

Revista Agroalimentarias. Número 90: Subvenciones.
Criterio para su reconocimiento como ingresos

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

Una vez registrada la subvención, hay que determinar la forma en que se reconocerá como ingreso. En este punto ha de aplicarse lo establecido en el PGC "*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***"

Es decir que 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 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.

Existe un criterio muy generalizado entre las cooperativas, en el sentido de que las subvenciones de capital han de ser reconocidas como ingresos en un plazo de diez años, sin tener en consideración el ritmo de amortización de las inversiones a ellas asociadas. Tal proceder nunca ha sido admitido por Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y obedece a normativa de tipo fiscal derogada desde el año 1.995. En la actualidad, el tratamiento contable y fiscal de tales partidas es idéntico.

Efecto de la diferencia de criterios

El siguiente ejemplo, ilustra el efecto que sobre las cuentas anuales tiene la aplicación de un criterio u otro. Supongamos que una cooperativa acomete una inversión consistente en un terreno sobre el que construye una nave de suministros y además compra depósitos de acero inoxidable. Se muestra a continuación el coste y subvenciones concedidas:

<u>Descripción</u>	<u>Coste</u>	<u>Subvención</u>	<u>Neto</u>	<u>Años de vida útil</u>	<u>Amortización Anual</u>	<u>Ingreso por subvención</u>	<u>Efecto neto anual en PG</u>
Terreno	200.000	80.000	120.000	N/A	0	0	0
Nave de suministros	800.000	320.000	480.000	32	25.000	10.000	15.000
Depósitos de acero inoxidable	1.000.000	400.000	600.000	25	40.000	16.000	24.000
Total según PCGA	2.000.000	800.000	1.200.000		65.000	26.000	39.000
Reconociendo en 10 años					65.000	80.000	-15.000
<u>Diferencia anual</u>					0	-54.000	54.000

La distribución de los gastos e ingresos (amortizaciones y subvenciones) en las liquidaciones efectuadas a los socios a lo largo de los años de vida útil de las inversiones es la siguiente:

<u>Año</u>	<u>Amortización</u>	<u>Subvenciones S/ PCGA</u>	<u>Ingreso en 10 años</u>	<u>Diferencia anual</u>	<u>Diferencia acumulada</u>
1	65.000	26.000	80.000	54.000	54.000
2	65.000	26.000	80.000	54.000	108.000
3	65.000	26.000	80.000	54.000	162.000
4	65.000	26.000	80.000	54.000	216.000
5	65.000	26.000	80.000	54.000	270.000
6	65.000	26.000	80.000	54.000	324.000
7	65.000	26.000	80.000	54.000	378.000
8	65.000	26.000	80.000	54.000	432.000
9	65.000	26.000	80.000	54.000	486.000
10	65.000	26.000	80.000	54.000	540.000
11	65.000	26.000		-26.000	514.000
12	65.000	26.000		-26.000	488.000
13	65.000	26.000		-26.000	462.000
16	65.000	26.000		-26.000	384.000
17	65.000	26.000		-26.000	358.000
18	65.000	26.000		-26.000	332.000
19	65.000	26.000		-26.000	306.000
20	65.000	26.000		-26.000	280.000
21	65.000	26.000		-26.000	254.000
22	65.000	26.000		-26.000	228.000
23	65.000	26.000		-26.000	202.000
24	65.000	26.000		-26.000	176.000
25	65.000	26.000		-26.000	150.000
26	25.000	10.000		-10.000	140.000
27	25.000	10.000		-10.000	130.000
28	25.000	10.000		-10.000	120.000
29	25.000	10.000		-10.000	110.000
30	25.000	10.000		-10.000	100.000
31	25.000	10.000		-10.000	90.000
32	25.000	10.000		-10.000	80.000
	<u>1.800.000</u>	<u>720.000</u>	<u>800.000</u>	<u>80.000</u>	

A la vista del cuadro anterior, el reconocimiento como ingreso de las subvenciones en diez años, en lugar de hacerlo de acuerdo con PGCA, tiene las siguientes implicaciones:

- ✓ La entidad está considerando un ingreso anual de 80.000 euros, en lugar de 26.000 euros que correspondería de acuerdo con PCGA existiendo una diferencia de 54.000 euros. Los socios, no solo no soportan ningún gasto por el efecto neto de la amortización, sino que se llevan un ingreso de 15.000 euros (80.000-65.000) por diferencia entre subvenciones y amortizaciones.
- ✓ Esta diferencia anual de 54.000 euros se transforma en 540.000 al cabo de diez años, cifra que resulta muy significativa. Estos fondos deberían lucir en la cooperativa, y sin embargo se han repartido vía liquidación.
- ✓ A partir del décimo año, el proceso se invierte: todas las subvenciones, incluidas las de los terrenos, han sido contabilizadas como ingresos. Sin embargo la liquidación se verá penalizada, recogiendo únicamente el cargo por la amortización de las inversiones.
- ✓ Analizando la vertiente social, las liquidaciones de los socios que aportan producto los diez primeros años, reciben una remuneración "extraordinaria" derivada de la imputación indebida de ingresos. Por el contrario, los productos aportados a partir del undécimo año, han de soportar en la liquidación un exceso de gastos. En el caso de bajas de socios, estos se han llevado el dinero que tienen que pagar las nuevas altas.

Como consecuencia de todo lo anterior, mi recomendación no puede ser otra que seguir los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el reconocimiento contable de las subvenciones de capital y, en consecuencia, imputarlas a ingresos no en diez años, sino al mismo ritmo que se amortizan los bienes financiados con ellas.

Nota: Aquellas personas interesadas en recibir información adicional o plantear cualquier consulta al respecto, pueden dirigirse al Tlf-926311860 o bien a ventura@auditprocess.com

Titulares:

"Las subvenciones se han de reconocer como ingresos de forma correlacionada con los gastos que financian. Si se trata de una inversión, al mismo ritmo del proceso de amortización"

"Existe un criterio generalizado, de reconocerlas como ingresos en un plazo de diez años, sin tener en consideración el ritmo de amortización de las inversiones. Esto genera problemas"

"Si las subvenciones se reconocen como ingreso en diez años y financian bienes que se amortizan a más largo plazo, en caso de bajas de socios, estos se han llevado el dinero que tienen que pagar las nuevas altas"