.

En esta norma de valoración 20.^a se establece que: «Los elementos patrimoniales recibidos en las subvenciones, donaciones y legados se valorarán por su valor venal, con el límite del valor de mercado, cuando tengan carácter de no reintegrable. A estos efectos se consideran no reintegrables, las subvenciones, donaciones y legados en los que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. Las subvenciones, donaciones y legados se contabilizarán, como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" y se imputarán a resultados como ingresos extraordinarios dependiendo de su finalidad; para ello se tendrán en cuenta las siguientes reglas: (...) c) Condonación, asunción o pago de deudas; se imputarán a los resultados del ejercicio en que se produzca dicha circunstancia».

Teniendo en cuenta lo anterior, en el momento de la concesión de la subvención, se deberá recoger el importe de la misma en una partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios, siempre que se considere racionalmente que las cantidades recibidas son no reintegrables, y se imputarán al resultado del ejercicio como ingresos extraordinarios, en principio, a medida que la deuda quede cancelada.

No obstante lo anterior, es necesario señalar que en tanto el criterio de imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados, se basa en la correlación de los ingresos y los gastos relacionados con la finalidad a que se haya asignado la subvención, donación o legado, el criterio expuesto en el párrafo precedente será aplicable en la medida en que la subvención se haya concedido sin una finalidad concreta diferente a la propia cancelación de la deuda, porque, en caso contrario, deberá imputarse de acuerdo con los criterios específicos recogidos en la citada norma de valoración para cada una de las situaciones que pueden presentarse.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La clínica BERGHOF, S.A., ha recibido un préstamo de 100.000 euros para reformar uno de sus quirófanos, el cual se amortizará en cuatro años por partes iguales. La fecha de la concesión del préstamo es el 1 de septiembre del año 20X2. El tipo de interés del 6% pagadero anualmente cada 31 de diciembre. El principal del préstamo ha sido subvencionado en un 30 por 100 por la Comunidad Autónoma, considerándose la subvención firme desde el momento inicial. La subvención es cobrada el día 15 de octubre del año 20X2.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones realizadas por la clínica hasta el 31 de diciembre de 20X3.

Solución:

EJERCICIO 20X2

Al inicio del mes de septiembre, por la obtención del préstamo:

| | | | |
|---------|------------------------------|---|---------|
| 100.000 | Bancos, c/c a la vista (572) | | |
| | | a Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170) | 75.000 |
| | | a Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520) | 25.000 |
| | | _____ x _____ | .../... |

.../...

El día 15 de octubre, por el cobro de la subvención que asciende al 30 por 100 del importe del préstamo, esto es, $100.000 \times 30\% = 30.000$ euros.

| | | |
|--------|---|--------|
| 30.000 | Bancos, c/c a la vista (572) | |
| | a Subvenciones oficiales de capital (130) | 30.000 |
| _____ | x _____ | |

31 de diciembre, por los intereses devengados desde la concesión del préstamo:

| | | |
|-------|--|-------|
| 1.500 | Intereses de deudas a largo plazo (662) | |
| | ($75.000 \times 6\% \times 4/12$) | |
| 500 | Intereses de deudas a corto plazo (663) | |
| | ($25.000 \times 6\% \times 4/12$) | |
| | a Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526) | 2.000 |
| _____ | x _____ | |

EJERCICIO 20X3

1 de septiembre de 20X3, por los intereses devengados durante los ocho primeros meses de este ejercicio:

| | | |
|-------|--|-------|
| 3.000 | Intereses de deudas a largo plazo (662) | |
| | ($75.000 \times 6\% \times 8/12$) | |
| 1.000 | Intereses de deudas a corto plazo (663) | |
| | ($25.000 \times 6\% \times 8/12$) | |
| | a Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526) | 4.000 |
| _____ | x _____ | |

En la misma fecha, por el pago de primera anualidad del préstamo:

| | | |
|--------|--|---------|
| 6.000 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526) | |
| | ($4.000 + 2.000$) | |
| 25.000 | Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520) | |
| | a Bancos, c/c a la vista (572) | 31.000 |
| _____ | x _____ | .../... |

.../...

En cuanto a la subvención, la consulta objeto de estudio establece que las subvenciones destinadas a financiar la amortización del principal de un préstamo deben imputarse como ingresos extraordinarios a medida que la deuda quede cancelada. La consulta sigue el mismo criterio que se establece en la norma de valoración 20.^a de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de Asistencia Sanitaria, en la cual se dispone:

«Las subvenciones, donaciones y legados se contabilizarán, como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" y se imputarán a resultados como ingresos extraordinarios dependiendo de su finalidad; para ello se tendrán en cuenta las siguientes reglas: (...) c) Condonación, asunción o pago de deudas: se imputarán a los resultados del ejercicio en que se produzca dicha circunstancia.»

7.500 Subvenciones oficiales de capital (130)

a Subvenciones de capital
traspasadas a resultados
del ejercicio (775) 7.500
(30.000/4)

_____ x _____

También en esta fecha, por la reclasificación a corto plazo correspondiente la siguiente cuota de amortización del préstamo

25.000 Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)

a Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520) 25.000

_____ x _____

A 31 de diciembre de 20X3, por los intereses devengados por el préstamo desde el 1 de septiembre de 20X3.

500 Intereses de deudas a corto plazo (663)
(25.000 × 6% × 8/12)

1.000 Intereses de deudas a largo plazo (662)
(50.000 × 6% × 8/12)

a Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526) 1.500

_____ x _____

BOICAC núm. 40, 12-1999. Consulta 10**SUMARIO:**

Sobre la forma de registro contable de una subvención de capital recibida para financiar un bien del inmovilizado, cuya concesión se produce después de la celebración del citado contrato.

Respuesta:

El importe recibido como subvención de capital se registrará en el pasivo del balance en la agrupación correspondiente a «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» en la medida que se cumplan o se vayan a cumplir racionalmente los requisitos exigibles para que sea no reintegrable.

Un tema adicional que surge en la consulta es la imputación a resultados de la citada subvención no reintegrable recibida para financiar el inmovilizado que estaba en funcionamiento antes de la concesión de la subvención; para ello, habrá que estar a lo indicado en la norma de valoración número 20 del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en donde se indica que la referida subvención se imputará a resultados en cada ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por el activo financiado, durante el período que va desde la concesión de la subvención hasta la enajenación o baja en inventario del mismo.

En el caso de que la subvención financie la totalidad del valor original del activo y que, atendiendo a la depreciación experimentada en éste antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha concesión, formando parte del resultado extraordinario.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La sociedad RESINA, S.A., adquiere una maquinaria por valor de 50.000 euros, el día 1 de abril de 20X0.

La sociedad solicita una subvención a la Comunidad Autónoma en la que está ubicada por el 100 por 100 del valor de la maquinaria. El día 1 de julio de 20X1 recibe la notificación de la concesión por parte de la Comunidad Autónoma de la subvención, si bien el importe concedido es del 60 por 100, la cual es cobrada en el 1 de septiembre de 20X1.

.../...

.../...

La maquinaria tiene una vida útil de cinco años y se amortiza según el método lineal.

SE PIDE:

- a) Contabilizar las operaciones de los ejercicios 20X0 y 20X1.
- b) Contabilizar las operaciones del ejercicio 20X1 en el caso de que la subvención financie el 100 por 100 del precio de adquisición y se conceda el 1 de enero de 20X1 cobrándose en ese momento.

Solución:

APARTADO a):

La subvención debe registrarse en una cuenta de «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» al tratarse de una subvención no reintegrable.

Teniendo en cuenta que se trata de una subvención de capital (Norma de valoración 20.^a del PGC), debe imputarse a resultados en función de la depreciación experimentada por el activo, durante el período que va desde la concesión de la subvención hasta la enajenación o baja en inventario del mismo.

1 de abril de 20X0. Por la adquisición de la maquinaria:

| | | | |
|--------------------------------|---|-------------------------|---------------|
| <i>50.000 Maquinaria (223)</i> | | <i>a Tesorería (57)</i> | <i>50.000</i> |
| | x | | |

31 de diciembre de 20X0. Por la amortización de la maquinaria:

| | | | |
|---|---|---|--------------|
| <i>7.500 Amortización del inmovilizado material (682)</i> | | <i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i> | <i>7.500</i> |
| <i>(50.000 / 5 × 9/12)</i> | | | |
| | x | | |

1 de julio de 20X1. Por la recepción de la notificación de la concesión:

| | | | |
|---|---|--|----------------|
| <i>30.000 Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i> | | <i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i> | <i>30.000</i> |
| <i>(50.000 × 60%)</i> | | | |
| | x | | <i>.../...</i> |

.../...

1 de septiembre de 20X1. Por el cobro de la subvención:

| | | | |
|-------------------------------------|---|--|--------|
| 30.000 Bancos, c/c a la vista (572) | | | |
| | a | Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708) | 30.000 |
| | x | | |

31 de diciembre de 20X1. Por la amortización del bien correspondiente al año 20X1

| | | | |
|---|---|--|--------|
| 10.000 Amortización del inmovilizado material (682) (50.000/5) | | | |
| | a | Amortización acumulada del inmovilizado material (282) | 10.000 |
| | x | | |

Para determinar la cuantía que de la subvención que ha de traspasarse a resultados hay que comparar el valor neto contable del activo en la fecha de la concesión con la cuantía de la subvención obtenida. En nuestro caso, la fecha en cuestión es el 1 de julio de 20X1.

| | |
|--|--------|
| Valor neto contable maquinaria: $(50.000 - 10.000 \times 15/12)$ | 37.500 |
| Importe de la subvención | 30.000 |

Al ser el valor neto contable superior a la cuantía de la subvención obtenida, ésta se traspasará a resultados proporcionalmente a la depreciación experimentada por el activo en la vida útil pendiente, es decir, 45 meses.

| | | | |
|---|---|--|-------|
| 4.000 Subvenciones oficiales de capital (130) (30.000 \times 6/45) | | | |
| | a | Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775) | 4.000 |
| | x | | |

APARTADO b):

Los asientos relativos a la adquisición y amortización del bien durante el año 20X1 son similares a los expuestos en la alternativa a.

1 de julio de 20X1. Por la concesión de la subvención teniendo en cuenta que en este caso es del 100 por 100.

| | | | |
|--|---|---|---------|
| 50.000 Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708) | | | |
| | a | Subvenciones oficiales de capital (130) | 50.000 |
| | x | | .../... |

.../...

1 de septiembre de 20X1. Por el cobro de la subvención:

| | | | |
|-------------------------------------|---|--|--------|
| 50.000 Bancos, c/c a la vista (572) | | | |
| | a | Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708) | 50.000 |
| | x | | |

En este caso, la subvención financia todo el precio de adquisición de la maquinaria, por lo que el valor de la subvención recibida es superior al valor neto contable del activo y, de acuerdo con la consulta, la parte de subvención que financia la parte del activo ya amortizada, deberá considerarse como un resultado extraordinario.

31 de diciembre de 20X1. Por la amortización de la maquinaria correspondiente al año 20X1:

| | | | |
|---|---|--|--------|
| 10.000 Amortización del inmovilizado material (682) (50.000/5) | | | |
| | a | Amortización acumulada del inmovilizado material (282) | 10.000 |
| | x | | |

Para calcular la cuantía de la subvención que financia la parte del activo cuya depreciación se ha producido antes del momento de la concesión de la subvención (1 de julio de 20X1), se harán los siguientes cálculos.

| | |
|--|--------|
| Valor neto contable maquinaria: $(50.000 - 10.000 \times 15/12)$ | 37.500 |
| Importe de la subvención | 50.000 |
| Parte amortizada del activo financiada con subvención | 12.500 |

La consulta objeto de estudio señala que este importe se ha de traspasar a resultados formando parte del resultado extraordinario, para lo cual se podría utilizar la cuenta de Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores (779) o bien las Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775), ya que ambas forman parte del resultado extraordinario, según el modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias del PGC.

| | | | |
|---|---|--|--------|
| 17.500 Subvenciones oficiales de capital (130) (50.000/5 \times 21/12) | | | |
| | a | Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores (779) (50.000/5 \times 15/12) | 12.500 |
| | a | Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775) (50.000/5 \times 6/12) | 5.000 |
| | x | | |