

UNIDAD DIDÁCTICA

3

ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

JORGE CARRASCO ZAFRA

INTRODUCCIÓN

En esta unidad didáctica se analiza la definición de los diferentes elementos de las cuentas anuales, con el objetivo de que el alumno se familiarice con la misma y comprenda las características que debe reunir un determinado elemento para ser calificado como activo, pasivo, patrimonio neto, gasto, ingreso, gasto presupuestario, ingreso presupuestario, cobro o pago.

CONTENIDO

Otra novedad significativa en el PGCPAL 2013 es la definición de los elementos de las cuentas anuales que se presenta en el apartado 4 del marco conceptual.

Elementos de las cuentas anuales relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad.

En primer lugar, se identifican y definen los elementos de las cuentas anuales relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad, que se registran en el balance: activos, pasivos y patrimonio neto.

¿Qué se entiende por activo?

Los **activos** se definen como "bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. También serán calificados como activos aquellos que sean

necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos”.

En la anterior definición hay que resaltar varios aspectos:

Por una parte, se especifica que los activos son elementos patrimoniales “controlados económicamente por la entidad”, por lo que no es necesario que sean de su propiedad. A estos efectos, el término control implica que la entidad podrá utilizar el activo para la consecución de sus objetivos, la prestación de servicios y/o la obtención de rendimientos. Así pues, una maquinaria recibida de otra entidad pública en cesión para su utilización en la prestación de servicios, será considerada como activo por la entidad beneficiaria aunque su titularidad legal corresponda a la entidad aportante.

Por otra parte, se incide en el hecho de que los activos sean “resultantes de sucesos pasados”. Así pues, las expectativas de hechos o transacciones sin confirmar no darán lugar a activos.

Por último, en la definición de activos se destaca la circunstancia de que debe ser probable que de estos elementos “la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicios”, es decir, se requiere que tengan capacidad potencial para contribuir a incrementar o mantener la actividad en forma de prestación de servicios a los usuarios, o bien a la expectativa de obtener flujos de efectivo para la entidad.

A este respecto, se distingue entre:

- **Los activos portadores de "rendimientos económicos futuros"**, es decir, aquellos que se poseen con el fin de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes o prestación de servicios con los mismos.

Tal como señala el Plan, se entiende que un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma consistente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. Por tanto, la posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad

pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

- **Los activos portadores de "potencial de servicio"** son aquellos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

De acuerdo con lo anterior, un edificio propiedad de la entidad, que está alquilado a otro ente, sería un activo portador de rendimiento económico futuro. Sin embargo, un edificio que se utiliza para prestar un servicio público, sin cobrar un precio por ello, sería un activo portador de potencial de servicio. Igualmente, un derecho de cobro frente a un contribuyente también sería un activo, dado que se convertirá en un flujo monetario en el futuro. Por el contrario, un ordenador con una avería importante, que hace imposible su uso, no se consideraría un activo porque no tiene capacidad para generar beneficios o potencial de servicio en el futuro.

Una de las consecuencias de esta definición de los activos, es la desaparición de los denominados "activos ficticios", dado que no reúnen los requisitos de activo establecidos en el actual PGCPAL.

¿Qué se entiende por pasivo?

Los **pasivos** son obligaciones actuales, surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

Hay que resaltar que de esta definición de los pasivos como "obligaciones actuales" se deriva la necesidad, con carácter general, de actualizar su valor.

De acuerdo con lo anterior, un préstamo obtenido por una entidad local, que ésta tiene que devolver, es un pasivo, porque es una obligación surgida como consecuencia de un hecho pasado y que su extinción va a implicar una salida de fondos.

Asimismo, se consideran como pasivos las provisiones, en cuanto expresen compromisos adquiridos de realizar pagos futuros, aunque su vencimiento no esté totalmente determinado o su importe deba estimarse. Tal sería el caso de una provisión para hacer frente a responsabilidades procedentes de litigios en curso. Por el contrario, las antiguas provisiones para grandes reparaciones no se consideran pasivo, al no cumplir las condiciones establecidas en la definición.

¿Qué se entiende por patrimonio neto?

El **Patrimonio neto** constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por la entidad o entidades propietarias, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Elementos relacionados con la medida del resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto.

En segundo lugar, en el apartado 4 del marco conceptual, se identifican y definen los elementos relacionados con la medida del resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto, que se reflejan en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto: ingresos y gastos.

¿Qué se entiende por ingresos y gastos?

a) **Los ingresos** se definen como “incrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución

de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales”.

b) **Los gastos** se definen como “decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones, monetarias o no, a la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales”.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en la segunda parte del PGCPAL o en su normativa de desarrollo.

Podemos apreciar que en este nuevo PGCPAL no se identifica los conceptos de ingresos y gastos con los componentes positivos y negativos, respectivamente, de la cuenta del resultado económico patrimonial, como sucedía en el anterior PGCPAL de 2004. Este cambio se justifica por la posible existencia de determinados ingresos y gastos que se imputan directamente al patrimonio neto hasta que se produzca el reconocimiento, baja o deterioro del elemento con el que están relacionados, momento en el que, con carácter general, se imputarán a la cuenta del resultado económico patrimonial. Consecuencia de ello es la incorporación de un nuevo documento en las cuentas anuales denominado “Estado de cambios en el patrimonio neto”, en el que se recogen los referidos ingresos y gastos junto con otras operaciones.

Ejemplos de gastos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio serían los gastos de suministros, de personal, de arrendamientos, etc., correspondientes al ejercicio.

Por su parte, ejemplos de ingresos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio serían los ingresos derivados de impuestos, tasas, precios públicos, arrendamientos, transferencias etc., correspondientes a dicho ejercicio.

Un ejemplo de ingreso imputable a patrimonio neto sería una subvención recibida para financiar la adquisición de un inmovilizado material. Como veremos en un capítulo posterior, esta subvención se registraría en un primer momento, en una cuenta del grupo 9 “Ingresos imputados al patrimonio neto” y, al cierre del ejercicio, se traspasaría a una cuenta del subgrupo 13 “Subvenciones y ajustes por cambio de valor”. Posteriormente, el importe de la misma se imputará al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización del citado elemento, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.

Así pues, un ejemplo de gasto imputable al patrimonio neto sería el importe correspondiente a la amortización del referido inmovilizado, que se registraría en una cuenta del grupo 8 “Gastos imputados al patrimonio neto”, disminuyendo el saldo de la respectiva cuenta del subgrupo 13 “Subvenciones y ajustes por cambio de valor” y, a su vez, se traspasaría a una cuenta del grupo 7 “Ventas e ingresos por naturaleza”. De esta forma, se imputará al resultado del ejercicio el gasto correspondiente a la amortización del inmovilizado de ese periodo – que estará registrado en la oportuna cuenta del grupo 6- y la parte correspondiente del ingreso recibido en su momento por subvención – que se ha trasladado a la oportuna cuenta del grupo 7-. Como comentábamos anteriormente, esta es una problemática cuyo registro contable se explicará en un capítulo posterior, por lo que es normal que resulte complicado entenderla en este momento, pero nos vemos obligados a hacer alusión a ella porque es un ejemplo típico de ingreso y gasto imputable a patrimonio neto.

Elementos relacionados con la ejecución del presupuesto.

En tercer lugar, se identifican y definen los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto, que se reflejan en el estado de liquidación del presupuesto: gastos presupuestarios e ingresos presupuestarios.

¿Qué se entiende por gastos presupuestarios?

Gastos presupuestarios son “aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisición de activos o en la cancelación de pasivos financieros”.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término "gasto", dado que existen gastos presupuestarios que no constituyen un gasto y viceversa.

Veamos distintos casos:

- El reembolso de un préstamo recibido de otra entidad con cargo a créditos del capítulo 9 “Pasivos financieros” del presupuesto de gastos, constituye un gasto presupuestario, al implicar la utilización de crédito presupuestario, pero no un gasto en sentido económico, dado que no supone un decremento en el patrimonio neto de la entidad.
- Por el contrario, la amortización de un inmovilizado material correspondiente al periodo constituye un gasto en sentido económico, al suponer una minoración del patrimonio neto, que se imputa al resultado económico patrimonial, y, sin embargo, no se considera gasto presupuestario del ejercicio al no implicar la utilización de un crédito presupuestario. El gasto presupuestario se realizó, con cargo al capítulo 6 “Inversiones reales” del presupuesto de gastos, cuando se compró dicho inmovilizado
- Por último, un gasto de personal será un gasto presupuestario y también gasto en sentido económico, ya que implica la utilización de crédito presupuestario recogido en el capítulo 1 del presupuesto de gastos de la entidad y, a su vez, supone una disminución del patrimonio neto de la misma.

¿Qué se entiende por ingresos presupuestarios?

Ingresos presupuestarios son “aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos, en la emisión de pasivos financieros, en la disminución de gastos o en el incremento del patrimonio neto”.

Así pues, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término "ingreso", ya que existen ingresos presupuestarios que no constituyen ingreso y viceversa.

Veamos distintos casos:

- La venta de un inmovilizado material constituye un ingreso presupuestario, que se imputará al Capítulo 6 “Enajenación de inversiones reales” del presupuesto de ingresos, puesto que implica recursos para financiar gastos presupuestarios, pero no implicaría un ingreso en sentido económico, dado que no supone un incremento en el patrimonio neto de la entidad.
- Por el contrario, una subvención recibida en especie constituye un ingreso en sentido económico, al implicar un incremento en el patrimonio neto, y, sin embargo, no se considera ingreso presupuestario al no suponer recursos para financiar gastos presupuestarios.
- Por último, un ingreso por arrendamientos será un ingreso presupuestario – recogido en el capítulo 5 “Ingresos patrimoniales” del presupuesto de ingresos - y también ingreso en sentido económico, ya que implica recursos para financiar gastos presupuestarios y, a su vez, supone un aumento del patrimonio neto de la entidad.

Elementos relacionados con movimientos de tesorería.

Por último, se identifican y definen los elementos relacionados con movimientos de tesorería, que tienen su reflejo en el estado de flujos de efectivo: cobros y pagos.

¿Qué se entiende por cobros y pagos?

a) **Los cobros** son flujos de entrada de efectivo y suponen un aumento de la tesorería de la entidad.

b) **Los pagos** son flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

RESUMEN

En esta unidad se han comentado las definiciones de los diferentes elementos de las cuentas anuales, resaltando sus características y los documentos en que se registran.



