

SUBVENCIONES DE CAPITAL: DIFERENTES CRITERIOS EN LA NIC 20 Y PGC 07

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

EXTRACTO

En el presente artículo se comentan las diferencias entre la Normativa Internacional de Contabilidad (NIC) y el Plan General de Contabilidad del 2007 (PGC 07) en cuanto al tratamiento de las subvenciones de capital.

Palabras claves: subvenciones, patrimonio neto, ingreso diferido y deducción del importe en libros.

CAPITAL GRANTS: DIFFERENT CRITERIA IN IAS 20 AND PGC 07

ABSTRACT

In this paper the differences between the International Accounting Standards (IAS) and the General Accounting Plan 2007 (PGC 07) in the treatment of capital grants are discussed.

Keywords: grants, equity, deferred income and deduction of the carrying amount.

Sumario

1. Tratamiento de las subvenciones en el PGC: ingreso imputado al patrimonio neto
2. Tratamiento bajo NIC: ingreso diferido o ajuste al valor de los activos

1. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES EN EL PGC: INGRESO IMPUTADO AL PATRIMONIO NETO

El criterio que recoge el PGC para el tratamiento contable de las subvenciones oficiales de capital es reconocer las mismas, por el importe concedido o el valor razonable del bien recibido de forma directa en el patrimonio neto de la entidad, mediante una cuenta de ingreso imputado al patrimonio neto (grupo 9). Dicho criterio se recoge en la norma de registro y valoración 18.^a del PGC:

PGC 2007:

«18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

1.1. Reconocimiento

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».

En los ejercicios posteriores al reconocimiento de la subvención, se debe transferir ese importe que se reconoció inicialmente como un ingreso imputado en el patrimonio neto al resultado del ejercicio, a medida que se entienda que se cumplan los criterios reconocidos en el PGC para imputar la subvención al resultado del ejercicio (en función de la finalidad de la subvención se recogen diferentes criterios de imputación). Sobre esos movimientos del patrimonio neto, tanto por los ingresos reconocidos por la recepción de subvenciones, como por las transferencias de subvenciones reconocidas previamente en el patrimonio neto, se recoge información en el estado de ingresos y gastos reconocidos.

Concepto	Transferencia	Recepción
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ...	#	-
INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		.../...

Concepto	Transferencia	Recepción
.../...		
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		#
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	-	#
TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	(#)	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	(#)	-
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(#)	#

EJEMPLO 1. Subvenciones de capital bajo NIC

Se recibe al cierre del ejercicio X1, como una subvención de la Administración Pública, una maquinaria especializada a la que se le estima un valor razonable de 12.000, una vida útil de 3 años y un valor residual nulo. No se consideran en el ejemplo los efectos fiscales de esa subvención.

Solución

Según establece la norma 18.^a del PGC, se debe reconocer la subvención recibida por el valor razonable del bien recibido, como un ingreso imputado de forma directa en el patrimonio neto. El asiento por la recepción de la subvención será el siguiente.

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Maquinaria	12.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		12.000

El criterio que establece el PGC para imputar esa subvención como un resultado del ejercicio atiende al impacto del bien recibido en la subvención en la cuenta de pérdidas y ganancias. A medida que se van reconociendo gastos por el bien recibido en la subvención (a través de la amortización del bien o el reconocimiento de deterioro) se debe reconocer un ingreso por la imputación de la subvención. En nuestro ejemplo la maquinaria se ha recibido al cierre del ejercicio, por lo que en este año no se habrá reconocido ningún importe como amortización.

.../...

.../...

Se debe regularizar al cierre del ejercicio esa cuenta de ingreso imputado al patrimonio neto por la subvención recibida, contra la cuenta de patrimonio neto por subvenciones recibidas:

Código	Cuentas	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	12.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		12.000

El impacto de esa operación en el estado de ingresos y gastos reconocidos sería un ingreso imputado a patrimonio neto, por importe de 12.000, que supondrá un incremento del total de ingresos y gastos reconocidos en este ejercicio:

Concepto	X1
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0
B) INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	12.000
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	12.000
C) TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
(...)	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	12.000

En el balance de la entidad figurará la subvención recibida como una cuenta de patrimonio neto, por el valor razonable del importe recibido.

Ejercicio	X1
A) PATRIMONIO NETO	12.000
A-1) Fondos propios	
III. Reservas	
	.../...

.../...

.../...

Ejercicio	X1
.../...	
VII. Resultado del ejercicio	
(...)	
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	12.000

Al cierre del ejercicio X2 se debe proceder a reconocer el gasto por amortización de la maquinaria. Al ser la base amortizable de 12.000 (ya que se le asignó un valor razonable a la misma de 12.000 y un valor residual nulo) y la vida útil de 3 años, la cuota de amortización a reconocer en este ejercicio es de 4.000. El asiento para reconocer la amortización será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.000	
281	Amortización acumulada de la maquinaria		4.000

Como habíamos visto antes, el criterio que recoge la norma para imputar las subvenciones al resultado del ejercicio es en función de la amortización y deterioro reconocido por los bienes recibidos a través de la subvención. En nuestro ejemplo se ha reconocido una amortización de 4.000, por lo que se debe imputar el mismo importe al resultado del ejercicio. Para transferir ese importe al resultado del ejercicio se debe reconocer una cuenta de ingreso, por subvenciones transferidas al resultado del ejercicio, y una cuenta de transferencia de beneficios imputados previamente al patrimonio neto (una cuenta del grupo 8).

Código	Cuentas	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	4.000	
746	Subvenciones de capital transferidos al resultado del ejercicio		4.000

Al cierre del ejercicio se deben regularizar las cuentas de los grupos 8 y 9. En nuestro ejemplo, la cuenta de transferencia de beneficios imputados previamente al patrimonio neto, por importe de 4.000, se debe regularizar, dando de baja la cuenta de subvenciones recibidas por el mismo importe.

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	4.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		4.000

El estado de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto de este ejercicio, y de forma comparada el reconocido en el ejercicio anterior, sería el siguiente:

Concepto	X2	X1
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ..	0	0
B) INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	0	12.000
(...)		
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	0	12.000
C) TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	(4.000)	
(...)		
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	(4.000)	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	(4.000)	12.000

En el balance de la entidad aparecerá la subvención por el importe reconocido inicialmente (un valor de 12.000) menos los importes que ya se hayan transferido al resultado del ejercicio (4.000 en nuestro ejemplo).

Ejercicio	X2	X1
A) PATRIMONIO NETO	8.000	12.000
A-1) Fondos propios		
III. Reservas		
		.../...

.../...

.../...

Ejercicio	X2	X1
.../...		
VII. Resultado del ejercicio		
(...)		
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	8.000	12.000

2. TRATAMIENTO BAJO NIC: INGRESO DIFERIDO O AJUSTE AL VALOR DE LOS ACTIVOS

En el marco NIC las subvenciones oficiales de capital no deben reconocerse como un ingreso imputado al patrimonio. Se recogen dos alternativas entre las que debe optar la entidad:

- a) Reconocer la subvención recibida, por el importe concedido o el valor razonable del bien recibido, como un ingreso diferido. Al tratarse de un ingreso diferido, la subvención no formaría parte del patrimonio neto de la entidad, sino que se debe reconocer como un pasivo. Con posterioridad al reconocimiento inicial, la subvención se irá reconociendo en la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios siguientes como un ingreso, a medida que se cumplan los criterios reconocidos en la norma para entender que se debe imputar la subvención.
- b) Reconocer la subvención recibida como una deducción del importe en libros de los activos con los que se relaciona.

La norma internacional que aborda las subvenciones es la NIC 20, de la que se reproducen a continuación las referencias relevantes para el reconocimiento contable de las subvenciones oficiales y subvenciones de capital.

NIC 20

Subvenciones oficiales

«12. Las subvenciones oficiales se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gasto los costes relacionados que la subvención pretende compensar.

Tratamiento de las **subvenciones relacionadas con activos (o de capital)**.

24. Las **subvenciones oficiales relacionadas con activos (o de capital)**, incluyendo las de carácter no monetario valoradas según su valor razonable, **deben presentarse en el balance, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan**».

EJEMPLO 2. Subvenciones de capital bajo NIC

Se recibe al cierre del ejercicio X1, como una subvención de la Administración Pública, una maquinaria especializada a la que se le estima un valor razonable de 12.000, una vida útil de 3 años y un valor residual nulo.

Solución

Como se ha comentado previamente, bajo la NIC 20 se permiten dos alternativas para reflejar la subvención recibida:

- Reconocer la subvención recibida como un ingreso diferido.
- Reconocer la subvención recibida como una deducción del importe en libros del bien recibido.

Subvención como ingreso diferido

A la recepción de la subvención se debe reconocer un ingreso anticipado por el valor razonable del bien recibido como subvención, y de forma correlativa el bien recibido en el activo de la entidad. En nuestro ejemplo, el valor razonable estimado de la maquinaria era de 12.000, luego por ese importe se debe reconocer tanto la maquinaria en el activo de la entidad, como la subvención recibida como un ingreso diferido en el pasivo de la entidad.

Cuentas	Debe	Haber
Maquinaria	12.000	
Ingresos diferidos (subvenciones)		12.000

Al contrario que en el PGC, esa operación no afectará al patrimonio neto de la entidad.

Al cierre del ejercicio X2 se reconocerá una amortización de 4.000. El asiento para reconocer ese gasto de amortización será el siguiente:

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.000	
281	Amortización acumulada de la maquinaria		4.000

Se debe imputar en ese momento ese mismo importe al resultado del ejercicio, reconociendo una cuenta de ingreso y dando de baja por el mismo importe del pasivo que habíamos reconocido previamente como ingreso diferido por la subvención recibida.

Cuentas	Debe	Haber
Ingresos diferidos (subvenciones)	4.000	
Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio		4.000

Subvención como deducción del importe

La otra alternativa que permite la norma es reconocer la subvención recibida como una deducción del valor del bien recibido, e imputar la subvención en los siguientes ejercicios como menor gasto de amortización del bien recibido.

En nuestro ejemplo, aplicar esa alternativa supondrá que no se reconozca en el balance el bien recibido, ya que al encontrarse íntegramente subvencionado el valor por el que figuraría es nulo¹. A efectos internos sí que se puede llevar un registro de los mismos, reconociendo una cuenta de activo por el valor razonable del bien recibido, y una cuenta correctora de activo por el mismo importe (por lo que al informar en balance por el saldo neto de las dos, el valor del bien en balance de la entidad sería de 0).

Cuentas	Debe	Haber
Maquinaria (bien recibido)	12.000	
Maquinaria (subvención recibida)		12.000

En los siguientes ejercicios la imputación de la subvención se debe realizar minorando el gasto de amortización, por lo que en nuestro ejemplo tampoco se reconocerán gastos por amortización ni transferencia de subvenciones en los ejercicios siguientes.

¹ Una alternativa que permite la norma, para reconocer esos bienes, es reconocer los mismos por un valor simbólico.

EJEMPLO 3. Caso real: La seda de Barcelona

La entidad La seda de Barcelona, al formar un grupo de sociedades con valores admitidos a cotización, debe aplicar tanto las NIC (en las cuentas consolidadas del grupo) como el PGC 07 (en las cuentas individuales de la sociedad).

Analizando las cuentas anuales, individuales y consolidadas de dicha entidad, podemos ver como la diferencia de criterio entre los dos modelos queda patente en las cuentas anuales de la entidad.

En las cuentas individuales de la entidad, al aplicarse el PGC, las subvenciones en capital recibidas deben reconocerse como un componente de patrimonio, por lo que figurarán en el balance de la entidad, como un componente de patrimonio neto.

LSB**LA SEDA DE BARCELONA, S.A.**

Balance de situación al 31 de diciembre de 2012 y 2011
(Expresado en miles de euros)

	Notas de la memoria	31-12-2012	31-12-2011
A) Patrimonio neto			
A-1) Fondos propios			
I. Capital			
1. Capital escriturado	17	36.269	362.687
		<u>36.269</u>	<u>362.687</u>
III. Reservas	17		
1. Legal y estatutarias		3.627	6.269
2. Otras reservas		229.375	88.310
		<u>233.002</u>	<u>94.579</u>
V. Resultados de ejercicios anteriores	17		
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)		-	(114.618)
		<u>-</u>	<u>(114.618)</u>
VII. Resultado del ejercicio	3	(237.901)	(72.552)
A-2) Ajustes por cambio de valor			
II. Operaciones de cobertura	13	(11.393)	(9.236)
		<u>(11.393)</u>	<u>(9.236)</u>
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	18	-	221
		<u>19.977</u>	<u>261.081</u>

Tal y como hemos visto, el reconocimiento de la subvención se realiza mediante el reconocimiento de un ingreso imputado al patrimonio, que se regularizará al cierre del ejercicio contra la cuenta de patrimonio neto de subvenciones recibidas. Las subvenciones recibidas figurarán en el patrimonio neto de forma transitoria, hasta que cumplan los criterios

.../...

.../...

establecidos en la norma para entender que se deben imputar las mismas al resultado del ejercicio. La imputación de las subvenciones al resultado del ejercicio supondrá reconocer, además de una cuenta de ingreso, una cuenta de transferencias de beneficios reconocidos previamente en el patrimonio neto.

Esos movimientos de las subvenciones, reconocidos como ingresos y transferencias de ingresos, imputados directamente en el patrimonio neto, se informarán en el estado de ingresos y gastos reconocidos. En nuestro caso, se puede ver el movimiento de las subvenciones reconocido por la entidad en dicho estado:

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (Expresado en miles de euros)

	Notas de la memoria	2012	2011
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	3	(237.901)	(72.552)
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
I. Por valoración instrumentos financieros		-	-
II. Por coberturas de flujos de efectivo	13	(3.478)	(5.689)
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	6	472	1.044
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes		-	-
V. Efecto impositivo		(2.516)	1.394
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)		(5.522)	(3.251)
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
VI. Por valoración instrumentos financieros		-	-
VII. Por coberturas de flujos de efectivo	13	5.280	5.609
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	6	(262)	(1.044)
IX. Efecto impositivo		(1.506)	(1.370)
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)		3.512	3.195
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)		(239.911)	(72.608)

Sin embargo, ese tratamiento que se ha dado en las cuentas individuales a las subvenciones recibidas no cumple lo dispuesto en la NIC 20, ya que bajo esa norma las subvenciones recibidas no se reconocen como un ingreso imputado de forma directa en el patrimonio neto, sino como un ingreso diferido (en el pasivo de la entidad).

En nuestro caso, vemos como La seda de Barcelona en las cuentas consolidadas, al aplicarse la NIC 20, ha informado de subvenciones recibidas, no como un componente de patrimonio neto, sino como un pasivo no corriente de la entidad.

.../...

.../...

PASIVO Y PATRIMONIO NETO	31.12.2012	31.12.2011
Patrimonio neto		
Fondos Propios		
Capital	(Nota 17.1) <u>36.269</u>	<u>362.687</u>
Prima de emisión	<u>-</u>	<u>-</u>
Reservas	(Nota 17.4) <u>421.727</u>	<u>95.309</u>
Menos: Acciones y participaciones propias en patrimonio	(Nota 17.2) <u>-</u>	<u>-</u>
Resultados de ejercicios anteriores	(Nota 17.4) <u>(205.822)</u>	<u>(157.961)</u>
Resultados del ejercicio atribuido a la Sociedad Dominante	<u>(199.433)</u>	<u>(49.557)</u>
Menos: dividendos a cuenta	<u>-</u>	<u>-</u>
	<u>52.741</u>	<u>250.478</u>
Ajustes por cambio de valor		
Operaciones de cobertura	(Nota 18) <u>(11.428)</u>	<u>(9.819)</u>
Diferencias de conversión	(Nota 17.3) <u>(45.112)</u>	<u>(49.696)</u>
	<u>(56.540)</u>	<u>(59.515)</u>
Participaciones no dominantes	(Nota 17.5) <u>1.751</u>	<u>2.256</u>
	<u>(2.048)</u>	<u>193.219</u>
Pasivo no corriente		
Subvenciones	(Nota 19) <u>1.457</u>	<u>9.226</u>
Provisiones no corrientes	(Nota 20) <u>40.525</u>	<u>23.790</u>
Pasivos financieros no corrientes	(Nota 21) <u>527.161</u>	<u>582.379</u>
a) Deudas con entidades de crédito y valores negociables	<u>496.249</u>	<u>530.028</u>
b) Otros pasivos financieros	<u>30.912</u>	<u>52.351</u>
Pasivos por impuesto diferido	(Nota 24.4.1) <u>35.873</u>	<u>42.366</u>
Otros pasivos no corrientes	<u>1.015</u>	<u>1.227</u>
	<u>606.031</u>	<u>658.988</u>

En el estado de ingresos y gastos reconocidos que se recoge en las cuentas consolidadas de la entidad, no se informa de ningún movimiento de patrimonio neto debido a las subvenciones, ya que las mismas se han considerado, tal y como establece la NIC 20, como un pasivo de la entidad.

.../...

.../...

ESTADO DEL RESULTADO GLOBAL CONSOLIDADO		
(Miles de euros)	31.12.2012	31.12.2011
A) Resultado consolidado del ejercicio (de la cuenta de pérdidas y ganancias)	(202.242)	(52.571)
B) Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	(2.338)	(18.842)
1. Por revalorización / (reversión de la revalorización) del inmovilizado material y de activos intangibles	-	-
2. Por valoración de instrumentos financieros	-	-
a) Activos financieros disponibles para la venta	-	-
b) Otros ingresos / (gastos)	-	-
3. Por coberturas de flujos de efectivo	(3.521)	(6.272)
4. Diferencias de cambio	4.584	(12.206)
5. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes	(1.049)	(3.155)
6. Entidades valoradas por el método de la participación	-	-
7. Resto de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	(111)	270
8. Efecto impositivo	(2.241)	2.521
C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	4.287	4.421
1. Por valoración de instrumentos financieros	-	-
a) Activos financieros disponibles para la venta	-	-
b) Otros ingresos / (gastos)	-	-
2. Por coberturas de flujos de efectivo	5.871	5.609
3. Diferencias de cambio	-	495
4. Entidades valoradas por el método de la participación	-	-
5. Resto de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	-	-
6. Efecto impositivo	(1.584)	(1.683)
Resultado global del ejercicio (A+B+C)	<u>(200.293)</u>	<u>(66.992)</u>
a) Atribuidos a la Sociedad Dominante	(197.526)	(63.971)
b) Atribuidos a participaciones no dominantes	(2.767)	(3.021)