

UNIDAD DIDÁCTICA

4

SUBVENCIONES RECIBIDAS PENDIENTES DE IMPUTAR A RESULTADOS

MARÍA DESEADA LÓPEZ SUBIRES

INTRODUCCIÓN

El objetivo de esta Unidad es estudiar las subvenciones recibidas por su influencia en el Patrimonio Neto. Par ello, es necesario analizar las diferencias entre transferencias y subvenciones. Posteriormente, estudiaremos los tipos de subvenciones, y haremos más incidencia en aquellas que afecten al Patrimonio Neto.

CONTENIDO

1) Diferencias entre transferencias y subvenciones

1.1) Definición

Las transferencias y subvenciones están reguladas en el modelo normal por la norma de reconocimiento y valoración nº 18 y en el modelo simplificado por la nº 16.

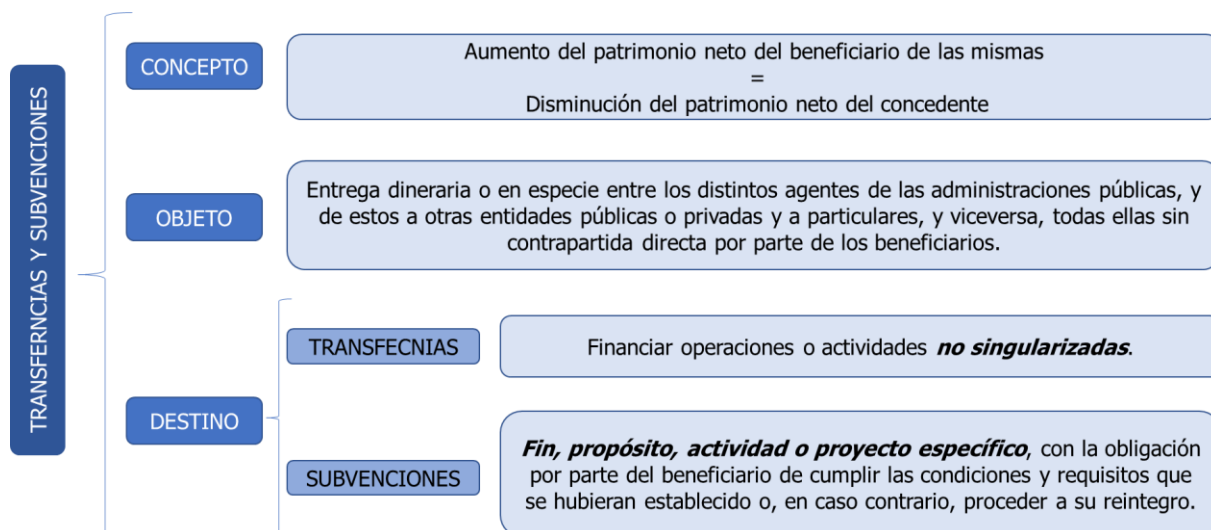
A efectos contables, como se expone podemos decir que las **Transferencias** *"tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estas otras entidades públicas o privadas y a particulares y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, **destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas**".*

Las subvenciones, por el contrario, *tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estas otras entidades públicas o privadas y a particulares y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, **destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro**".*

Analizando ambas definiciones podemos determinar que:

- Ambas suponen un aumento del patrimonio neto del beneficiario de éstas, así como paralelamente una disminución del patrimonio neto del concedente.
- La diferencia está en el destino de las mismas. Es decir, las transferencias se destinan a financiar operaciones o actividades no concretas, mientras que las

subvenciones se destinan a la financiación específica de un **fin, propósito, actividad o proyecto**, siempre y cuando se cumplan los requisitos para su concesión.



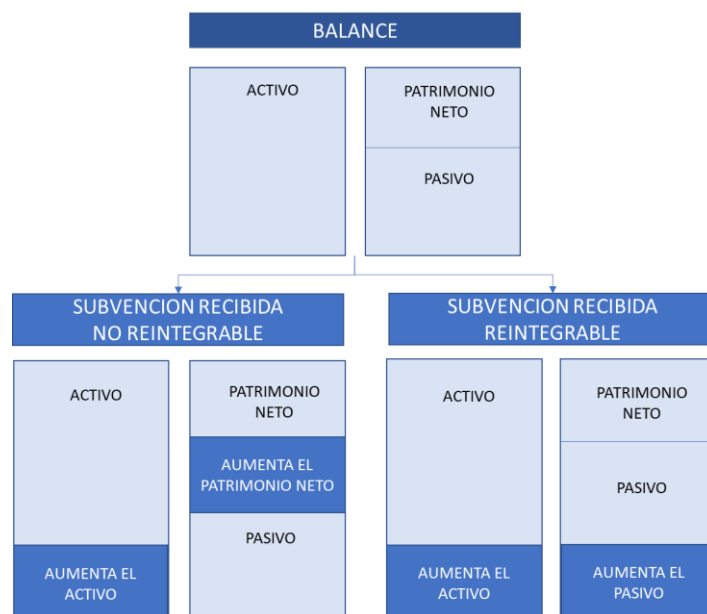
1.2) Tratamiento contable

El tratamiento contable de las transferencias y subvenciones concedidas no presenta cambios significativos respecto al PGCPAL'04, tan sólo cabe destacar la obligación de contabilizar una provisión cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Sin embargo, el tratamiento de las subvenciones recibidas presenta importantes novedades con respecto a la PGCPAL'04. En el mismo se establecía un tratamiento idéntico para las transferencias y subvenciones, mientras que en la nueva planificación presentan connotaciones diferenciadoras.

Tal y como establece el PGCP en las transferencias y subvenciones recibidas el ingreso se reconocerá por la entidad beneficiaria cuando exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria. Si bien, cuando existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados al disfrute de una subvención,

ésta tendrá la consideración de reintegrable y la operación se tratará como un pasivo para la entidad beneficiaria y un activo para la aportante.



En relación a la contabilización de las transferencias y subvenciones hemos de tener en consideración varios aspectos fundamentales:

- Reconocimiento.
- Imputación presupuestaria.
- Imputación económica.
- Valoración.

A continuación, trataremos de dar respuesta a cada uno de estos apartados. Aunque esta unidad didáctica se centra en las subvenciones que tienen su efecto en el Patrimonio Neto, vamos a analizar de forma breve todos los aspectos de las transferencias y subvenciones concedidas y obtenidas con el fin de clarificar su contenido y tratamiento contable, centrándonos en las subvenciones mencionadas.

2) Reconocimiento de las transferencias y subvenciones

2.1) Reconocimiento de una transferencia o subvención concedida

Tal y como establece el PGCAL las transferencias y subvenciones monetarias concedidas se contabilizarán como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción.

Si al cierre del ejercicio estuviera pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se dotará una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto.

En el caso de entrega de activos, la entidad concedente deberá reconocer la transferencia o subvención concedida en el momento de la entrega al beneficiario.

En el caso de deudas asumidas de otros entes, la entidad que asume la deuda deberá reconocer la subvención concedida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando como contrapartida el pasivo surgido como consecuencia de esta operación.

2.2) Reconocimiento de una transferencia recibida

El momento del reconocimiento de la transferencia como ingreso dependerá de si son:

- **Monetarias:** se reconocerán como ingreso simultáneamente al registro del ingreso presupuestario de conformidad con los criterios recogidos en el marco conceptual. No obstante, podrán reconocerse con anterioridad cuando se hayan cumplido las condiciones establecidas para su percepción.
- **En especie** se reconocerán en el momento de la recepción del bien.

2.3) Reconocimiento de una subvención recibida

Las subvenciones recibidas, con carácter general se considerarán **no reintegrables** y se reconocerán como un ingreso en la entidad beneficiaria cuando:

- exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la entidad,
- se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute
- no existan dudas razonables sobre su percepción.

En los demás casos las subvenciones recibidas se considerarán **reintegrables** y se reconocerán como pasivo.

A los exclusivos efectos de su registro contable, se entenderán cumplidas las condiciones asociadas al disfrute de la subvención en los siguientes casos:

- Cuando el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios, se presumirá el cumplimiento una vez realizada la inversión o el gasto, si en el momento de elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a que afecte, se está cumpliendo y no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones que afecten a los ejercicios posteriores.
- En el caso de subvenciones para la construcción de activos, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan su finalización y puesta en condiciones de funcionamiento y su ejecución se realice en varios ejercicios, se entenderán cumplidas las condiciones siempre que en el momento de elaboración de las cuentas anuales no existan dudas razonables de que se vayan a cumplir. En este caso la subvención se considerará no reintegrable en proporción a la obra ejecutada.

Este tratamiento se aplicará a las subvenciones para gastos corrientes de ejecución plurianual cuando se exija la finalización de las actividades subvencionadas.

El momento del reconocimiento de la subvención como ingreso dependerá de si son:

- **Monetarias:** se reconocerán como ingreso simultáneamente al registro del ingreso presupuestario de conformidad con los criterios recogidos en el marco conceptual.
- **En Especie:** en el caso de activos recibidos el beneficiario reconocerá la subvención recibida como ingreso o pasivo, según proceda, en el momento de la recepción.
- **Deudas asumidas por otros entes:** la entidad cuya deuda ha sido asumida deberá reconocer como ingreso la subvención recibida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando simultáneamente la cancelación del pasivo asumido.

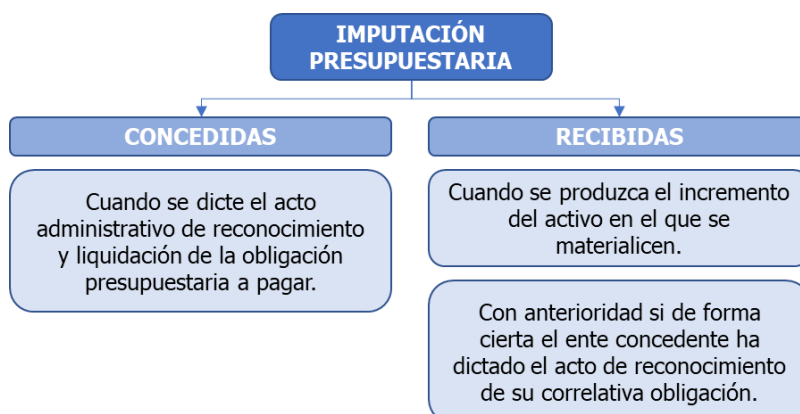
3) Imputación presupuestaria de las transferencias y subvenciones

Para la imputación presupuestaria de las transferencias y subvenciones hay que seguir lo que establece el marco conceptual en concreto para la condición de gastos e ingresos presupuestarios.

En el caso de **transferencias y subvenciones concedidas**, siguiendo el PCPAL, cuando de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria a pagar, podrá reconocerse como gasto.

En el caso de las **transferencias y subvenciones recibidas** cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialice (tesorería). El beneficiario puede reconocerla con anterioridad si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

Asimismo, en aquellas subvenciones y transferencias nominativas que, de acuerdo con su regulación específica, se hacen efectivas mediante entregas a cuenta de una liquidación definitiva posterior, la entidad beneficiaria podrá reconocer como ingresos presupuestarios las entregas a cuenta al inicio del periodo al que se refieran (esto es con periodicidad mensual, trimestral, etc.). El reconocimiento, en su caso, del ingreso presupuestario derivado de la liquidación definitiva se efectuará de acuerdo con el criterio establecido en el párrafo anterior.



4) Imputación al resultado económico patrimonial de las transferencias y subvenciones

Las **transferencias y subvenciones concedidas** se imputarán al resultado económico patrimonial del mismo ejercicio en el que se reconoce el gasto económico.

La imputación de las **transferencias recibidas** a la cuenta del resultado económico patrimonial se realizará en el mismo ejercicio de su reconocimiento.

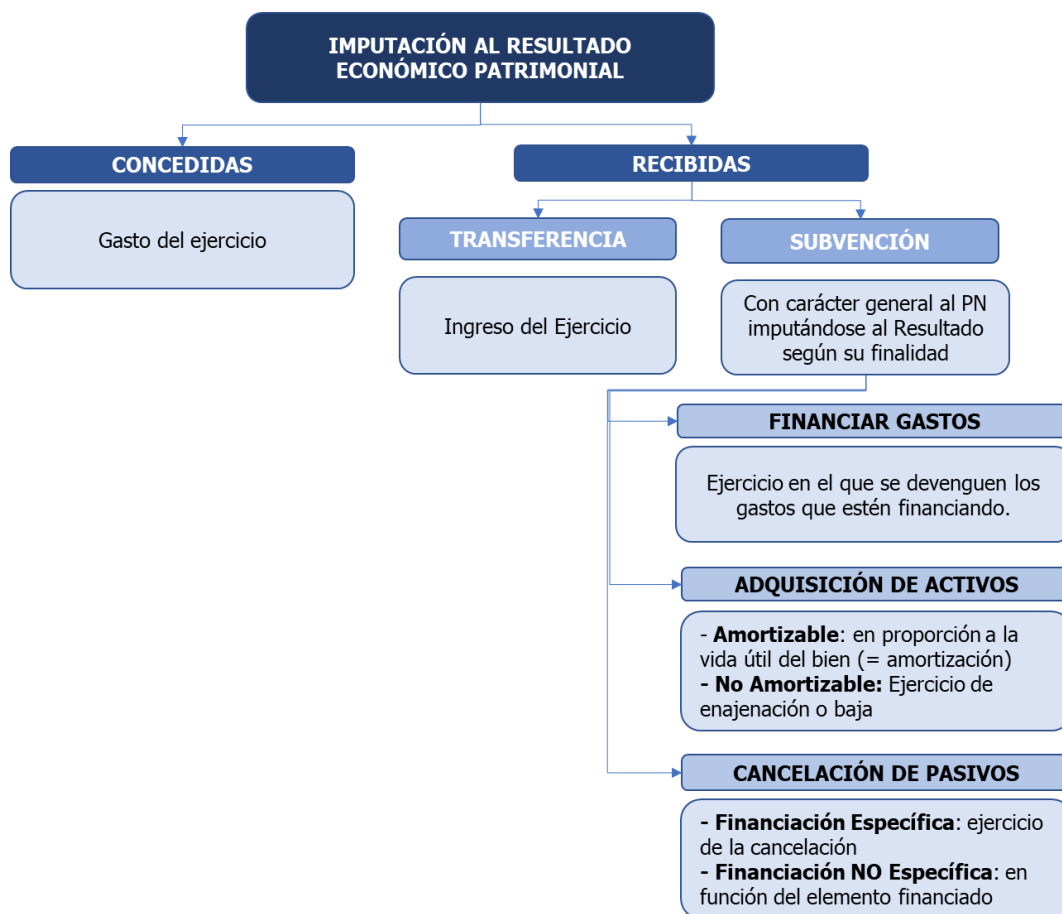
Las **subvenciones recibidas** que se califican, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en una cuenta específica, se trasladarán a la cuenta del resultado económico patrimonial de acuerdo con la finalidad fijada en su concesión.

El PGCPAL distingue entre:

1. *Subvenciones para financiar gastos*: Se imputarán al resultado del mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
2. Subvenciones para adquisición de activos: Este tipo de subvenciones son aquellas que se reciben con el fin de financiar la adquisición de activos su incorporación al resultado económico patrimonial tendrá lugar del siguiente modo:
 - Cuando la subvención se haya recibido para la adquisición de elementos de activos que son objeto de *amortización*, se incorporará en la proporción a la vida útil de bien, aplicando el mismo método que para la dotación de la amortización de los citados elementos, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.
 - En el caso de activos *no amortizables*, dentro de los que se incluyen los activos en estado de venta, se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos. En el supuesto de que la condición asociada a la utilización de la subvención por el ente beneficiario suponga que este debe realizar determinadas aplicaciones de fondos (gastos o inversiones), se podrá registrar como ingresos a medida que

se vayan imputando a resultados los gastos derivados de esa aplicación de fondos.

3. *Subvenciones para cancelación de pasivos:* se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso se imputarán en función del elemento financiado.



5) Valoración de las transferencias y subvenciones

Las **transferencias y subvenciones de carácter monetario** se valorarán por el importe concedido, tanto por el ente concedente como por el beneficiario.

Las **transferencias y subvenciones de carácter no monetario o en especie** se valorarán por el valor contable de los elementos entregados, en el caso del ente concedente, y por su valor razonable en el momento del reconocimiento, en el caso del ente beneficiario, salvo que, de acuerdo con otra norma de reconocimiento y

valoración contenida en el PGCPAL '13, se deduzca otra valoración del elemento patrimonial en que se materialice la transferencia o subvención.

Las **subvenciones concedidas por asunción de deudas** se valorarán por el valor razonable de la deuda en el momento de la asunción.

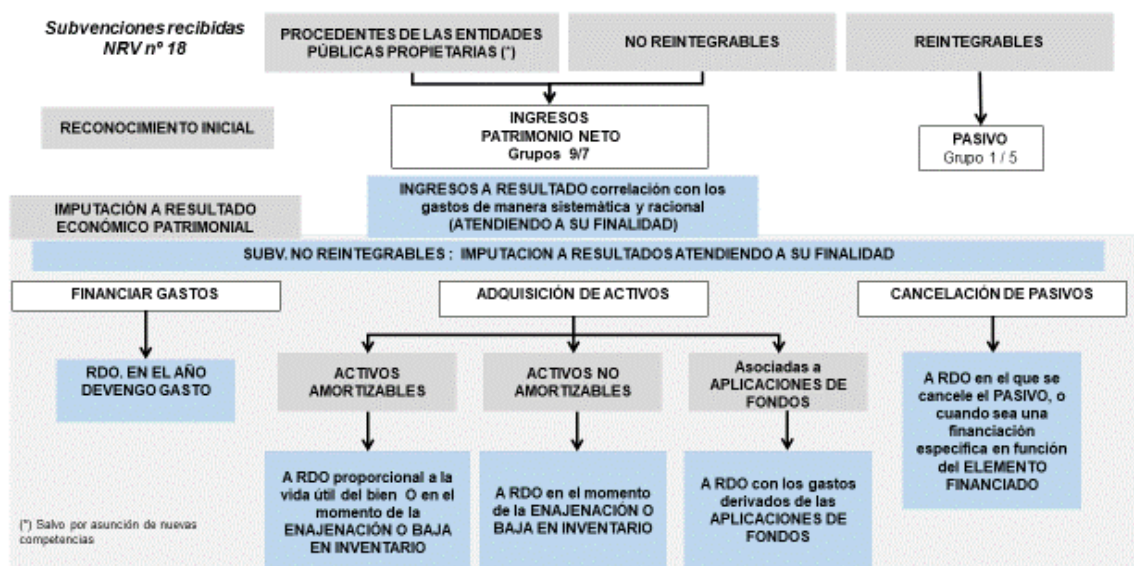
Las **subvenciones recibidas por asunción de deudas** se valorarán por el valor contable de la deuda en el momento en el que ésta es asumida.

	ENTE CONCEDENTE	ENTE BENEFICIARIO
CARÁCTER MONETARIO	Importe concedido	Importe concedido
CARÁCTER NO MONETARIO EN ESPECIE	Valor contable de los elementos entregados	Valor razonable
ASUNCIÓN DE DEUDAS	Valor razonable de la deuda	Valor contable de la deuda

6) Transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades públicas propietarias

Las transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente, se contabilizarán de acuerdo con los criterios anteriores. No obstante, la aportación patrimonial inicial, así como las posteriores ampliaciones por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente, se registrarán por las entidades propietarias como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes, mientras que para la entidad dependiente constituirá una aportación que se registrará en el patrimonio neto.

Todo lo anterior queda resumido en el siguiente cuadro:



El PGCPAL en el grupo 7 distingue entre las siguientes cuentas para recoger las transferencias y subvenciones imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio:

750	Transferencias.
751	Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.
752	Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.
753	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio.(*)
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.(*)
755	Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.
756	Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio. (*)

(*) Estas son las que previamente se registrarán en patrimonio neto.

Las cuentas contables utilizadas serán diferentes si se trata de una subvención reintegrable o no:

Las subvenciones recibidas reintegrables se recogen en las siguientes cuentas:

163. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.

513. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.

Las subvenciones **recibidas no reintegrables** contabilizadas directamente en el patrimonio neto, pendientes de su imputación a resultados, se recogen, siguiendo el PGCPAL, dentro del subgrupo 13. "Subvenciones y ajustes por cambios de valor". Se distinguen entre las siguientes tres cuentas:

130. "Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta."

131. "Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos".

132. "Subvenciones para la financiación de operaciones financieras".

Las subvenciones recibidas no reintegrables tienen un tratamiento contable bastante similar, se trata de registrar el ingreso directamente en patrimonio neto, y paulatinamente o en un solo acto, incorporar el ingreso a la cuenta de resultado económico patrimonial, de tal modo que se pongan de manifiesto en cada periodo los ingresos y gastos reconocidos.

Para ello, en el modelo normal se utiliza cuentas del grupo 8. "Gastos imputados al patrimonio neto" y 9. "Ingresos imputados al patrimonio neto", en estos dos grupos, así como en la cuenta de ingresos, que se utiliza para su incorporación al resultado del ejercicio, subgrupo 75. "Transferencias y subvenciones" se diferencia, a nivel de

subcuenta, la procedencia de la subvención si se trata de una entidad propietaria o del resto. Mientras que en el modelo simplificado se realiza el traspaso sin intervención de las cuentas de los grupos 8 y 9, sino directamente.

Por tanto, teniendo en consideración la diferencia en el tratamiento contable de las subvenciones en la anterior planificación contable pública aplicable a la Administración Local, consideramos conveniente reflejar las equivalencias establecidas por la Intervención General del Estado¹, entre las cuentas contenidas en el PGCPAL 2004 y las del PGCPAL 2013, que analizaremos a lo largo de la presente unidad.

PGCPAL 2004		PGCPAL 2013	
751	Subvenciones corrientes	751X 755X 941X 942X	Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
756	Subvenciones de capital	1010 1011 752 940X	Aportación patrimonial dineraria. Aportación de bienes y derechos Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta.

Esta unidad didáctica la desarrollaremos en función de las cuentas utilizadas por el PGCPAL, teniendo en consideración que se imputarán al resultado del ejercicio conforme a los criterios señalados anteriormente, dependiendo de que se trate de un gasto, activo o compensación de pasivo, en cada caso.

Todos estos conceptos están desglosados, asimismo, en el estado de cambios en el patrimonio neto en la segunda parte del mismo "Estado de ingresos y gastos reconocidos", donde se desarrolla el epígrafe D.1. del estado total de cambios en el patrimonio neto. Además, en el caso de que se tratara de operaciones con la entidad o entidades propietarias, tendría un desarrollo adicional en la tercera parte del estado de cambios en el patrimonio neto.

¹ Versión diciembre 2013,

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

	NOTAS EN MEMORIA	I. Patrimonio	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambios de valor	IV. Subvenciones recibidas	TOTAL
A. PATRIMONIO NETO AL FINAL DE EJERCICIO 20XX-1						
B. AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES						
C. PATRIMONIO NETO INICIAL AJUSTADO DEL EJERCICIO 20XX (A+B)						
D. VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO EJERCICIO 20XX						
1. Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio						
2. Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias						
3. Otras variaciones del patrimonio neto						
E. PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO 20XX (C+D)						

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Número de cuentas		Notas memor.	20XX	20XX-1
129	I. Resultado económico patrimonial			
	II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:			
920	1. Inmovilizado no financiero.			
(820),(821),(822)	1.1. Ingresos.			
	1.2. Gastos.			
900,991	2. Activos y pasivos financieros.			
(800),(891)	2.1. Ingresos.			
	2.2. Gastos.			
910	3. Coberturas contables.			
(810)	3.1. Ingresos.			
94	3.2. Gastos.			
	4. Subvenciones recibidas.			
	Total (1+2+3+4)			
	III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta.			
(823)	1. Inmovilizado no financiero.			
(802),902,993	2. Activos y pasivos financieros.			
	3. Coberturas contables.			
(8110),9110	3.1. Importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial.			
(8111),9111	3.2. Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta.			
(84)	4. Subvenciones recibidas			
	Total (1+2+3+4)			
	IV. TOTAL ingresos y gastos reconocidos (I+II+III)			

3. ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

b) OTRAS OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
I. Ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial (1+2+3).			
1. Transferencias y subvenciones			
1.1. Ingresos			
1.2. Gastos			
2. Prestaciones de servicios y venta de bienes			
2.1. Ingresos			
2.2. Gastos			
3. Otros			
3.1. Ingresos			
3.2. Gastos			
II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2).			
1. Subvenciones recibidas			
2. Otros			
TOTAL (I+II)			

7) Contabilización de las subvenciones

7.1) Contabilización de las subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta

En la cuenta 130. "Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta" se recogen aquellas subvenciones no reintegrables recibidas para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes). La misma se cargará y abonará utilizando como contrapartida las cuentas del grupo 8, 9 y 7, reflejadas en el siguiente cuadro:

Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

940.	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta.	840.	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta.
Código	Subcuenta	Código	Subcuenta
9400.	De la entidad o entidades propietarias.	8400.	De la entidad o entidades propietarias.
9401.	Del resto de entidades.	8401.	Del resto de entidades.

753.	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta, imputadas al resultado del ejercicio.
Código	Subcuenta
7530.	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.
75300.	De la entidad o entidades propietarias.
75301.	Del resto de entidades.
7531.	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.
75310.	De la entidad o entidades propietarias.
75311.	Del resto de entidades.

En el momento de **recibir la subvención** la entidad beneficiaría realizará la siguiente anotación:

	XXX	Cuenta de cargo		
		a		
		Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	940X	

Al cierre del ejercicio, se trasladará a la cuenta de patrimonio neto.

	940X	Ingresos de Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta a Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	130	
--	------	---	-----	--

La cuenta de cargo, generalmente será la 430. "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente", salvo en el caso de:

- subvenciones en especie, que se utilizará la cuenta que corresponda
- subvención reintegrable que se convierta en no reintegrable: se utilizará las cuentas 172. "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones", 522. "Deudas a corto plazo transformables en subvenciones", dependiendo del vencimiento de la misma, o las cuentas 163. "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas", 513. "Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas", cuando la subvención provenga de entidades del grupo, multigrupo y asociadas y su vencimiento sea a largo o corto plazo, respectivamente. Hemos de tener presente que en el caso de que no procediera su imputación presupuestaria, y se hubiera devengado el ingreso, al menos al fin de ejercicio, se utilizará la cuenta 441. "Deudores por ingreso devengado".

La cuenta 940 tiene por finalidad recoger los ingresos reconocidos en el presente ejercicio por las subvenciones no reintegrables recibidas en el ejercicio y no imputadas al resultado económico patrimonial.

Por su parte la cuenta 130 recogerá el efecto en el patrimonio neto de la entidad.

Cuando proceda su imputación a la cuenta de resultado económico patrimonial de acuerdo con las normas señaladas anteriormente, el asiento a realizar será:

	840X	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta a Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta, imputadas al resultado del ejercicio	753X	
--	------	---	------	--

	130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. a Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	840X	
--	-----	--	------	--

La cuenta 840 recoge la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial de las subvenciones recibidas que han sido previamente imputadas al patrimonio neto.

La cuenta 753 funciona a través de divisionarias, de tal modo que si la imputación a resultado es en función de la amortización del inmovilizado no financiero la subcuenta a utilizar será la 7530. "Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización".

Si en cambio se debe a otra circunstancia, como puede ser la enajenación o baja del activo, la subcuenta a utilizar será la 7531. "Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja", cada una de las cuales tendrá una ubicación distinta a la hora de presentar la cuenta del resultado económico patrimonial.

Nº cuenta		NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
	1. Ingresos tributarios y urbanísticos			
	2. Transferencias y subvenciones recibidas			
7530 b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
	3. Ventas y prestaciones de servicios			
	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor			
	5. Trabaos realizados por la entidad para su inmovilizado			
	6. Otros ingresos de gestión ordinaria			
	7. Exceso de provisiones			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
	8. Gastos de personal			
	9. Transferencias y subvenciones concedidas			
	10. Aprovisionamiento			
	11. Otros gastos de gestión ordinaria			
	12. Amortización del inmovilizado			
	B) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)			
	I. Resultado (ahorro o desahorro de la gestión ordinaria (A+B))			
7531	13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta .. c) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
	14. Otras partidas no ordinarias			
	II. Resultado de las operaciones no financieras (I+13+14)			

Como consecuencia de su imputación a resultado, la cuenta 130, de patrimonio irá disminuyendo progresivamente hasta quedar saldada (o saldada en una sola anotación según corresponda).

La cuenta 840 figurará en el estado de cambios en el patrimonio neto, y se imputará, a través de la cuenta del grupo 7, a los resultados del ejercicio el ingreso correspondiente a la subvención, a la vez que, la cuenta de gasto representativa de la amortización del activo, si fuera el caso.

La problemática analizada es extensible a los bienes recibidos en cesión y los recibidos en adscripción, los cuales se le dará entrada de acuerdo con las normas de reconocimiento y valoración nº 19 en función de su naturaleza o como un inmovilizado intangible. En este caso se utilizará como contrapartida la cuenta 940 que se imputará a patrimonio neto. Salvo cuando ésta se produzca desde una entidad pública a sus entidades dependientes, en cuyo caso se entenderá que los bienes objeto de adscripción constituyen para la entidad dependiente una aportación

patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la *asunción de nuevas competencias* para dicha entidad dependiente.

Por último, analizaremos la posibilidad de que una subvención no reintegrable se convierta en reintegrable. En este caso se dará de baja del patrimonio neto convirtiéndose en un exigible para la entidad. Todo ello queda recogido a través de las siguientes anotaciones:

	940X	Ingresos de Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		
		a		
		Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	172	
		Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	522	
		Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas	163	
		Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas	513	
	130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.		
		a		
		Ingresos de Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	940X	

Ejemplo nº 1

El 1 de julio del ejercicio n el Ayuntamiento del municipio "A" ha expedido los documentos ADO para la adquisición de un elemento de transporte por importe de 20.000,00€. Para esta adquisición había solicitado una subvención.

Una vez cumplidos todos con todos los trámites de la convocatoria el 1 de septiembre recibe a través de la cuenta operativa que tiene en el banco "Z" la subvención que le ha sido concedida por otro ente público sin ninguna relación de dependencia, por importe de 15.000,00€ para la adquisición de este elemento de transporte.

Se conoce, además, que el elemento de transporte tiene una vida útil de 5 años y un valor residual despreciable.

SE PIDE contabilizar todas las operaciones a realizar durante el ejercicio, relativa a la subvención obtenida, así como la adquisición del activo.

Solución propuesta:

La entidad pública "A" expide los documentos ADO, en el supuesto de que la entidad optase por la utilización de las cuentas del grupo 0, al margen de su registro en partida simple se realizarán las siguientes anotaciones:

1 de julio de n				
20.000,00	0030	Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: gastos autorizados.	004	20.000,00
20.000,00	004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		
		a		
		Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	005	20.000,00
20.000,00	218	Elementos de transporte		
		a		
		Acreedores por obligaciones reconocidas.	4003	20.000,00
		Presupuesto de gasto corriente. Otras deudas		

Realizados todos los trámites, no existe ninguna duda de que la subvención que recibe es no reintegrable. Por tanto, esta subvención no tendrá efecto directo en el resultado del ejercicio hasta que no se cumplan los requisitos estudiados, por lo que se incorpora al patrimonio neto, al final del periodo:

1 de septiembre n				
15.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ejercicio corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Ingresos de Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.	9401	15.000,00
		Del resto de entidades		
15.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ejercicio corriente. Operaciones de gestión	4300	15.000,00

Al final del ejercicio se procederá, tanto a la amortización del inmovilizado, momento en el cual se imputará al resultado del ejercicio de la parte correspondiente de la subvención recibida, que estará en función, en este caso de la amortización realizada.

Por lo que respecta a la amortización:

Cuota de amortización anual= valor inicial /vida útil=20.000,00/5=4.000,00 € al año

Cuota amortización en el ejercicio n (1 julio a 31 de diciembre) = 3.000,00/12 x 6 = 2.000,00 €

31 de diciembre de n				
2.000,00	6818	Amortización de Elementos de transporte		
		a		
		Amortización Acumulada de Elementos de transporte	2818	2.000,00

En relación a la subvención, al cierre del ejercicio:

- Se trasladará el saldo de la cuenta 940 a la cuenta representativa de patrimonio neto,

- Se incorporará al resultado del ejercicio, la parte correspondiente a la subvención en función de la amortización del inmovilizado, esto es durante los cinco años de vida útil, todo ello a través de las siguientes anotaciones:

Parte de la subvención amortizada en el ejercicio: valor inicial /vida útil =
15.000,00/5=3.000,00 € al año; 3.000,00/12 x 6 = 1.500,00€

31 de diciembre de n				
15.000,00	9401	Ingresos de Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades a Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	130	15.000,00
1.500,00	8401	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades a Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero, imputadas al resultado del ejercicio por amortización. Del resto de entidades	75301	1.500,00
1.500,00	130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. a Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades	8401	1.500,00

Ejemplo nº 2

El 1 de octubre de n la Diputación "B" recibe una subvención en especie que le ha sido concedida por otro ente público.

El bien recibido es un mobiliario cuyo valor razonable es de 5.000,00 euros. Se conoce que tienen una vida útil de 5 años y un valor residual nulo.

Desde el momento de la recepción del mobiliario la entidad "B" ha cumplido todos los requisitos exigibles para considerarla como una subvención en especie no reintegrable.

SE PIDE contabilizar todas las operaciones a realizar durante el ejercicio, relativa a la subvención obtenida.

Solución propuesta:

Tal y como hemos estudiados, la subvención que recibe la Entidad Pública "B" no tendrá efecto directo en el resultado del ejercicio, por lo que se incorporará al patrimonio neto, al final del periodo.

En el momento en el que se recibe la subvención se realizará el siguiente asiento:

1 de octubre de n				
5.000,00	216	Mobiliario		
		a		
		Ingresos de Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	940	5.000,00

Al final del ejercicio, deberán hacerse los siguientes asientos:

Por lo que respecta a la amortización:

Cuota de amortización del ejercicio $n = \text{valor inicial} / \text{vida útil} = 5.000,00 / 5 = 1.000,00 \text{ €}$
al año; $1.000,00 / 12 \times 3 = 250,00 \text{ €}$

31 de diciembre de n				
250,00	6816	Amortización de mobiliario		
		a		
		Amortización Acumulada de mobiliario	2816	250,00

Por lo que respecta a la subvención:

- Se trasladará el saldo de la cuenta 940 a patrimonio neto
- Se incorporará al resultado del ejercicio, la parte correspondiente a la subvención en función de la amortización del inmovilizado. En este caso, como el importe de la subvención es el mismo que el precio de adquisición, la imputación al resultado del ejercicio será por el mismo importe de la amortización.

31 de diciembre de n				
5.000,00	940	Ingresos de Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		
		a		
		Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	130	5.000,00
250,00	840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		
		a		
		Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero, imputadas al resultado del ejercicio por amortización	7530	250,00
250,00	130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.		
		a		
		Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	840	250,00

7.2) Contabilización de las subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos

La cuenta 131 recoge aquellas subvenciones no reintegrables que se reciben para la financiación de activos corrientes y gastos no financieros, cuyo devengo se produzca en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención. Al tratarse de gastos, no financieros, la subvención se imputará al resultado en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que están financiados.

La cuenta 131 se cargará y abonará utilizando como contrapartida las cuentas del grupo 8, 9 y 7, reflejadas en el siguiente cuadro:

Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos

941.	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
Código	Subcuenta
9410.	De la entidad o entidades propietarias.
9411.	Del resto de entidades.

841.	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
Código	Subcuenta
8410.	De la entidad o entidades propietarias.
8411.	Del resto de entidades.

754.	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos imputados al ejercicio.
Código	Subcuenta
7540.	De la entidad o entidades propietarias.
7541.	Del resto de entidades.

Por la subvención recibida, se realizará la siguiente anotación:

	XXX	Cuenta de cargo		
		a		
		Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	941X	

Al cierre del ejercicio se traslada el saldo de la cuenta 941 al patrimonio neto.

	941X	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		
		a		
		Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	131	

La cuenta de cargo generalmente será la 430. "Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ingresos corriente", salvo en el caso de subvenciones en especie, que se utilizará la cuenta que corresponda, o bien cuando una subvención reintegrable pierda esta condición, se utilizará las cuentas 172. "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones", 522. "Deudas a corto plazo transformables en subvenciones", 163. "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas", 513. "Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

La cuenta 941 tiene por finalidad recoger los ingresos reconocidos en el presente ejercicio que todavía no se han imputado a la cuenta de resultado económico patrimonial, y que figurará en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Por su parte la cuenta 131 recogerá el efecto en el patrimonio neto de la entidad.

En el ejercicio en el que se devenguen los gastos para los que se recibieron la subvención, al margen del registro de estos, se imputará al resultado económico patrimonial la subvención recibida a través del siguiente asiento:

	841X	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos a Subvenciones para activos corrientes y gastos imputados al ejercicio	754X	
	131	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos a Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	841X	

En el caso de la subvención para la financiación de activos corrientes, se efectuará el mismo asiento, pero cuando se produzca su enajenación o baja en el inventario.

De tal modo que:

- la cuenta 131, de patrimonio quedaría saldada
- la cuenta 841 figurará en el estado de cambios en el patrimonio neto

- Se imputará, a través de la cuenta del grupo 7, a los resultados de los ejercicios correspondientes el ingreso por la subvención, en correlación con el gasto que se ha devengado, o de la baja del activo corriente.

Ejemplo nº 3

Al organismo autónomo "C" le ha sido concedida en el ejercicio n una subvención por importe de 17.000,00€ para la realización de cursos de formación a su personal. El ente concedente, del cual depende este organismo autónomo, es la Diputación "Y".

Esta subvención se recibe en el momento de la concesión a través de la cuenta operativa del organismo autónomo y no existe dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones. Sin embargo, debido a un retraso en la adjudicación de los cursos, los cursos no se llevarán a cabo hasta el primer trimestre del próximo ejercicio.

SE PIDE contabilizar todas las operaciones a realizar durante el ejercicio.

Solución propuesta:

En el momento de recibir la subvención.

17.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos. De la entidad o entidades propietarias	9410	17.000,00
17.000,00	571	Banco e instituciones de crédito. Cuenta operativa a Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	17.000,00

Al final del ejercicio, como no se han realizado los cursos aún, tampoco se ha incurrido en el gasto que da lugar a la subvención, por lo que esta subvención en el ejercicio n se imputará a patrimonio neto y no será hasta que se devengue el gasto en el primer trimestre del ejercicio siguiente cuando se impute al resultado económico patrimonial.

17.000,00	9410	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos. De la entidad o entidades propietarias a Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	131	17.000,00
-----------	------	---	-----	-----------

7.3) Contabilización de las subvenciones para la financiación de operaciones financieras

Dentro de este grupo recogido en la cuenta 132. se incluyen las subvenciones recibidas para operaciones financieras, es decir, activos y pasivos financieros, así como gastos financieros cuyo devengo se produzca en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención. La misma se cargará y abonará utilizando como contrapartida las cuentas del grupo 8, 9 y 7, reflejadas en el siguiente cuadro:

Subvenciones para la financiación de operaciones financieras

942.	Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
Código	Subcuenta
9420.	De la entidad o entidades propietarias.
9421.	Del resto de entidades.

842.	Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
Código	Subcuenta
8420.	De la entidad o entidades propietarias.
8421.	Del resto de entidades.

756.	Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio.
Código	Subcuenta
7540.	De la entidad o entidades propietarias.
7541.	Del resto de entidades.

De tal modo, que cuando se recibe la subvención, las anotaciones contables a realizar son las siguientes:

	XXX	Cuenta de cargo		
		a		
		Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones de financieras. Del resto de entidades	9421	

	9421	Ingresos de Subvenciones para la financiación de operaciones financieras. Del resto de entidades		
		a		
		Subvenciones para la financiación de operaciones financieras	132	

La cuenta de cargo, generalmente será la 430. "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente".

En el caso de subvenciones en especie, la cuenta de cargo que se utilizará será la correspondiente al bien recibido.

Si una subvención reintegrable pierda esta condición, la cuenta de cargo que se utilizará será la cuenta 172. "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones", 522. "Deudas a corto plazo transformables en subvenciones", 163. "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas", o 513. "Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas"

Este tipo de subvenciones incluyen, elementos de activo, pasivo y gastos, de tal modo que de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración nº 8, se procederá a su incorporación a la cuenta de resultado, mediante el siguiente asiento:

	842	Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras		
		a		
		Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio.	756	

	132	Subvenciones para la financiación de Operaciones financieras		
		a		
		Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras	842	

La cuenta 756 recoge el importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones recibidas.

Ejemplo nº 4

El 15 de septiembre del ejercicio n, se le concede al ente público "D" una subvención de 30.000,00€ para la cancelación una deuda. El importe total de la deuda en el momento de la concesión de la subvención es de 70.000,00 €.

La subvención se recibe a través de la cuenta operativa del ente público.

La cancelación de la deuda se realizará el 31 de marzo del ejercicio siguiente, coincidiendo con su vencimiento.

SE PIDE contabilizar todas las operaciones a realizar durante el ejercicio.

Solución propuesta:

En el momento de recibir la subvención, el 15 de septiembre, la entidad reconocerá el derecho, así como el cobro de la misma, a través de los asientos siguientes:

30.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras	942	30.000,00
30.000,00	571	Banco e instituciones de crédito. Cuenta operativa		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	30.000,00

Como al final del ejercicio aún no se aplicado la subvención a la cancelación de la deuda, se imputará a patrimonio neto permaneciendo hasta el 31 de marzo del ejercicio siguiente que será cuando se produce la devolución de la deuda.

30.000,00	942	Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras		
		a		
		Subvenciones para la financiación de Operaciones financieras	132	30.000,00

RESUMEN

En esta unidad didáctica se ha expuesto la problemática contable relativa a las transferencias y subvenciones. En primer lugar, se han analizado las características y diferencias de cada una de ellas siguiendo el PGCPAL, así como su alcance. En segundo lugar, se ha hecho una breve referencia a las transferencias y subvenciones concedidas. Por último, se ha centrado en la contabilización de los diferentes tipos de subvenciones recibidas no reintegrable, por ser las que tienen incidencia directa en el patrimonio neto.