

GUIA PARA LA CONTABILIZACIÓN DE LAS PRINCIPALES OPERACIONES DE LOS GRUPOS DE ACCIÓN LOCAL GESTORES DE SUBVENCIONES DE PROGRAMAS LEADER + Y PRODER

Las líneas que siguen tratan de establecer una sencilla guía en la contabilización de las principales operaciones específicas de los Grupos de Acción Local. La solución propuesta, se hace tomando en consideración la naturaleza económica de las operaciones y no solo su índole jurídica.

En este sentido, tanto el Código de Comercio, en el artículo 34.2 como Plan General de Contabilidad para Entidades sin Fines Lucrativos en el Marco Conceptual de la Contabilidad se cita que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

Igualmente se ha tenido en consideración lo establecido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en las contestaciones a las consultas efectuadas sobre la materia. En efecto, existen consultas en las que este organismo reitera lo expuesto con anterioridad. Resumo la efectuada por mi recientemente. Este era el contenido:

Los Grupos de Acción Local (GAL) son asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social primordial es participar en programas y promover acciones que favorezcan el desarrollo integrado e integral de su ámbito territorial. Par este fin, cuenta con el apoyo financiero de entidades públicas que subvencionan su labor.

Respecto a las actividades del GAL, dos son las principales:

- ✓ Las específicas de la gestión y administración propia del grupo. En este sentido actúa como beneficiario de las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas que cubren los gastos de funcionamiento interno.
- ✓ La promoción de proyectos que favorezcan el desarrollo de su ámbito territorial. Aquí el grupo actúa como intermediario entre el destinatario final de la subvención (promotor del proyecto) y las Administraciones Publicas que otorgan la subvención final.

Si el GAL es el beneficiario de las subvenciones, resultará de aplicación la norma de valoración 20 del Plan General de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos: *“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado”*. A estos efectos, se consideran no reintegrables cuando se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Si, por el contrario, el GAL actúa como intermediario sería aplicable lo citado en la propia norma de valoración 20: *“en aquellos casos en que la entidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de los fondos recibidos, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se produzcan, sin perjuicio de que si pudieran derivarse responsabilidades a la entidad por el buen fin de la ayuda recibida, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión”*.

Para asegurarme de la correcta interpretación, hice una consulta al ICAC sobre el tratamiento, no de las subvenciones propias, sino de las gestionadas por el GAL otorgadas a promotores de proyectos ajenos en las que interviene como mero intermediario. Las preguntas concretas eran las siguientes:

- ✓ El GAL ¿debe registrar el importe de la subvención comprometida con el promotor del proyecto en el momento de **firma del contrato** suscrito? o ¿Lo ha de hacer cuando se acredite la **ejecución material** del proyecto? Obviamente, el reconocimiento del derecho de cobro del GAL frente a las Administraciones Publicas ¿debe registrarse en el mismo momento?
- ✓ O, por el contrario, al actuar el GAL como mero intermediario entre las Administraciones Publicas que otorgan finalmente la subvención y el promotor del proyecto que la percibe, únicamente debe registrar los cobros y pagos derivados de su actuación, pero no los derechos de cobro ni obligaciones de pago en base a lo previsto en la norma de valoración 20 del PGCESFL.

Y la contestación del ICAC concluye que “De acuerdo con lo indicado, en la medida que el GAL actúa como mero intermediario, al ser las Administraciones Públicas las que otorgan la subvención, la calificación desde una perspectiva contable sería la de operación de intermediación. En consecuencia, la entidad consultante deberá realizar el registro contable de estas operaciones en los términos expuestos, **limitándose a contabilizar los movimientos de tesorería originados al efectuarse las operaciones de intermediación**”

De acuerdo con lo anterior este sería el tratamiento contable de las principales operaciones del Grupo:

a. A la firma del convenio general con la Administración en el que luce el Cuadro Financiero. No procede realizar ningún asiento contable. Las dotaciones de fondos contempladas en el Cuadro Financiero no suponen una concesión en firme al Grupo de Acción Local, sino que representan las obligaciones que, como máximo, puede reconocer y gestionar. Y desde luego no implican ningún movimiento de tesorería. No obstante, la información referida al Cuadro Financiero, debe ser objeto de explicación en la memoria integrante de las cuentas anuales.

b. Por la firma de un contrato o la justificación de un proyecto con un promotor. En base a lo citado por el ICAC, únicamente se deben contabilizar los movimientos de tesorería: los cobros recibidos de las administraciones públicas y los pagos efectuados a los promotores. En consecuencia, no se debe contabilizar nada ni a la firma del contrato con el promotor ni en el momento de la justificación del proyecto, dado que en ninguno de los dos casos se producen cobros ni pagos.

c. Por el cobro de un proyecto privado y el pago al promotor. Es el único hecho que se debe contabilizar:

<u>Por el cobro de la subvención de las administraciones públicas</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Tesorería	572xxxx	xxxx	
Deudas con promotores	55xxxxx		xxxx
<u>Por el pago al promotor</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Deudas con promotores	55xxxxx	xxxx	
Tesorería	572xxxx		xxxx

d. Contabilización de las subvenciones de los gastos de funcionamiento propios. Se trata de aplicar el criterio de correlación de ingresos y gastos. En el caso de los gastos corrientes (personal, servicios exteriores, intereses etc), dado que se devengan en el ejercicio, es en el mismo periodo en que debe registrarse el ingreso, con independencia de cuando se cobre. Por el contrario, si lo subvencionado es una inversión, puesto que ésta se considera gasto a medida que se produce el proceso de amortización, de acuerdo con los años de vida útil, el reconocimiento como ingreso ha de seguir el mismo criterio.

Lo único reseñable es que la justificación definitiva de los gastos incurridos se hace con posterioridad al 31 de diciembre. Obviamente no se puede justificar antes un gasto si aún no se conoce. Es en enero cuando se prepara la liquidación definitiva de los gastos subvencionables y se presenta en febrero. Pero no es en febrero cuando se debe contabilizar. Si lo hiciéramos así, estaríamos reconociendo los gastos en un ejercicio y los ingresos en el siguiente y distorsionaríamos el resultado. Con las cifras definitivas de la liquidación presentada en febrero, es el 31 de diciembre cuando se debe contabilizar:

<u>Por el reconocimiento del crédito devengado</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Entidades públicas deudoras por subvenciones gastos de funcionamiento	470	XXX	
Subvenciones de explotación (por el importe de los gastos corrientes)	740		XXX
Subvenciones de capital (por las inversiones subvencionadas)	130		XXX
<u>Por el ingreso devengado de las subvenciones de capital</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Subvenciones de capital (en función de la amortización de los bienes subvencionados)	130	XXX	
Subvenciones de capital trasferidas al resultado del ejercicio	746		XXX

En el caso de la subvención de inversiones, el ingreso se registra no en el ejercicio en el que se devenga el crédito a cobrar, sino a medida que se van produciendo los gastos subvencionables: el proceso de amortización de las inversiones subvencionadas.

e. Contabilización de los proyectos propios del Grupo. Supongamos que el Grupo, para fomentar el potencial turístico de la zona, acomete un proyecto denominado “*Mapa de recursos turísticos*”. El proyecto se ejecuta entre el final del año 1 y principios del año 2 y sus datos son los siguientes:

<u>Proyecto: Mapa de recursos turísticos</u>	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Total</u>
Importe concedido	10.000,00	0,00	10.000,00
Fechas de cobro	4.000,00	6.000,00	10.000,00
Fechas de ejecución	7.000,00	3.000,00	10.000,00

Pues bien, el proceso de contabilización sería el siguiente:

En el año 1 se deberían realizar los siguientes apuntes:

<u>Descripción</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Deudores por subvenciones	470xxx	10.000,00	
Deudas transformables en subvenciones	522xxx		10.000,00
<u>Por el reconocimiento de la subvención</u>		<u>10.000,00</u>	<u>10.000,00</u>
Tesorería	572xxx	4.000,00	
Deudores por subvenciones	470xxx		4.000,00
<u>Por el cobro en el año 1</u>		<u>4.000,00</u>	<u>4.000,00</u>
Deudas transformables en subvenciones	522xxx	7.000,00	
Ingresos por subvenciones de explotación	740xxx		7.000,00
<u>Por el reconocimiento del ingreso devengado</u>		<u>7.000,00</u>	<u>7.000,00</u>

Y en el año 2 se deberían realizar estos otros asientos:

<u>Descripción</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Tesorería	572xxx	6.000,00	
Deudores por subvenciones	470xxx		6.000,00
<u>Por el cobro en el año 2</u>		<u>6.000,00</u>	<u>6.000,00</u>
Deudas transformables en subvenciones	522xxx	3.000,00	
Ingresos por subvenciones de explotación	740xxx		3.000,00
<u>Por el ingreso devengado en el año 2</u>		<u>3.000,00</u>	<u>3.000,00</u>

Y este sería el tratamiento de cada partida en el balance de sumas y saldos al cierre de cada ejercicio:

<u>Datos contables al cierre de cada ejercicio</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Total</u>
Deudores por subvenciones concedidas	470xxx	6.000,00	0,00	n/a
Deudas transformables en subvenciones	522xxx	3.000,00	0,00	n/a
Ingresos por subvenciones	740xxx	7.000,00	3.000,00	10.000,00

En definitiva, se ha de distinguir entre el momento de reconocimiento de la subvención, el cobro y el devengo de esta. El cobro se produce contra la cuenta de tesorería y el devengo contra la cuenta “522 *Deudas transformables en subvenciones*”. Véase al respecto la consulta BOICAC 117.2. En ella, El ICAC distingue claramente dos cuestiones:

1.- El devengo de la cuenta por cobrar. Se debe registrar cuando se produce el acuerdo de concesión y no después cuando se cobra.

2.- El devengo del ingreso. En la cuenta de resultados, los ingresos devengados deben reconocerse en función de los gastos incurridos. Los importes no devengados deben lucir en una cuenta de pasivo “522 *Deudas transformables en subvenciones*”.