

UNIDAD DIDÁCTICA

2

PERIODIFICACIÓN

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

INTRODUCCIÓN

Analizaremos en esta unidad las operaciones de periodificación, que consisten en asignar el gasto o ingreso al periodo en que se devengue, con independencia del momento de su pago o cobro. Concretamente, vamos a diferenciar los siguientes apartados:

- Gastos e ingresos anticipados.
- Gastos e ingresos diferidos.
- Gastos e ingresos imputados al patrimonio neto.
- Variación de existencias.

CONTENIDO

En el apartado 3 del Marco conceptual del PGCPAL, donde se recogen los principios contables, aparece, entre otros, el principio de devengo, según el cual "las transacciones y otros hechos económicos deberán reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos...". De este enunciado se deduce que, obligatoriamente, con carácter previo a proceder a realizar el cálculo del resultado económico de la entidad correspondiente al periodo en cuestión, deberemos delimitar cuáles son los gastos y los ingresos que corresponden a cada ejercicio.

¿En qué consiste la periodificación?

Para ello, dentro de las distintas operaciones de fin de ejercicio, realizaremos la denominada periodificación contable que consiste en asignar el gasto o ingreso al periodo en que se devengue, con independencia del momento de su pago o cobro. Así, los ingresos y gastos que no correspondan al periodo objeto de cálculo quedarán recogidos en cuentas de balance a la espera de ser imputados al resultado del periodo oportuno.

El PGCPAL contempla la periodificación de ingresos y gastos distinguiendo entre:

- Gastos e ingresos anticipados

- Gastos e ingresos diferidos
- Gastos e ingresos imputados al patrimonio neto
- Variación de existencias

- **Gastos e ingresos anticipados**

¿Qué se entiende por gasto anticipado y cómo se contabiliza?

Se consideran **gastos anticipados** aquéllos que hayan sido contabilizados en el ejercicio que se cierra pero que corresponden al ejercicio siguiente. Cuando existan este tipo de gastos, al final de ejercicio necesariamente habrá que realizar un ajuste en las cuentas en las que se haya registrado dicho gasto.

En cuanto a la contabilización de este ajuste diferenciaremos si se trata de un gasto financiero o no financiero:

a) Gastos no financieros.

Al final del ejercicio se dará de baja la parte del gasto que no corresponde a este ejercicio contabilizado en el grupo 6 con cargo a la cuenta 480. "Gastos anticipados".

Importe del gasto a imputar al ejercicio posterior	480	Gastos anticipados a Cuenta de gasto no financiero	6XX	Importe del gasto a imputar al ejercicio posterior
--	-----	--	-----	--

De esta forma, el saldo de la cuenta del grupo 6 reflejará el importe del gasto que corresponde a este ejercicio, quedando en balance, dentro de la cuenta 480, la parte que deberemos imputar al resultado del ejercicio posterior.

Cuando dé comienzo el siguiente ejercicio, una vez realizado el asiento de apertura, procederemos a realizar el asiento contrario al realizado a final del ejercicio anterior, es decir:

Importe del gasto a imputar en este ejercicio	6XX	Cuenta de gasto no financiero a Gastos anticipados	480	Importe del gasto a imputar en este ejercicio
---	-----	--	-----	---

Ejercicio 1.

El 1 de septiembre de n el Ayuntamiento "A" contrata por 1.200,00 € una póliza de seguro anual que cubrirá las salidas que hagan las personas mayores dentro de las actividades organizadas por el Negociado de Tercera Edad del Área de Servicios Sociales, pagando el importe correspondiente ese mismo día.

Se sabe además que todas las operaciones de tesorería se efectúan a través de la cuenta operativa que la entidad tiene abierta en el Banco "W".

SE PIDE contabilizar la operación descrita en los ejercicios n y n+1 teniendo en cuenta únicamente su incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

Debido a que el ejercicio nos pide que tengamos en cuenta exclusivamente la incidencia económico-patrimonial, sólo registraremos las operaciones de reconocimiento de la obligación y extinción de la misma en su caso, no contemplando las operaciones presupuestarias previas como pueden ser la retención del crédito, autorización del gasto, etc.

- Por la contabilización de la contratación de la póliza de seguro anual:

1 de septiembre de n				
1.200,00	625	Primas de seguros		
		a		
		Acreeedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente.		
		Operaciones de gestión	4000	1.200,00
1.200,00	4000	Acreeedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente.		
		Operaciones de gestión		
		a		
		Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	1.200,00

- Por la periodificación del gasto:

31 de diciembre de n				
800,00	480	Gastos anticipados		
		a		
		Primas de seguros	625	800,00

- A principios del ejercicio n+1, por el importe periodificado en el ejercicio anterior:

1 de enero de n+1				
800,00	625	Primas de seguros		
		a		
		Gastos anticipados	480	800,00

b) Gastos financieros.

Pueden existir gastos financieros pagados por la entidad que corresponden al ejercicio siguiente, en cuyo caso la anotación será similar a la comentada para los gastos no financieros usando como contrapartida de la cuenta de gasto la cuenta 567. "Gastos financieros pagados por anticipado".

Importe del gasto a imputar al ejercicio posterior	567	Gastos financieros pagados por anticipado a Gastos financieros	66X	Importe del gasto a imputar al ejercicio posterior
--	-----	--	-----	--

Igualmente, al inicio del ejercicio siguiente, una vez realizado el asiento de apertura, procederemos a realizar el asiento contrario al realizado a final del ejercicio anterior, es decir:

Importe del gasto a imputar en este ejercicio	66X	Gastos financieros a Gastos financieros pagados por anticipado	567	Importe del gasto a imputar en este ejercicio
---	-----	--	-----	---

¿Qué se entiende por ingreso anticipado y cómo se contabiliza?

Respecto a los **ingresos anticipados** son aquéllos que han sido contabilizados en el ejercicio que se cierra pero que corresponden a ejercicios siguientes. Esto implicará que, nuevamente, al final del periodo haya que hacer un ajuste en las cuentas en que se ha registrado dicho ingreso.

En cuanto a la contabilización de este ajuste dependerá si se trata de un ingreso financiero o no financiero:

a) Ingresos no financieros.

El PGCPAL distingue a su vez entre aquéllos cuyo devengo no se producirá en el ejercicio siguiente (largo plazo) y aquéllos que sí lo harán (corto plazo).

a.1) Largo plazo: deberemos dar de baja la parte del ingreso que no corresponde a este ejercicio contabilizado en el grupo 7 con abono a la cuenta 186. "Ingresos anticipados a largo plazo".

Importe del ingreso a imputar a un ejercicio posterior	7XX	Cuenta de ingreso no financiero a Ingresos anticipados a largo plazo	186	Importe del ingreso a imputar a un ejercicio posterior
--	-----	--	-----	--

De esta forma, el saldo de la cuenta del grupo 7 reflejará el importe del ingreso que corresponde a este ejercicio, quedando en balance la parte que deberemos imputar en algún ejercicio posterior.

Cuando, por el transcurso del tiempo, el devengo vaya a producirse a corto plazo, traspasaremos el saldo de la cuenta 186 a través del siguiente asiento:

Importe del ingreso a imputar a corto plazo	186	Ingresos anticipados a largo plazo a Ingresos anticipados a corto plazo	485	Importe del ingreso a imputar a corto plazo
---	-----	---	-----	---

a.2) Corto plazo: al igual que en el caso anterior, deberemos dar de baja la parte del ingreso que no corresponde a este ejercicio contabilizado en el grupo 7 con abono, en esta ocasión, a la cuenta 485. "Ingresos anticipados a corto plazo".

Importe del ingreso a imputar al ejercicio posterior	7XX	Cuenta de ingreso no financiero a Ingresos anticipados a corto plazo	485	Importe del ingreso a imputar al ejercicio posterior
--	-----	--	-----	--

De esta forma, el saldo de la cuenta del grupo 7 reflejará el importe del ingreso que corresponde a este ejercicio, quedando en balance la parte que deberemos imputar en el ejercicio posterior.

Al inicio del ejercicio siguiente, una vez realizado el asiento de apertura, procederemos a realizar el asiento contrario al realizado a final del ejercicio anterior, es decir:

Importe del ingreso a imputar en este ejercicio	485	Ingresos anticipados a Cuenta de ingreso no financiero	7XX	Importe del ingreso a imputar en este ejercicio
---	-----	--	-----	---

b) Ingresos financieros.

En caso de que existan ingresos financieros cobrados por la entidad que corresponden al ejercicio siguiente, la anotación será similar a la comentada para los ingresos no financieros usando como contrapartida de la cuenta de ingreso la cuenta 568. "Ingresos financieros cobrados por anticipado".

Importe del ingreso a imputar al ejercicio posterior	76X	Ingresos financieros a Ingresos financieros cobrados por anticipado	568	Importe del ingreso a imputar al ejercicio posterior
--	-----	---	-----	--

Igualmente, al inicio del ejercicio siguiente, una vez realizado el asiento de apertura, procederemos a realizar el asiento contrario al realizado a final del ejercicio anterior, es decir:

Importe del ingreso a imputar en este ejercicio	568	Ingresos financieros cobrados por anticipado a Ingresos financieros	76X	Importe del ingreso a imputar en este ejercicio
---	-----	---	-----	---

- Gastos e ingresos diferidos

A diferencia del caso anterior, en la entidad también pueden existir gastos e ingresos que correspondan al periodo, pero que al final del ejercicio aún no hayan sido registrados. De ser así, necesariamente deberemos imputar dichos gastos e ingresos al resultado del periodo que se cierra.

¿Qué se entiende por gasto diferido y cómo se contabiliza?

De este modo, entendemos por **gastos diferidos** aquéllos devengados y no vencidos. Su contabilización dependerá si se trata de un gasto financiero o no financiero:

a) Gastos no financieros.

En este caso, al final del ejercicio procederemos a contabilizar el gasto devengado y no vencido mediante un cargo de la cuenta correspondiente del grupo 6 o 2

representativa del gasto en los bienes y servicios correspondientes, con abono a la cuenta 413. "Acreedores por operaciones devengadas"¹, que recogerá la obligación derivada de dicho gasto.

Importe del gasto devengado y no vencido	6XX 2XX	Cuenta de gasto no financiero Cuenta de activo no corriente a Acreedores por operaciones devengadas	413	Importe del gasto devengado y no vencido
--	------------	--	-----	--

Cuando se produzca el reconocimiento formal de la obligación, llevaremos a cabo la siguiente anotación:

Importe del crédito	413	Acreedores por operaciones devengadas a Acreedores presupuestarios	40X	Importe del crédito
---------------------	-----	--	-----	---------------------

Ejercicio 2.

El 1 de febrero de n+1 el Ayuntamiento "B" recibe y paga la factura bimensual de electricidad correspondiente a los meses de diciembre del ejercicio n y enero del ejercicio n+1. El importe total del recibo a pagar asciende a 2.000,00 € de los cuales la mitad corresponden a diciembre del ejercicio anterior.

Todas las operaciones de tesorería se efectúan a través de la cuenta operativa que la entidad tiene abierta en el Banco "W".

SE PIDE contabilizar la operación descrita en los ejercicios n y n+1 teniendo en cuenta únicamente su incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

- Por el devengo del gasto anticipado correspondiente al ejercicio n:

31 de diciembre de n				
1.000,00	628	Suministros a Acreedores por operaciones devengadas	413	1.000,00

¹ La cuenta 413 se debe utilizar con carácter trimestral en el PGCPAL, manteniéndose anual en el Plan de Cuentas Local simplificado. Por su parte, la utilización de sus divisionarias (4130 y 4131) tiene carácter opcional para las entidades contables.

- Por el reconocimiento formal de la obligación y su pago:

1 de febrero de n+1				
1.000,00	628	Suministros		
1.000,00	413	Acreeedores por operaciones devengadas		
		a		
		Acreeedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente.		
		Operaciones de gestión	4000	2.000,00
2.000,00	4000	Acreeedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente.		
		Operaciones de gestión		
		a		
		Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.000,00

b) Gastos financieros.

Los intereses de deudas devengados y no vencidos se contabilizarán, a final del ejercicio, mediante un cargo en la cuenta correspondiente del subgrupo 66. "Gastos financieros" con abono a las cuentas que procedan de los subgrupos 15. "Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo", 16. "Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas", 17. "Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos", 50. "Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo", 51. "Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas" o 52. "Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos", según proceda.

Para un desarrollo pormenorizado de esta problemática remitimos al lector al capítulo 4 del módulo 3 sobre Pasivos financieros y provisiones.

¿Qué se entiende por ingreso diferido y cómo se contabiliza?

Respecto a los **ingresos diferidos**, al igual que en el caso de los gastos, son aquéllos devengados y no vencidos. Asimismo, su contabilización dependerá si se trata de un ingreso financiero o no financiero:

a) Ingresos no financieros.

En este caso, al final del ejercicio deberemos contabilizar el ingreso devengado y no vencido mediante un abono de la cuenta correspondiente del grupo 7 o 9

representativa del ingreso con cargo a la cuenta 441. "Deudores por ingresos devengados", que recogerá el crédito derivado de dicho ingreso que no figure recogido en otras cuentas del plan.

Importe del ingreso devengado y no vencido	441	Deudores por ingresos devengados a Cuenta de ingreso no financiero Cuenta de ingreso imputado al patrimonio neto	7XX 9XX	Importe del ingreso devengado y no vencido
--	-----	---	------------	--

En el momento en que se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho realizaremos la siguiente anotación:

Importe del crédito	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente a Deudores por ingresos devengados	441	Importe del crédito
---------------------	------	---	-----	---------------------

También la cuenta 446 "Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar", cuyo funcionamiento ya analizamos en el capítulo 8, recoge ingresos no financieros de este tipo.

b) Ingresos financieros.

Los intereses procedentes de inversiones financieras devengados y no vencidos se contabilizarán, a final del ejercicio, mediante un abono en la cuenta correspondiente del subgrupo 76. "Ingresos financieros" con cargo a las cuentas que procedan de los subgrupos 25. "Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas", 26. "Otras inversiones financieras a largo plazo", 53. "Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas" o 54. "Otras inversiones financieras a corto plazo", según proceda.

Para un desarrollo pormenorizado de esta problemática remitimos al lector al capítulo 2 del módulo 3 sobre Activos financieros.

- Gastos e ingresos imputados al patrimonio neto

El actual Plan contable (modelo normal) contempla la posibilidad de que determinados gastos e ingresos no reviertan directamente en el resultado económico

patrimonial de la entidad, sino que se imputen al patrimonio neto a través de las cuentas correspondientes de los grupos 8 “Gastos imputados al patrimonio neto” y 9 “Ingresos imputados al patrimonio neto”, no siendo así en el modelo simplificado donde estos grupos no se han desarrollado.

¿Qué operaciones deberemos llevar a cabo al final del ejercicio relacionadas con los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto?

En definitiva, aquellos **gastos** que se contabilicen mediante cuentas del grupo 8 supondrán una disminución en el patrimonio de la entidad y, al final del ejercicio habrá que abonarlas con cargo a la cuenta correspondiente del subgrupo 13. “Subvenciones y ajustes por cambios de valor”.

Importe del gasto imputado a patrimonio neto	13X	Subvenciones y ajustes por cambio de valor a Gastos imputados al patrimonio neto	8XX	Importe del gasto imputado a patrimonio neto
--	-----	--	-----	--

Además, en el caso de que proceda imputar al resultado del ejercicio parte de ese saldo acumulado en el patrimonio neto, realizaríamos las siguientes anotaciones:

Importe del gasto imputado a resultado del ejercicio	6XX	Gastos del ejercicio a Ingresos imputados al patrimonio neto	9XX	Importe del gasto imputado a resultado del ejercicio
Importe del gasto imputado a resultado del ejercicio	9XX	Ingresos imputados al patrimonio neto a Subvenciones y ajustes por cambio de valor	13X	Importe del gasto imputado a resultado del ejercicio

Por su lado, aquellos **ingresos** que se hayan contabilizado mediante cuentas del grupo 9 supondrán un incremento en el patrimonio de la entidad y, al final del ejercicio habrá que cargarlas con abono a la cuenta correspondiente del subgrupo 13. “Subvenciones y ajustes por cambios de valor”.

Importe del ingreso imputado a patrimonio neto	9XX	Ingresos imputados al patrimonio neto a Subvenciones y ajustes por cambio de valor	13X	Importe del ingreso imputado a patrimonio neto
--	-----	--	-----	--

Asimismo, en el caso de que proceda imputar al resultado del ejercicio parte de ese saldo acumulado en el patrimonio neto, realizaríamos las siguientes anotaciones:

Importe del ingreso imputado a resultado del ejercicio	8XX	Gastos imputados al patrimonio neto a Ingresos del ejercicio	7XX	Importe del ingreso imputado a resultado del ejercicio
Importe del ingreso imputado a resultado del ejercicio	13X	Subvenciones y ajustes por cambio de valor a Gastos imputados al patrimonio neto	8XX	Importe del ingreso imputado a resultado del ejercicio

- **Variación de existencias**

¿Es necesario realizar algún ajuste al final del ejercicio respecto al consumo de existencias realizado durante el mismo?

Otra de las operaciones que deberemos realizar al final de ejercicio es la denominada “regularización de las existencias” que consiste en llevar a cabo determinados ajustes para imputar al resultado del periodo el gasto que realmente corresponde al mismo y que no es otro que el equivalente al consumo de existencias que se haya realizado. Dicho importe puede calcularse de la siguiente forma:

$$\text{Consumo (gasto correspondiente al periodo)} = \text{Compras} + \text{Existencias iniciales} - \text{Existencias finales}$$

Una vez realizado este ajuste, conseguiremos no solo llevar al resultado del periodo el gasto que realmente le corresponde al mismo, es decir, el consumo, sino también que el saldo de las cuentas representativas de las existencias de la entidad sea real y recoja el valor de las mismas al final del periodo (existencias finales).

De esta forma, al final del ejercicio procederemos a registrar las variaciones que hayan experimentado las existencias registradas en las cuentas del grupo 3. “Existencias y otros activos en estado de venta”.

¿En qué cuentas pueden recogerse las variaciones de existencias que se produzcan durante el ejercicio y cómo funcionan las mismas?

En concreto, las cuentas representativas de la variación de existencias aparecen recogidas tanto en el subgrupo 61. "Variación de existencias" como 71. "Variación de existencias" del PGCPAL, en concreto son:

- 610. "Variación de existencias de mercaderías"
- 611. "Variación de existencias de materias primas"
- 612. "Variación de existencias de otros aprovisionamientos"
- 710. "Variación de existencias de producción en curso"
- 711. "Variación de existencias de productos semiterminados"
- 712. "Variación de existencias de productos terminados"
- 713. "Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados"
- 717. "Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades"

Todas estas cuentas tienen un funcionamiento similar, cargándose al final de ejercicio por el importe de las existencias iniciales con abono a la cuenta correspondiente del grupo 3 y abonándose por el importe de las existencias finales con cargo a la cuenta correspondiente del grupo 3.

Importe de las existencias iniciales	61X 71X	Variación de existencias Variación de existencias a	Existencias	3XX	Importe de las existencias iniciales
Importe de las existencias finales	3XX	Existencias a	Variación de existencias Variación de existencias	61X 71X	Importe de las existencias finales

Una vez realizados estos asientos, el saldo de las cuentas de los subgrupos 61 y 71 se llevará a resultados del ejercicio mediante un cargo o un abono, según su signo.

RESUMEN

En esta unidad hemos profundizado en aquellas operaciones de fin de ejercicio mediante las que, siguiendo el principio de devengo, se asigna el gasto o ingreso al periodo en que se devenga, con independencia del momento de su pago o cobro. Así, los ingresos y gastos que no corresponden al periodo objeto de cálculo quedan recogidos en cuentas de balance a la espera de ser imputados al resultado del periodo oportuno. En concreto hemos diferenciado los siguientes apartados:

- Gastos e ingresos anticipados: aquéllos que han sido contabilizados en el ejercicio que se cierra pero que corresponden al ejercicio siguiente.
- Gastos e ingresos diferidos: aquéllos devengados y no vencidos.
- Gastos e ingresos imputados al patrimonio neto: aquéllos que no revierten directamente en el resultado económico patrimonial de la entidad sino que se imputan al patrimonio neto a través de las cuentas correspondientes de los grupos 8 y 9.
- Variación de existencias: la regularización de existencias consiste en llevar a cabo determinados ajustes para imputar al resultado del periodo el gasto que realmente corresponde al mismo y que no es otro que el equivalente al consumo de existencias que se haya realizado.