

UNIDAD DIDÁCTICA

4

CRITERIOS DE REGISTRO O RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

JORGE CARRASCO ZAFRA

INTRODUCCIÓN

Analizadas las definiciones de los elementos de las cuentas anuales en la unidad didáctica anterior, en ésta nos centraremos en los criterios para el registro o reconocimiento contable de los mismos que, básicamente, vienen impuestos por el cumplimiento de los requisitos de relevancia y fiabilidad.

CONTENIDO

¿Qué se entiende por registro o reconocimiento contable?

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan a la contabilidad los diferentes elementos de las cuentas anuales cuando cumplan las definiciones de los mismos recogidas en el apartado 4 del marco conceptual y los criterios establecidos en el apartado 5 del mismo.

En este sentido, en el PGCPAL se indica que el registro de los hechos económicos deberá realizarse en el oportuno orden cronológico.

¿Cuáles son los criterios para el registro contable de los activos y pasivos?

a) Los activos deben reconocerse en el balance cuando:

- Se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro,
- Y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.

La primera de las dos condiciones supone que los riesgos y ventajas asociados al activo han sido traspasados a la entidad.

El reconocimiento contable de un activo implica asimismo el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo o de un gasto, o el incremento del patrimonio neto.

Pensemos, por ejemplo, en el reconocimiento de un activo por la compra de un mobiliario, con el consiguiente reconocimiento de la obligación de pago; o por una transferencia recibida, con el reconocimiento del ingreso económico correspondiente; o por una permuta de inmovilizado, con la consiguiente baja del elemento entregado; o bien por una subvención recibida en especie, con el simultáneo incremento del patrimonio neto.

Evidentemente, tras el reconocimiento inicial de los activos se deberá reconocer cualquier disminución en los rendimientos económicos o el potencial de servicio esperados de los mismos. Tal disminución puede originarse, entre otras causas, por su deterioro físico, por su desgaste a través del uso, o por su obsolescencia. En estos casos, se procederá a realizar las oportunas correcciones valorativas, disminuyendo el valor del activo en cuestión y registrando un gasto por dicho importe.

b) Se reconocerá un pasivo en el balance cuando:

- Se considere probable que, a su vencimiento, y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio futuros.
- Y siempre que su valor pueda determinarse con fiabilidad.

El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo, o de ingresos o del patrimonio neto.

Pensemos, por ejemplo, en el reconocimiento de una obligación de pago por la compra de un equipo informático, con el consiguiente reconocimiento del activo; o por una reparación en el edificio, con el reconocimiento del gasto económico correspondiente; o por la aprobación de una devolución de ingresos, con la consiguiente disminución de ingresos; o bien por la transformación en deuda de una subvención recibida al incumplir las condiciones requeridas para su percepción, con la simultánea disminución del patrimonio neto.

Cuando se trate de activos y pasivos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, en el PGCPAL se indica que el citado reconocimiento podrá realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. No obstante, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los referidos actos, deberán reconocerse en el balance los activos y pasivos devengados por la entidad hasta dicha fecha.

Un ejemplo de esta circunstancia sería el caso de un ayuntamiento que ha adquirido y recibido en la última semana de diciembre un elemento de transporte, y al final de dicho mes no se ha podido dictar aún el acto administrativo de reconocimiento de la obligación presupuestaria correspondiente. Al no haberse dictado dicho acto administrativo, no es posible registrar a 31 de diciembre el gasto presupuestario derivado de dicha operación con cargo al presupuesto de ese ejercicio. No obstante, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio de la entidad, a 31 de diciembre, el ayuntamiento deberá contabilizar el activo adquirido y la obligación de pago, aunque ésta última se registre como un acreedor no presupuestario (acreedor por operaciones devengadas), dado que no se puede reconocer un acreedor presupuestario al no haberse dictado aún el acto administrativo correspondiente.

¿Cuáles son los criterios para el registro contable de los ingresos y gastos?

a) Debe reconocerse un ingreso en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, cuando:

- se produzca un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un incremento de activos, o una disminución de los pasivos,
- y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad.

Por tanto, el reconocimiento de un ingreso supone el reconocimiento simultáneo de un activo, o un incremento en un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo.

Pensemos, por ejemplo, en el reconocimiento de un ingreso por un incremento en el valor razonable de un activo, con el consiguiente reconocimiento del incremento de dicho activo; o bien porque haya prescrito una obligación reconocida, con el simultáneo registro de la desaparición de dicho pasivo.

b) El reconocimiento de un gasto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, tendrá lugar cuando:

- se produzca una disminución de recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un decremento en los activos, o un aumento en los pasivos,
- y siempre que pueda valorarse o estimarse su cuantía con fiabilidad.

Así pues, el reconocimiento de un gasto implica el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un incremento en éste, o la desaparición o disminución de un activo. Sensu contrario, el reconocimiento de una obligación sin reconocer simultáneamente un activo relacionado con la misma, implica la existencia de un gasto, que debe ser reflejado contablemente.

Supongamos, por ejemplo, el reconocimiento de un gasto en suministro eléctrico, con el consiguiente reconocimiento de la obligación de pago correspondiente; o bien por un siniestro en un elemento de transporte, que queda totalmente inservible, con el simultáneo registro de la desaparición de dicho activo.

En el supuesto de gastos e ingresos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el referido reconocimiento podrá realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. No obstante, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto los gastos e ingresos devengados por la entidad hasta dicha fecha.

Pensemos, por ejemplo, que se ha recibido en un ayuntamiento en los últimos días del mes de diciembre una factura por un servicio prestado por la compañía de seguridad, y que al final de dicho mes no se ha podido dictar aún el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria correspondiente. Al no haberse dictado dicho acto administrativo, no es posible registrar a 31 de diciembre el gasto presupuestario por dicha operación. No obstante, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel de la situación de la entidad, a 31 de diciembre, el ayuntamiento deberá contabilizar el gasto devengado y la obligación de pago, aunque ésta última se registre como un acreedor no presupuestario (acreedor por operaciones devengadas), dado que no se puede reconocer un acreedor presupuestario al no haberse dictado el referido acto administrativo.

Además de lo mencionado anteriormente, no hay que olvidar la adecuada correlación de gastos e ingresos. Por tanto, deberán registrarse en el mismo periodo de cuentas anuales, los gastos e ingresos que surjan directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros hechos económicos.

¿Cuáles son los criterios para el registro contable de los gastos e ingresos presupuestarios?

Debe reconocerse un gasto presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Ello implica el reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar y, simultáneamente, el de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo.

Se reconocerá un ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro, o documento equivalente que lo cuantifique. Implica el reconocimiento del derecho presupuestario a cobrar y, simultáneamente, el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o de un gasto o el incremento del patrimonio neto.

En el caso de un ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas, su reconocimiento se deberá realizar cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante, el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si sabe 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, el PGCPAL establece que la entidad beneficiaria podrá reconocer como ingresos presupuestarios las entregas a cuenta al inicio del periodo al que se refieran (es decir, 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.

Por último, en este apartado se indica que la concesión de aplazamientos o fraccionamientos en los derechos a cobrar presupuestarios reconocidos, que suponga

el traslado del vencimiento del derecho a un ejercicio posterior, implicará la reclasificación de tales créditos en el balance y la anulación presupuestaria de los mismos, que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

RESUMEN

En esta unidad didáctica se han analizado los criterios establecidos en el marco conceptual del PGCPAL 2013 para el registro contable de los diferentes elementos que se reflejan en las cuentas anuales, destacando la importancia que tiene para ello el que se puedan medir con fiabilidad y la repercusión en los recursos económicos o potencial de servicio de la entidad pública.