

Tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 117, de marzo de 2019

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

Extracto

Aplicación práctica sobre el tratamiento contable aplicable a las subvenciones públicas, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro se condiciona a la justificación de los gastos incurridos.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos.

Respuesta:

La consulta plantea dos supuestos en que la Administración pública concede subvenciones a determinadas empresas.

En el primer supuesto, una sociedad mercantil solicita en enero del año X una subvención para financiar un estudio de mercado. En septiembre del mismo año la Administración pública emite una resolución individual de concesión de subvención a la empresa por el 100 % del gasto previsto y pone como requisito para su cobro que una vez ejecutada la totalidad del gasto se facilite un informe del resultado obtenido y se solicite el cobro aportando la documentación justificativa de los gastos. A 31 de diciembre del año X, la sociedad

ha realizado el 60 % del gasto y ha reconocido un derecho de cobro frente a la Administración y un ingreso por el mismo importe.

La cuestión planteada se refiere al tratamiento contable que la sociedad debe dar al importe de la subvención concedida y destinada a financiar el 40 % de los gastos del proyecto que está previsto realizar en el año X+1 y, en particular, si esta parte de la subvención debe ser considerada reintegrable y originar el reconocimiento de un crédito frente a la Administración empleando como contrapartida la cuenta 522, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados».

En el segundo supuesto, una sociedad cooperativa solicita en el ejercicio X una subvención para realizar cursos de formación de sus socios cooperativistas en los ejercicios X+1 y X+2. En diciembre del año X la Administración pública emite la resolución individual de concesión de la subvención para los dos cursos, por el 100 % de los gastos previstos, poniendo como requisito para su cobro la ejecución y justificación individual de cada curso en su año correspondiente. El consultante pregunta si a 31 de diciembre del año X se debe contabilizar la subvención concedida en la sociedad cooperativa, en los términos indicados en la primera pregunta, considerando que en esta fecha no se ha recibido cobro alguno ni tampoco se han realizado gastos para los cursos subvencionados.

El apartado 3.º del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge el principio de devengo en los siguientes términos:

Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Por su parte, la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a, «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», del PGC, en su apartado 1.1, establece:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la

empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

De acuerdo con lo indicado, en la medida en que la subvención cumpla los requisitos para ser considerada no reintegrable, deberá registrarse en el patrimonio neto de la empresa, neta del efecto impositivo. En caso contrario, tal y como establece la norma mencionada, deberá registrarse como un pasivo hasta que adquiriera la condición de no reintegrable. En ambos supuestos el registro contable deberá realizarse en el momento en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención, con independencia de que el cobro se materialice en ejercicios posteriores, siempre y cuando el derecho de la empresa frente a la entidad concedente cumpla los criterios para reconocer un activo regulados en el Marco Conceptual de la Contabilidad.

A su vez, en desarrollo de la NRV 18.^a 1, la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, ha regulado con un alcance general, es decir, aplicable a todo tipo de empresa, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable:

2. A los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión se aplicarán los siguientes criterios.

[...]

c) Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Así pues, atendiendo a las condiciones establecidas en los acuerdos de concesión de las subvenciones, cada empresa deberá valorar si puede considerar no reintegrable la subvención en su totalidad o si, atendiendo a la identidad de razón que pueda existir entre las subvenciones concedidas para un estudio de mercado (supuesto 1) y las otorgadas para la realización de cursos de formación (supuesto 2), calificarlas como no reintegrables solo en proporción al gasto ejecutado de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 de la mencionada disposición.

La imputación de las subvenciones no reintegrables a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará en función de la finalidad para la que fueron concedidas. En los supuestos

planteados en la consulta, si el objeto de la concesión de las subvenciones es la financiación de gastos específicos, esta será la finalidad que deberá considerarse a la hora de aplicar los criterios incluidos en la NRV 18.^a 1 del PGC.

En este sentido, en el caso del estudio de mercado la subvención se puede calificar como no reintegrable e imputarse como ingreso en proporción al gasto ejecutado (60 %) en la fecha de formulación de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento. Para el resto del gasto (40 %) a realizar en el próximo ejercicio, las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance de este ejercicio.

En el caso de los cursos de formación subvencionados considerando que no se ha efectuado gasto alguno y que los cursos se realizarán en los dos próximos ejercicios, en las cuentas del presente ejercicio las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance como deudas.

Ejemplo 1

La sociedad SF solicita en enero del año X1 una subvención para financiar un estudio de mercado. En septiembre del mismo año la Administración pública emite una resolución individual de concesión de subvención a la empresa por el 100 % del gasto previsto, que se cuantifica en 100.000 euros y pone como requisito para su cobro que una vez ejecutada la totalidad del gasto se facilite un informe del resultado obtenido y se solicite el cobro aportando la documentación justificativa de los gastos.

Se pide:

Determinar el tratamiento contable que la sociedad debe dar al importe de la subvención concedida y realizar los asientos que procedan en el ejercicio X1.

Solución

Determinación del tratamiento contable de la operación

La consulta 2 del BOICAC 117 establece para este supuesto que la subvención se puede calificar como no reintegrable e imputarse como ingreso en proporción al gasto ejecutado en la fecha de formulación de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento. En nuestro supuesto para el año X1 se cumple para el 60 % de la subvención obtenida.

Para el resto del gasto (40 %) a realizar en el próximo ejercicio, las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance de este ejercicio.

Asientos contables año X1

1 de enero de X1

Por la solicitud de la subvención: no procede asiento contable.

Septiembre de X1

Por la concesión de la subvención:

La NRV 18.^a del PGC establece:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

De este modo, en el momento de la concesión de la subvención, la sociedad SF debe decidir sobre la consideración de la subvención como reintegrable o no reintegrable.

Dado que en este momento no se han cumplido las condiciones establecidas para su concesión, esto es, ejecutar el gasto y facilitar a la Administración concedente un informe del resultado obtenido, debe calificar la subvención como reintegrable, y como tal, imputarla como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable.

Por el reflejo contable de la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	100.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		100.000

31 de diciembre de X1

Por el reconocimiento de los gastos ejecutados en X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6--	Gastos por naturaleza (60% × 100.000)	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio en función del porcentaje de gasto ejecutado:

La sociedad puede determinar que el gasto realmente ejecutado en el ejercicio X1 es del 60 %, por lo que será este porcentaje el que podrá considerar como subvención no reintegrable, tal y como establece la consulta 2 del BOICAC 117.

Una vez identificada la subvención que a esta fecha debe considerarse como no reintegrable, la NRV 18.^a del PGC determina que se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

El citado apartado 1.3 establece que la imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

Por tanto, al ir destinada la subvención a financiar gastos específicos realizados en el ejercicio X1, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de este ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones (60% × 100.000)	60.000	
74-	Subvenciones imputadas al resultado del ejercicio		60.000

Ejemplo 2

La sociedad cooperativa FT solicita en enero del ejercicio X1 una subvención para realizar cursos de formación de sus socios cooperativistas en los ejercicios X2 y X3. En diciembre del año X1 la Administración pública emite la resolución individual de concesión de la subvención para

los dos cursos, por el 100% de los gastos previstos (100.000 €), poniendo como requisito para su cobro la ejecución y justificación individual de cada curso en su año correspondiente.

Se pide:

Determinar si a 31 de diciembre del año X1 se debe contabilizar la subvención concedida en la sociedad cooperativa, considerando que en esta fecha no se ha recibido cobro alguno ni tampoco se han realizado gastos para los cursos subvencionados.

Solución

Determinación del tratamiento contable de la operación

La consulta 2 del BOICAC 117 establece para este supuesto que en el caso de los cursos de formación subvencionados, considerando que no se ha efectuado gasto alguno y que los cursos se realizarán en los dos próximos ejercicios, en las cuentas del ejercicio X1 las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance como deudas.

De este modo, en aplicación de la NRV 18.^a del PGC, la subvención concedida debe contabilizarse en el ejercicio X1 como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable, hecho que se producirá en los ejercicios X2 y X3 a medida que se realicen los cursos subvencionados.

1 de enero de X1

Por la solicitud de la subvención: no procede asiento contable.

Diciembre de X1

Por la concesión de la subvención:

En este momento según establece la consulta, al no haber ejecutado gasto alguno reconocerá la subvención concedida como reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	100.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		100.000