

# *Las subvenciones de explotación en las empresas públicas*

*Juan Vicente Martínez Zaragoza*

*Auditor de la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana*

Entre las fuentes de financiación de las empresas públicas suelen destacar por su importancia las subvenciones de explotación que anualmente les conceden sus respectivas Administraciones Públicas, propietarias o titulares de dichas empresas. En los últimos ejercicios ha tenido cierta relevancia un debate sobre de si estas subvenciones deben contabilizarse como ingresos del ejercicio o como aportaciones de socios para compensación de pérdidas. Esta problemática se ha generado como consecuencia de las recientes y en algunos casos diferentes interpretaciones que los auditores, tanto instituciones públicas como empresas privadas, están realizando sobre las disposiciones contables aplicables que se plasman en los informes de auditoría correspondientes.

**S**i bien es cierto que la contabilización de este tipo de subvenciones con uno u otro criterio, es decir, como ingresos de explotación o como aportaciones para compensar pérdidas, no tiene efecto en el patrimonio de las empresas ya que no se altera el importe total de los fondos propios, es importante, tanto para los administradores de las empresas como para los auditores, analizar detenidamente todos los aspectos de la cuestión. Y esto por la necesidad de aplicar correctamente la normativa contable en orden a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, así como por los efectos que se pueden deducir de las lecturas o análisis de estados financieros en los que la cuenta de pérdidas y ganancias incluye entre sus ingresos can-

***Las empresas públicas están sujetas en su contabilidad y formulación de cuentas al Plan General de Contabilidad***

También es lógico el razonamiento de que la inclusión de las subvenciones como ingresos cubre en realidad el déficit de explotación, ya que generalmente las empresas públicas son deficitarias en este sentido, y es por esta razón que frecuentemente se puedan presentar argumentos para concluir que las subvenciones son de uno o de otro tipo, y ambos argumentos parecer perfectamente válidos.

- ◆ Las **sociedades mercantiles** en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración (del Estado, Autonómica o Local), de sus organismos autónomos y demás entidades de derecho público.
- ◆ Las **entidades de derecho público**, con personalidad jurídica propia, que por ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado.

***Configuración de las empresas públicas***

Tienen la consideración de empresas públicas (sociedades estatales según la Ley General Presupuestaria) las siguientes entidades:

***Normas de contabilización***

Las empresas públicas están sujetas en su contabilidad y formulación de cuentas al Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por

tidades en concepto de subvenciones de explotación, de otros estados financieros en los que dichas fuentes de financiación no se reflejan como ingresos, sino como aportaciones de socios para compensación de pérdidas.



Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Es preciso no olvidar que, aunque en el texto del PGC o de otra normativa aplicable se haga referencia, como es lógico, a las sociedades mercantiles, los mismos criterios y normas han de extenderse a las entidades de derecho público, dado su sometimiento a las mismas.

La definición y métodos de contabilización de las subvenciones de explotación se recogen en la tercera parte del PGC, dedicada a las definiciones y relaciones contables. Así, respecto de la cuenta 740: Subvenciones oficiales a la explotación, indica el PGC lo siguiente:

**740. Subvenciones oficiales a la explotación**

*Las concedidas por las Administraciones Públicas al objeto, por lo general, de asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación. En este último caso se excluirán las realizadas por los socios o empresas del grupo, multi-grupo o asociadas.*

Para la contabilización del último caso que se cita, se contempla el grupo 12: Resultados pendientes de aplicación, y dentro de éste la cuenta 122, cuya definición es la siguiente.

**122. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas**

*Cantidades entregadas por los socios con el objeto de compensar pérdidas de la sociedad, incluyendo, entre otras, las subvenciones entregadas por los socios por este concepto.*

Los criterios del PGC son similares a los que la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas -AECA considera en sus documentos de Principios Contables números 13 y 10, dedicados a los ingresos y a los recursos propios, respectivamente.

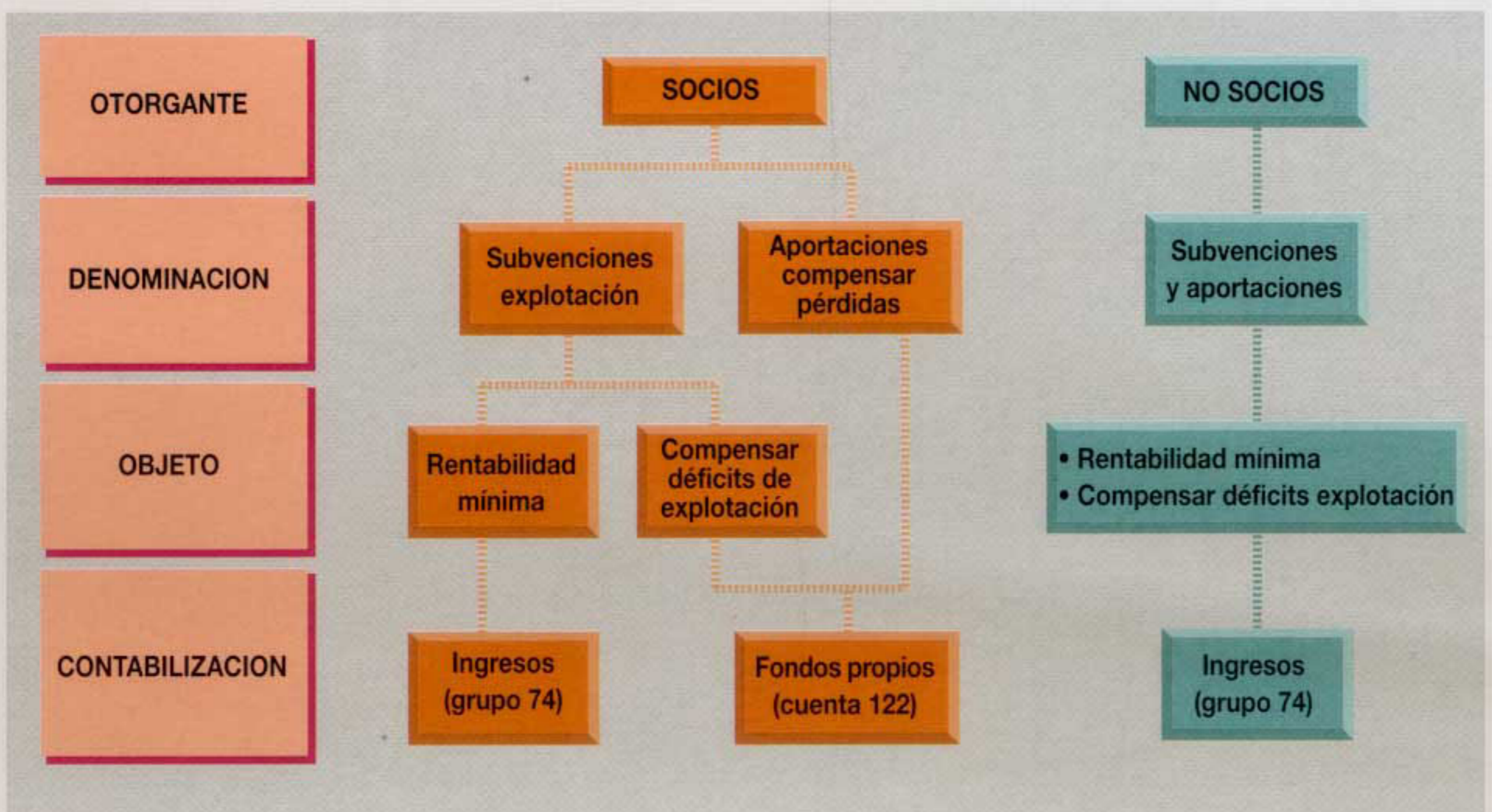
Esquemáticamente, las situaciones que se plantean pueden verse reflejadas en el cuadro que aparece en esta página.

De acuerdo con lo anterior, cuando la financiación proviene de

***El factor “influencia” es determinante en el carácter de las subvenciones y en su forma de contabilización***

los socios de la propia empresa hay que distinguir:

- ❖ Las denominadas *Aportaciones para compensación de pérdidas*, que son cantidades que se entregan específicamente con objeto de compensar los resultados negativos de la empresa. Estos recursos se contabilizan en la cuenta 122.
- ❖ Las denominadas *Subvenciones de explotación*, para las que es



necesario distinguir el objeto con que se otorgan:

- Si se otorgan con el objeto de garantizar una rentabilidad mínima para la empresa, deben ser contabilizadas como ingresos de explotación en la *cuenta 740*.
- Si se otorgan con el objeto de compensar déficits de explotación, tienen el mismo tratamiento contable que las *aportaciones* con dicha finalidad y, por tanto, deben registrarse en la *cuenta 122*.

Con la entrada en vigor del vigente PGC fue cuando se plantearon ciertas confusiones sobre el tratamiento contable de las *subvenciones de explotación* que conceden las Administraciones a sus empresas públicas, fundamentalmente por las siguientes cuestiones:

- ❖ En primer lugar, porque el PGC no delimita o define el concepto *rentabilidad mínima*.
- ❖ Y en segundo lugar, por la interpretación que en la práctica pueda hacerse respecto del objeto específico de dichas subvenciones. Es decir, si se otorgan para garantizar una rentabilidad mínima o para compensar déficits de explotación.

La primera cuestión fue resuelta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando al responder una consulta formulada sobre el tratamiento contable de las subvenciones de explotación (BOI-CAC nº 9 de abril de 1992) efectuó la siguiente matización:

Las subvenciones que se conceden a las sociedades mercantiles para garantizar una *rentabilidad mínima* son aquellas que tienen por

objeto compensar los menores ingresos que se producen por el establecimiento de precios políticos o para fomentar la realización de determinadas actividades específicas que se concretan mediante la suscripción de contratos-programas o sistemas similares, en los que se determinan las *cuantías* y las *causas* de la concesión de estas subvenciones y, por lo tanto, no están establecidas para compensar *pérdidas genéricas*.

## **Aplicación en las empresas públicas**

Analizando la definición antes citada del ICAC se desprende que la *rentabilidad mínima* se garantiza o subvenciona por los propietarios cuando ejercen una influencia notable en la generación de ingresos de sus empresas, bien por el establecimiento de precios políticos o bien por el fomento de actividades específicas. En estos casos, cuando se trata de empresas públicas, puede decirse que la Administración actúa más como Administración que como socio de la empresa.

Por el contrario, cuando no se produce esta influencia, los propietarios pueden acordar un saneamiento de sus empresas mediante aportaciones para compensar pérdidas genéricas o déficits de explotación. En estos casos, cuando se trata de empresas públicas, puede decirse que la Administración actúa más como socio que como Administración.

El factor *influencia* es determinante en el carácter de las subvenciones y por tanto en su forma de contabilización, de tal modo que cuando se ejerce una influencia significativa en las actividades, las sub-

venciones deben ser consideradas como ingresos del ejercicio. Este parece ser el criterio que considera el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) aprobado por Orden de 6 de mayo de 1994 del Ministerio de Economía y Hacienda, aplicable a otros entes distintos de las empresas públicas pero sobre los que la Administración somete a una influencia significativa o absoluta. Según las normas del PGCP, las subvenciones corrientes se registran en todos los casos como ingresos del ejercicio (*cuenta 751*), tanto las subvenciones de explotación concedidas a la entidad con la finalidad de influir en los precios o permitir una remuneración suficiente de los factores de producción, como las subvenciones para compensar resultados negativos de explotación producidos durante el ejercicio.

Para llevar a cabo un adecuado análisis sobre el tratamiento contable aplicable, será preciso no excluir del mismo factores tan relevantes como:

- ❖ Las características que rigen la existencia y actividad de las empresas públicas
- ❖ La voluntad de las Administraciones al conceder las subvenciones
- ❖ Los requisitos formales establecidos

## **Características de las empresas públicas**

Las empresas públicas se crean para realizar actividades que, por lo general, se corresponden con objetivos de carácter social que no acomete el sector privado. En los documentos de constitución de las empresas públicas suele ser común la consideración de las subvenciones oficiales como recursos de las

mismas, dado que por el desarrollo de sus actividades no es previsible la generación de ingresos propios que garanticen su existencia y continuidad. En principio, parece razonable que para aquellas empresas en las que las subvenciones corrientes de su Administración se constituyan en un componente fundamental de los recursos necesarios para cumplir sus objetos sociales o llevar a cabo las actividades que de ellos se derivan, dichas subvenciones figuren entre los ingresos del ejercicio. No obstante, tendrán lugar situaciones en las que el objeto de las subvenciones sea claramente la financiación de los déficits de explotación:

- \* Cuando la Administración-propietaria manifieste explícitamente dicha voluntad.
- \* Las subvenciones para empresas públicas que, teniendo configuración de sociedad mercantil, desarrollan actividades en competencia con el sector privado.

En el análisis del tratamiento contable de las subvenciones será preciso estudiar las características que rigen la existencia y actividad de las empresas públicas, las cuales, generalmente, podrán ser diferenciadas en tres grupos:

- X Empresas para las que lógicamente y normalmente las subvenciones sean ingresos necesarios no sólo para financiar su actividad, entendida ya desde un nivel general, sino para su propia operatividad. (Ejemplo: una entidad creada con la finalidad de llevar a cabo estudios y actuaciones necesarias para promocionar el desarrollo o implantación de energías alternativas).
- X Empresas para las que lógicamente las subvenciones tendrán por objeto financiar pérdidas o

déficits de explotación. (Ejemplo: una sociedad que explota establecimientos de venta de artículos de consumo).

- X Aquellos tipos de empresas para las que sea necesario realizar estudios puntuales y más detallados. (Ejemplo: las televisiones autonómicas, en las que no parece muy conveniente excluir del análisis la posible existencia de un efecto sobre los ingresos propios por factores inherentes al servicio público, como determinada programación, uso de la lengua autóctona, nivel de publicidad, etc.).

### **La voluntad de la Administración al conceder las subvenciones**

El objeto con el que la Administración concede las subvenciones constará en las leyes anuales de presupuestos (o documentación relacionada) o en los oportunos acuerdos de concesión cuando ésta se produce en otro momento.

Con carácter general para todas las administraciones, las empresas públicas están obligadas a preparar anualmente un Programa de Actuación, Inversiones y Financiación (PAIF), documento que sirve de base para elaborar los presupuestos anuales de la Administración. Por medio del PAIF se estudian, entre otros asuntos, los objetivos y líneas de actuación de las empresas, así como las subvenciones que será necesario recibir de la Administración, debiéndose consignar el importe de las mismas en los documentos que recogen las previsiones de balance y de pérdidas y ganancias. En lo que se refiere a las subvenciones de explotación, hay considerar dicho importe en el balance (*grupo 12*) o en la cuenta de pérdi-



das y ganancias (*grupo 74*), según donde adecuadamente corresponda.

Lógicamente, en esta primera fase es responsabilidad de los administradores de las empresas efectuar una adecuada clasificación de las subvenciones, pero posteriormente esta responsabilidad se extiende también al Departamento de Hacienda ya que su función es examinar el PAIF para elaborar el anteproyecto de presupuestos. Estas fases de elaboración del anteproyecto de presupuestos son muy importantes porque una vez aprobada la Ley de Presupuestos, el objeto de las subvenciones de explotación (la voluntad para su concesión) podrá asimilarse al que corresponde para la cuenta contable en la que figura consignado su importe. Tam-



***Las subvenciones de explotación sirven para compensar los menores ingresos que se producen por el establecimiento de precios políticos y para fomentar actividades específicas***

bién hay que tener en cuenta que, de acuerdo con la normativa vigente, tienen carácter reintegrable las subvenciones oficiales que no se apliquen a la finalidad prevista, por lo que si no se observase esta correspondencia, la Administración podría considerar que las subvenciones no se han aplicado de acuerdo con su voluntad y, por tanto, que tienen el carácter de reintegrables, con el consiguiente impacto en las cuentas anuales de la empresa beneficiaria.

Existe la responsabilidad de la adecuada preparación del PAIF, como también existe la obligación de aplicarlo en los términos con que haya sido aprobado. En este punto no deben admitirse cambios de criterios no justificados. En primer lugar por parte de los administrado-

res de las empresas, responsables de la elaboración del PAIF, en el que se estudian las subvenciones, y de la formulación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente, en las que figuran contabilizadas dichas subvenciones. Y en segundo lugar por parte del Departamento de Hacienda, responsable también tanto del PAIF como, por medio de la Intervención General, del control económico-financiero de las empresas públicas y de la elaboración y rendición de la Cuenta General.

Considerar un determinado tratamiento de las subvenciones en el PAIF y contabilizarlas posteriormente con otro criterio en las cuentas anuales puede inducir a interpretar que ha habido un incumplimiento de la finalidad aprobada para las subvenciones y, por tanto, de su calificación de reintegrables tal como se ha indicado anteriormente.

### ***Los requisitos formales establecidos***

Se entiende por subvenciones de explotación, cuya finalidad es garantizar una rentabilidad mínima, aquellas que tienen por objeto compensar los menores ingresos que se producen por las siguientes circunstancias:

- ✱ Por el establecimiento de precios políticos.
- ✱ Para fomentar la realización de actividades específicas, siempre que se cumplan estas condiciones:
  - Que se concreten mediante la suscripción de contratos-programa o sistemas similares
  - Que se determinen las cuantías y las causas de concesión de las subvenciones

***Es necesario que las empresas públicas tengan en cuenta con que la Administración les concede las subvenciones para reflejarlas adecuadamente en las cuentas anuales***

- Que no se establezcan para compensar pérdidas genéricas

Se introduce en el análisis un cierto riesgo por cuanto la valoración de dichas condiciones se efectuará, en muchos casos, de acuerdo con criterios subjetivos, y en consecuencia podrán ser discutibles. Los aspectos más delicados de esta valoración son:

- \* El nivel de desagregación de actividades y objetivos a partir del cual se considera que son específicos o genéricos.
- \* La propia denominación del documento en que se determinen las causas y cuantías de las subvenciones. No debe ser correcto interpretar inmediatamente que la subvención tiene por finalidad garantizar una rentabilidad mínima en base a que el documento de concesión lleve por título *contrato-programa*, *convenio de colaboración* o denominaciones parecidas, ya que pueden darse casos en los que la denominación de dichos

documentos sea una cuestión meramente formal y resulten inconcretos o insuficientes en cuanto a su contenido.

La evaluación del grado de desagregación con el que figuren los objetivos y actividades, en el PAIF o documento correspondiente, será un aspecto subjetivo del análisis, y por ello se hace necesario que este punto deba razonarse con adecuado y suficiente fundamento y, además, de forma consistente en relación con ejercicios anteriores siempre que las circunstancias más significativas no se hayan modificado de forma sustantiva.

En principio, no tienen por qué suscitarse dudas para el tratamiento contable de subvenciones que en el PAIF figuren consignadas en la *cuenta 122*, sea cual sea el grado de desagregación de objetivos que conste en este documento. Ahora bien, si está aprobada su consignación en la *cuenta 740*, cabe interpretar que el proceso de elaboración del Presupuesto ha culminado en que la voluntad de la Administración sea otorgar las subvenciones con el objeto de garantizar una rentabilidad mínima para las empresas.

Ante estos últimos casos, no resulta pertinente condicionar el tratamiento contable de las subvenciones a una escrupulosa (valoración subjetiva) cumplimentación del PAIF en relación con la especificación de objetivos (requisito del ICAC), pues si para no incumplir la Ley de Presupuestos ni perjudicar la imagen fiel de las cuentas anuales se requiere que las subvenciones se registren como ingresos, los gestores responsables, tanto del PAIF como de la posterior formulación y rendición de dichas cuentas anuales, deben mejorar el contenido del Programa. Y si ello no es factible por restricciones del formato normalizado para

este documento, recoger dicha mejora en adendas o documentos complementarios o, en su caso, suscribir contratos-programa, convenios de colaboración o instrumentos similares con el detalle suficiente.

## ***Conclusiones***

- \* En las empresas públicas suele ser significativa la financiación mediante las subvenciones corrientes que habitualmente les conceden sus administraciones.
- \* La normativa contable aplicable diferencia entre subvenciones que se otorgan para garantizar una rentabilidad mínima y subvenciones que se otorgan para compensar déficits de explotación, habiendo especificado el ICAC ciertos criterios que distinguen unas de otras. En la práctica, sin embargo, esta clasificación puede no resultar fácil y se realiza mediante interpretaciones con un importante componente subjetivo.
- \* En todo caso, es necesario que las empresas públicas tengan en consideración la voluntad con la que la Administración les concede las subvenciones, analizando dónde y cómo se manifiesta dicha voluntad, para -de acuerdo con ello- reflejarlas adecuadamente en las cuentas anuales. En este punto es importante señalar que son reintegrables las subvenciones que no se apliquen a la finalidad para las que han sido concedidas. ■