

EAPC - Gestió i control de subvencions i ajuts



La comptabilització de les subvencions per part del perceptor o beneficiari

12-11-2020

L'activitat que l'Administració porta a terme per complir les seves finalitats es basa en diverses tècniques relacionals amb els administrats. En aquest apunt tractarem la que es coneix com **activitat de foment**, mitjançant la qual l'Administració incentiva o promou determinats comportaments considerats d'interès general. Les subvencions persegueixen una funció incentivadora de comportaments (tant de particulars com de les administracions públiques) amb resultats beneficiosos per al conjunt de la societat.

Per aconseguir aquests objectius, l'Administració pot utilitzar eines, com ara, **honorífiques** (pretenen manifestar, de forma externa, elements propis de l'honor); **jurídiques** (concessió als particulars per poder gaudir d'una determinada posició jurídica) o **econòmiques** (indirectes o directes, segons comportin o no una transmissió dinerària del Tresor públic). Aquesta disposició dinerària de fons públics que constitueix una obligació per a l'ens concedent i un dret per al perceptor o beneficiari, amb independència que constitueix un negoci a títol gratuït, està vehiculada al compliment d'una activitat o la realització d'un fi i per això reiteradament la jurisprudència ha qualificat les subvencions com a donacions modals.

La Llei 38/2003, general de subvencions (art. 30), estableix que la justificació del compliment de les condicions imposades i de la consecució dels objectius establerts en l'acte de concessió de la subvenció, s'ha de documentar de la manera que es determini reglamentàriament i que es disposi en l'instrument regulador de la subvenció -a les subvencions atorgades pel procediment ordinari, a les bases.

El capítol II del títol II del Reial decret 887/2006, que aprova el Reglament de la Llei 38/2003, regula les modalitats de justificació de les subvencions: mitjançant compte justificatiu (art. 72-75), mòduls (art. 76-79) i estats comptables (art. 80).

La comptabilització de les subvencions a la fase de justificació

Tradicionalment, els sistemes per acreditar el compliment de les obligacions per part del perceptor o beneficiari han girat al voltant de la presentació, a l'ens concedent, d'un conjunt de documents reglamentàriament establerts (compte justificatiu) en una fase de control formal, i de

manera menys habitual s'arriba al control material, quan l'Administració verifica *in situ* el compliment de les obligacions determinades al títol o document de concessió.

Cada vegada guanyen més espai les fórmules de justificació de les subvencions que incorporen, d'una forma o d'una altra, la participació de dos elements: les declaracions responsables, de les quals ens ocuparem en un pròxim apunt, i la participació dels auditors en aquesta fase del procediment subvencional.

Té una certa tradició com una pràctica dels ens que concedeixen subvencions, entendre que el perceptor o beneficiari interioritzava en el seu comportament habitual els principis generals d'una correcta gestió econòmica i, per tant, els aspectes relatius a la seva comptabilització eren els que calien, ja que l'accés a la comptabilitat real del beneficiari no ha estat una norma general. En l'àmbit de les subvencions subjectes a la Llei de finances públiques de Catalunya, l'Ordre ECO/172/2015 estableix que cal acreditar amb una declaració responsable del beneficiari que “[...] es disposa d'un sistema de comptabilitat separada o que els justificants de despesa tenen assignat un codi comptable comú a les transaccions relacionades amb l'actuació subvencionada” (art. 4.2.c), o que “[...] l'import de la subvenció (identificació de l'actuació subvencionada) ha estat registrat en la comptabilitat” (art. 5.2.). Per tant, s'ha generat una certa presumpció a favor del perceptor de la subvenció.

Informació sobre la comptabilització de les subvencions

Actualment, la generalització progressiva de les modalitats de justificació de subvencions mitjançant el compte justificatiu amb aportació d'informe d'auditor, permet que l'Administració rebí una informació confeccionada per un professional extern amb la condició d'auditor de comptes, inscrit com a exercent en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes (ROAC), dependent de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC). Per exemple, i pel que fa a les subvencions subjectes als àmbits enumerats en l'article 88 del text refós de la Llei de finances públiques de Catalunya, aprovat pel Decret legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, i modificacions posteriors, i l'Ordre ECO 172/2015, en desenvolupar l'article 98.1 de la Llei abans esmentada, ja es fa referència que, a l'informe d'auditor, aquest ha de fer constar “[...] que l'entitat disposa de documents originals acreditatius de les despeses justificades i del seu pagament i que aquests documents figuren en els registres comptables” (art. 7.2.b.2).

Per descomptat també la qualitat d'aquesta informació que rep l'Administració sobre la comptabilització de les subvencions per part del seu perceptor o beneficiari, s'incrementa en cas que la modalitat triada per justificar sigui la de justificació amb estats comptables normalment auditats.

Amb la modalitat de compte justificatiu amb aportació d'informe d'auditor no estem davant d'una auditoria de comptes, però sí que disposem d'un informe en què l'auditor indica les comprovacions realitzades i posa de manifest tots els fets que puguin comportar un incompliment per part del beneficiari, incloent-hi els que fan referència a la comptabilització de les subvencions atorgades.

Aquesta evolució normativa fa que cada vegada tingui més importància la correcta comptabilització de les subvencions per part dels seus perceptors.

Els perceptors subjectes al dret públic, o que hi formen part, atès que hi ha l'imperatiu legal dels seus òrgans de control interns (intervencions) o externs (Sindicatura de Comptes, etc.), *per se* obren, en general, com una garantia de la correcta comptabilització de les operacions dimanants de les subvencions percebudes.

Diversos supòsits de registre comptable de les subvencions i els ajuts

No pretenem fer un manual sobre el tema, però, modestament, intentem recordar alguns aspectes que a vegades no han tingut un desenvolupament pacífic. Únicament voldríem apuntar algunes notes sobre els temes més rellevants del registre i de la valoració de les subvencions, provisions, contingències i fets posteriors.

En primer lloc, cal precisar que és normal que les dificultats es produeixin en verificar entitats d'un cert "baix perfil econòmic", entitats en què un dels primers, si no el primer, assentaments comptables és precisament la subvenció atorgada, que després caldrà justificar.

Cal recordar que aquestes entitats no lucratives estan subjecte al Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, aprovat pel Decret 259/2008, de 23 de desembre i, per allò que els pertocui, al Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat de les entitats sense finalitats lucratives i el model del pla d'actuació de les entitats sense ànim de lucre.

Existeix una classificació de la tipologia de les entitats com a entitats de dimensió gran, mitjana o reduïda, atès l'actiu, el volum anual d'ingressos ordinaris i el nombre de treballadors, que les obliga a portar uns comptes amb model normal, abreujat o simplificat.

Les associacions catalanes, regulades per Llei 4/2008 (tercer llibre del Codi civil de Catalunya, relatiu a les persones jurídiques) i obligades per la Llei orgànica 1/2002, de 22 de març, reguladora del dret d'associació (art. 14), han de portar una comptabilitat que permeti obtenir la imatge fidel del patrimoni, del resultat i de la situació financera de l'entitat, així com les activitats realitzades, efectuar un inventari dels seus béns i recollir en un llibre les actes de les reunions dels seus òrgans de govern i representació. Igualment han de portar la seva comptabilitat d'acord amb les normes específiques que els siguin aplicables.

Com a concepte primari, la comptabilitat és una activitat destinada a subministrar informació quantificada de naturalesa econòmica i financera sobre persones físiques i jurídiques per a la presa de decisions de manera racional.

Les subvencions constitueixen un element dels ingressos, com les vendes, quotes socials, prestacions de serveis, etc., dins dels ingressos d'explotació, juntament amb els que provinguin de l'activitat normal de l'associació. També apareixeran reflectides dins del **patrimoni net**, que és la part residual dels actius, un cop restats els passius.

Com afirma Luis Carlos Sánchez a "La contabilización de subvenciones para proyectos de ejecución plurianual" (*Revista Española de Control Externo*, vol. 13, n. 37, 2011, pàg. 79-98), les subvencions són **reconegudes com a ingressos per part del beneficiari a partir de l'existència d'un acord individualitzat de concessió al seu favor i del compliment de les condicions associades al seu gaudiment i que no existeixen dubtes raonables sobre la seva percepció.**

Les subvencions rebudes, de forma general, han de ser comptabilitzades com a ingressos directament imputats al patrimoni net.

En principi, el tractament comptable semblaria molt senzill, si la concessió es fa a partir d'una activitat ja feta: realització de l'activitat objecte de la subvenció, verificació d'aquesta i, amb tot això complert, concessió i pagament.

Però la casuística de l'ordre en què es poden produir aquestes operacions planteja certs dubtes, en alguns supòsits. A vegades la concessió comporta, *a posteriori* de l'acte concessional, la realització d'activitats subjectes a una aportació documental (compte justificatiu) i a la certificació per part de l'ens concedent del compliment correcte. Molt més dificultoses poden ser les concessions *ex ante* o amb bestretes parcials.

Com indica l'ICAC (Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes), a la consulta BOIAY n. 117/2019 sobre el tractament comptable aplicable a les subvencions rebudes amb la despesa no realitzada que en condiciona el cobrament, el registre al llibre diari s'ha de fer en el moment que es produeixi l'acord de concessió de la subvenció, amb independència del moment del cobrament, sempre que el dret de l'empresa enfront de l'Administració pública compleixi els criteris de reconeixement d'actius del marc conceptual de la comptabilitat (primera part del Pla general de comptabilitat -Reial decret 1514/2007-): “Els actius s'han de reconèixer en el balanç quan sigui probable l'obtenció a partir d'aquests de beneficis o rendiments econòmics per a l'empresa en el futur, i sempre que es puguin valorar amb fiabilitat. El reconeixement comptable d'un actiu implica també el reconeixement simultani d'un passiu, la disminució d'un altre actiu o el reconeixement d'un ingrés o altres increments en el patrimoni net.”

L'assentament comptable a realitzar dependrà de si la subvenció és no reintegrable o reintegrable. L'ICAC considera que és no reintegrable amb proporció a la despesa executada en la data de formulació dels comptes anuals, respecte a la despesa total finançada amb la subvenció, comptabilitzant un ingrés sempre que no existeixin dubtes raonables que es conclourà en els termes fixats en les condicions. La resta de la subvenció s'ha de considerar reintegrable i figurar com un passiu en el compte 522, “Deutes a curt termini transformables en subvencions, donacions i llegats”.

Per tant, en casos on no s'ha executat cap despesa s'ha de qualificar com una subvenció reintegrable, i ha de figurar en el passiu del balanç.

Si el receptor de la subvenció, amb una prudent seguretat pot considerar que es compliran les condicions associades a aquesta, es registra un ingrés al patrimoni net.

L'ICAC rep moltes consultes sobre aquesta matèria. Sobre la norma de valoració n. 18, al BOICAC n. 75 (setembre de 2008), ja es va precisar una mica més el principi enunciat al paràgraf anterior: “[...] es considera no reintegrable [la subvenció] quan existeixi un acord individualitzat de concessió de la subvenció, donació o llegat a favor de l'empresa, s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió i no existeixin dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció.” A aquest respecte, l'ICAC planteja i respon dues consultes:

Primera. Sobre quan es considera que concorre el requisit que “s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió”, quan la subvenció està sotmesa a l'exigència de manteniment d'una situació al llarg d'un període de temps (complir en el temps determinades ràtios financeres,

manteniment d'ocupació o de la inversió subvencionada).

Resposta: La norma de registre i valoració 18 del Pla general de comptabilitat aprovat per Reial decret 1514/2007, disposa que per considerar una subvenció no reintegrable (i, per tant, que es comptabilitzi com a ingrés de patrimoni net) és necessari que:

- Hi hagi un acord individualitzat de concessió a favor de l'empresa.
- S'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió.
- No hi hagi dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció.

En la normativa anterior (Pla general de comptabilitat de 1990), el segon requisit s'enunciava en termes més laxos (“que ja s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió o, si s'escau, no hi hagi dubtes raonables sobre el seu futur compliment”).

En relació amb la interpretació del citat requisit en casos com els plantejats en la consulta, cal assenyalar que en les subvencions que, addicionalment a la realització d'una actuació concreta, exigeixen com a condició el manteniment d'un determinat comportament per part de l'empresa beneficiària durant un nombre d'anys (p. ex., mantenir un actiu o l'ocupació creada durant un nombre determinat d'anys o no tancar l'empresa en un període), es considera que, sempre que l'empresa hagi realitzat l'actuació concreta exigida en les condicions de la concessió (p. ex., l'adquisició de l'actiu o la creació d'un determinat nombre de llocs de treball), en relació amb les condicions de manteniment futur, es poden presumir complertes quan en la data de formulació dels comptes anuals s'estigui duent a terme el comportament exigít com a condició i no hi hagi dubtes raonables que l'empresa no alterarà el citat comportament en el període exigít.

Segona. Tractament d'una subvenció que compleix els requisits per ser considerada no reintegrable en un moment posterior al de la meritació de les despeses que finança o al de l'adquisició de l'actiu que finança.

Resposta: La norma de registre i valoració 18, apartat 1.3, en relació amb els criteris d'imputació a resultats, estableix que el reconeixement en el compte de pèrdues i guanys d'una subvenció, donació o llegat que es concedeix per finançar despeses específiques, s'ha d'imputar en el mateix exercici en què es reportin les despeses que estan finançant. Si la subvenció, donació o llegat s'ha concedit per finançar un actiu immobilitzat, s'ha d'imputar en el compte de pèrdues i guanys a proporció de la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per als citats elements o, si s'escau, quan se'n produeixi l'alienació, la correcció valorativa per deterioració o la baixa en balanç.

Atès que no es poden reconèixer ingressos per una subvenció fins que aquesta obtingui el caràcter de no reintegrable, en un cas com el referit en la consulta (subvenció que compleix els requisits per ser no reintegrable en un moment posterior al de meritació de les despeses que finança o de l'amortització dels actius que finança), cal assenyalar que:

- 1. En la mesura que la subvenció finansi despeses específiques ja reportades o la totalitat del valor original d'un actiu, de manera que s'hagin imputat despeses (en el seu cas, dotacions a l'amortització) associades a la subvenció en un exercici anterior al període en què la subvenció sigui recognoscible com a ingrés de patrimoni net, l'import de la subvenció corresponent a les citades despeses s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en el moment en què es compleixin les condicions per registrar-la.
- 2. Si la subvenció finança part d'un actiu, i en el moment del registre de la subvenció com a ingrés de patrimoni net el valor comptable de l'actiu fos superior a l'import concedit, s'ha d'aplicar el criteri

general d'imputar en el compte de pèrdues i guanys la citada subvenció, donació o llegat, en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per a l'actiu finançat, des del moment del registre, és a dir, prospectivament. En aquest cas no és procedent fer imputacions en funció de l'amortització d'anys previs, en tant que la subvenció, donació o llegat s'ha hagut de registrar com un ingrés en un moment posterior d'acord amb els criteris comptables (en conseqüència, no es tracta d'un error ni d'un canvi de criteri comptable), i admet ser correlacionada amb la imputació al compte de pèrdues i guanys del valor comptable de l'actiu a partir del moment que, d'acord amb la norma de registre i valoració 18 del Pla general de comptabilitat, sigui procedent registrar-la com a ingrés de patrimoni net.

Com ja hem assenyalat, es poden generar moltes situacions en funció de les diverses tramitacions del procediment subvencionador, i semblaria lògic recomanar-ne el registre comptable amb la màxima prudència i sempre ajustat a les condicions descrites al document de concessió (resolució, conveni, etc.).



Ignasi Olivera Nàter

Formador de l'EAPC des de 1999. Llicenciat en Dret. Advocat.