

Revista UCAMAN. Número 58: CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DE ACUERDO CON EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.



Ventura Ruiz Castellano
Economista. Auditor.

Dos son los principios a contemplar en la contabilización de las subvenciones. En primer lugar el principio de **prudencia**: se han de contabilizar cuando se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de las mismas.

Una vez contabilizada la subvención, hay que determinar la forma en que se reconocerá como ingreso. En este punto ha de aplicarse el principio de **correlación de ingresos y gastos**: los ingresos por subvenciones se han de registrar en la cuenta de resultados sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la misma. Si se trata de cubrir un gasto corriente (personal, intereses de préstamos, gastos de funcionamiento, etc.) el ingreso ha de registrarse en el mismo periodo, normalmente un año, en el que se produce el gasto.

Por el contrario, si la subvención tiene como finalidad financiar 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. Cabe reseñar que, en el caso de elementos no depreciables como sucede con los terrenos, la subvención se ha de imputar al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja de los mismos.

¿Qué ha cambiado respecto a la normativa anterior?

Hasta ahora, las subvenciones de capital lucían en el pasivo bajo la denominación de “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”. El nuevo Plan, define los pasivos como “obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos”. Al no ser reintegrables, las subvenciones, no pueden considerarse pasivos pues no suponen ninguna obligación que implique desprenderse de recursos para su extinción. En consecuencia, han de clasificarse dentro del patrimonio neto. Sin embargo, hay una parte que debemos reintegrar a la Hacienda Pública, vía imputación al resultado del ejercicio con el consiguiente pago de impuestos. Esta cantidad sí supone una obligación y ha de lucir en el pasivo, concretamente en la cuenta “479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles”.

Ejemplo:

Supongamos que una sociedad acomete una inversión consistente en un terreno sobre el que construye una nave de crianza, unas oficinas, depósitos de acero inoxidable, y diversa maquinaria de bodega. Se muestra a continuación el coste y subvenciones concedidas:

Descripción	Coste	Subvención	Neto	Vida útil	Amort. Anual	Ingr. Subvenc.
Terreno	400.000	140.000	260.000	N/A	0	0
Nave de crianza y nuevas oficinas	600.000	210.000	390.000	40	15.000	5.250
Depósitos de acero inoxidable	700.000	245.000	455.000	25	28.000	9.800
Barricas y maquinaria de bodega	300.000	105.000	195.000	10	30.000	10.500
Total	2.000.000	700.000	1.300.000		73.000	25.550
Tipo impositivo		30,00%				30,00%
Efecto impositivo		210.000				7.665

La contabilización de estas operaciones de acuerdo con el Plan de PYMES sería el siguiente:

Descripción	Cuenta	Debe	Haber
Por la concesión de la subvención			
Entidades Públicas deudoras por subvenciones	470	700.000	
Subvenciones de capital	130		700.000
		700.000	700.000

Por el efecto impositivo de la subvención total			
Subvenciones de capital	130	210.000	
Pasivos por diferencias temporarias	479		210.000
		210.000	210.000
Por la transferencia a ingresos de la subvención primer año			
Subvenciones de capital	130	25.550	
Subvenciones de capital transferidas al resultado	746		25.550
		25.550	25.550
Por la reversión de efecto impositivo del ejercicio primer año			
Pasivos por diferencias temporarias	479	7.665	
Subvenciones de capital	130		7.665
		7.665	7.665

En años sucesivos se repetiría el proceso de reconocimiento de ingresos en la cuenta de resultados y la reversión de efecto impositivo correspondiente. La rúbrica “130 Subvenciones de capital” es una cuenta de patrimonio neto y así ha de lucir en el balance.

¿Cómo funcionan las cuentas de los grupos 8 y 9?

Este proceso tan sencillo en el plan de PYMES, se complica un poco en el Plan normal mediante la utilización de las cuentas de los grupos 8 y 9: gastos e ingresos imputados al patrimonio neto. De forma resumida podemos mencionar que las partidas que afectan a la cuenta patrimonial “130 Subvenciones de capital” primero se contabilizan a través de las cuentas de los grupos 8 y 9 para pasar con posterioridad su saldo a aquella. Sería así:

Descripción	Cuenta	Debe	Haber
Por la concesión de la subvención			
Entidades Públicas deudoras por subvenciones	470	700.000	
Ingresos de subvenciones de capital	940		700.000
		700.000	700.000
Por el efecto impositivo de la subvención total			
Impuesto diferido	830	210.000	
Pasivos por diferencias temporarias	479		210.000
		210.000	210.000
Por la transferencia a ingresos de la subvención			
Transferencia de subvenciones de capital	840	25.550	
Subvenciones de capital transferidas al resultado	746		25.550
		25.550	25.550
Por la reversión de efecto impositivo del ejercicio			
Pasivos por diferencias temporarias	479	7.665	
Impuesto diferido	830		7.665
		7.665	7.665
Por la “regularización” de las cuentas del grupo 8 y 9			
Ingresos de subvenciones de capital	940	700.000	
Impuesto diferido	830	7.665	
Impuesto diferido	830		210.000
Transferencia de subvenciones de capital	840		25.550
Subvenciones de capital	130		472.115
		707.665	707.665

Como puede observarse, el efecto final es idéntico si bien las cuentas de los grupos 8 y 9 nos servirán para elaborar un nuevo documento contable: el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto que forma parte integrante de las cuentas anuales.