

UNIDAD DIDÁCTICA

3

OTRAS OPERACIONES

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

INTRODUCCIÓN

En esta unidad didáctica hablaremos de otras operaciones que deben realizarse al final del ejercicio, distintas a las contempladas en las dos unidades anteriores, cuáles son:

- Operaciones pendientes de aplicar al presupuesto.
- Reclasificación temporal.
- Regularización de moneda distinta al euro.
- Provisiones.

CONTENIDO

Además de las operaciones ya comentadas en la presente unidad, con carácter previo a las operaciones de regularización y cierre, es preciso registrar contablemente otras, cuáles son fundamentalmente:

- Operaciones pendientes de aplicar al presupuesto

¿En qué consisten las operaciones pendientes de aplicar al presupuesto y cómo se contabilizan?

Es posible que existan en la entidad obligaciones vencidas, derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, que no se hayan podido aplicar al presupuesto por cualquier motivo, siendo procedente dicha aplicación en el periodo actual o en alguno anterior, en cuyo caso deberemos registrar tanto el gasto realizado o bien recibido como la correspondiente obligación de pago a través del siguiente asiento:

Importe del gasto pendiente de aplicar a presupuesto	6XX XXX	Cuenta de gasto Cuenta de balance a Acreedores por operaciones devengadas	413	Importe del gasto pendiente de aplicar a presupuesto
--	------------	--	-----	--

En el momento en que se realice la aplicación a presupuesto (cuando se dicte el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria), llevaremos a cabo la siguiente anotación:

Importe del gasto aplicado a presupuesto	413	Acreeedores por operaciones devengadas a Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	400X	Importe del gasto aplicado a presupuesto
--	-----	---	------	--

Además, tal y como se ha visto en el capítulo 5 del módulo 3, la cuenta 413 se utiliza en las problemáticas derivadas de anticipos de caja fija, por lo que remitimos al lector al mismo para un análisis más detallado.

Finamente señalar que la denominación, contenido y funcionamiento de la cuenta 413 fue objeto de modificación por la Orden HAC/1364/2018, de 12 de diciembre, que señala que la misma deberá utilizarse con carácter trimestral en el PGCPAL, manteniéndose anual para el Modelo Simplificado. Además, se contempla con carácter opcional, la utilización de sus divisionarias:

- 4130. Acreeedores por operaciones aplicables a presupuesto en períodos posteriores, que incluirá las obligaciones derivadas de las certificaciones expedidas el mes siguiente por las obras ejecutadas en el último mes de cada trimestre, y aquellas obligaciones similares que deriven de documentos acreditativos de la conformidad con la prestación realizada en otros contratos.
- 4131. Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, que recogerá las obligaciones devengadas que no se han aplicado al presupuesto siendo procedente su aplicación en el periodo actual o en alguno anterior.

Ejercicio 1.

El 30 de diciembre de n la Entidad Local "C" recibe la factura correspondiente a un gasto imprevisto de seguridad por importe de 800,00 €. Debido a la fecha en que se produce este gasto, al cierre del ejercicio aún no se habían dictado los actos administrativos de reconocimiento y liquidación de la citada obligación.

El 1 de febrero de n+1 la entidad "C" contabiliza el pago de la factura.

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:

- Por el devengo del gasto realizado que no ha podido ser aplicado al presupuesto:

30 de diciembre de n				
800,00	629	Comunicaciones y otros servicios		
		a		
		Acreedores por operaciones devengadas	413	800,00

- Por la aplicación al presupuesto y el pago:

1 de febrero de n+1				
800,00	413	Acreedores por operaciones devengadas		
		a		
		Acreedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente.		
		Operaciones de gestión	4000	800,00
800,00	4000	Acreedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente.		
		Operaciones de gestión		
		a		
		Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	800,00

- Reclasificación temporal

¿Cuándo debe llevarse a cabo una reclasificación temporal y en qué consiste?

En ocasiones, debido al transcurso del tiempo puede ser necesario traspasar el saldo de determinadas cuentas del largo al corto plazo, por ejemplo cuentas representativas de provisiones, empréstitos y otras emisiones análogas, deudas por préstamos recibidos y otros conceptos, inversiones financieras, etc.

Así, este traspaso nos permitirá adecuar la clasificación de los activos y pasivos de la entidad en corrientes y no corrientes, cuya diferenciación viene recogida en el apartado 6 de las normas de elaboración de las cuentas anuales del PGCPAL, que especifica que un activo corriente será aquel que se espere realizar a corto plazo – dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas

anuales- o que se trate de efectivo u otro medio líquido equivalente, mientras que un pasivo corriente será aquel que deba liquidarse a corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas anuales. El resto de activos y pasivos que no cumplan las características anteriormente citadas, se considerarán no corrientes.

En consecuencia y, debido a que las cuentas anuales se refieren por regla general al año natural, al menos al final del ejercicio, si procediera realizar la reclasificación del largo al corto plazo, el asiento que correspondería hacer sería el siguiente:

- Si la cuenta a reclasificar representa a un elemento patrimonial de activo:

Saldo de la cuenta	5XX	Cuenta de activo a corto plazo a Cuenta de activo a largo plazo	2XX	Saldo de la cuenta
--------------------	-----	---	-----	--------------------

- Si la cuenta a reclasificar representa a un elemento patrimonial de pasivo:

Saldo de la cuenta	1XX	Cuenta de pasivo a largo plazo a Cuenta de pasivo a corto plazo	5XX	Saldo de la cuenta
--------------------	-----	---	-----	--------------------

- Regularización de moneda distinta al euro

En la norma de reconocimiento y valoración 13ª del PGCPAL dedicada a la "Moneda extranjera", se especifica que será moneda extranjera cualquiera distinta al euro. Además, dicha norma diferencia entre:

- Partidas monetarias: unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, al vencimiento, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Incluyen, entre otros, los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, préstamos, valores representativos de deuda, cuentas a cobrar, cuentas a pagar y provisiones.
- Partidas no monetarias: activos y pasivos que no dan derecho a recibir ni obligación de entregar, una cantidad determinada o determinable de unidades

monetarias. Incluyen entre otros, los activos materiales o intangibles, las existencias así como los instrumentos de patrimonio.

Pues bien, según la mencionada norma en cada fecha de presentación de las cuentas anuales se aplicarán ciertas reglas que nos permitirán realizar la conversión de los saldos denominados en moneda extranjera a euros. A dicha "conversión" se le denomina contablemente regularización de la moneda extranjera, diferenciando entre partidas monetarias y no monetarias.

¿Qué tipo de regularización procede realizar cuando existe una partida monetaria expresada en una moneda distinta al euro?

a) Partidas monetarias.

Al cierre del ejercicio debemos valorarlas al tipo de cambio vigente en ese momento. Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio, negativa o positiva, se registrará, por regla general, en la cuenta correspondiente del grupo 6 o 7, para posteriormente imputarla al resultado del ejercicio.

Las anotaciones contables a realizar serán:

- Si la diferencia de cambio es negativa

Diferencia de cambio	668	Diferencias negativas de cambio a Cuenta de abono	XXX	Diferencia de cambio
----------------------	-----	---	-----	----------------------

- Si la diferencia de cambio es positiva

Diferencia de cambio	XXX	Cuenta de cargo a Diferencias positivas de cambio	768	Diferencia de cambio
----------------------	-----	---	-----	----------------------

Si la partida monetaria ha sido designada como instrumento de cobertura le será de aplicación lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración 10ª, "Coberturas contables".

En caso de que se tratara de un activo financiero monetario clasificado como disponible para la venta, se tratará como si se contabilizase a coste amortizado en moneda extranjera.

¿Qué tipo de regularización procede realizar cuando existe una partida no monetaria expresada en una moneda distinta al euro?

b) Partidas no monetarias

Debemos hacer, a su vez, la siguiente diferenciación:

b.1. Partidas no monetarias valoradas al coste: se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que fueron registradas.

b.2. Partidas no monetarias valoradas al valor razonable: se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que se determinó el valor razonable.

Las amortizaciones deberán dotarse sobre el importe anteriormente calculado.

La conversión a euros de los valores necesarios para estimar el deterioro de valor se realizará aplicando el tipo de cambio en el momento de su determinación.

Finalmente, el efecto que se pueda producir en la valoración de una partida no monetaria como consecuencia de aplicar un tipo de cambio distinto a aquél por el que figure en las cuentas anuales, no será objeto de tratamiento individualizado sino que se considerará de igual forma que cualquier cambio en la valoración de dicho elemento patrimonial.

- Provisiones

¿Qué se entiende por provisión y en qué norma de reconocimiento y valoración del PGCPAL se regula?

En este caso, es la norma de reconocimiento y valoración 17ª del PGCPAL, denominada "Provisiones, activos y pasivos contingentes" la que se aplicará con carácter general, excepto si en otra norma de reconocimiento y valoración se estableciera un criterio singular.

Pues bien, en la mencionada norma se definen las provisiones como pasivos sobre los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Además, se señala que dará lugar a un pasivo de este carácter todo suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal, contractual o implícita para la entidad, de forma que a la misma no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Las provisiones a largo plazo son recogidas en el subgrupo 14. "Provisiones a largo plazo" mientras que aquellas cuya cancelación se prevea en el corto plazo se recogen en el subgrupo 58. "Provisiones a corto plazo".

¿Existe alguna operación de fin de ejercicio relacionada con las provisiones?

Por otro lado, el apartado 1.4.1. de la norma de reconocimiento y valoración 17ª recoge que, al menos a la fecha de cierre del ejercicio, las provisiones deben ser objeto de revisión y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio, para cancelar la obligación correspondiente se procederá a revertir la provisión, cuya contrapartida será una cuenta de ingresos del ejercicio.

Con independencia de lo anterior, y dado que representan un valor actual, la actualización de su cuantía se realizará, con carácter general, con cargo a cuentas representativas de gastos financieros. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo.

Puesto que el tratamiento contable de esta problemática es extenso y ha sido estudiado en profundidad en el capítulo 4 del módulo 3, remitimos al lector al mismo para un análisis exhaustivo.

RESUMEN

En esta unidad hemos analizado otras operaciones, distintas a las correcciones valorativas y a la periodificación, que son características de final del ejercicio. En concreto han sido las siguientes:

- Operaciones pendientes de aplicar al presupuesto: surgen cuando existen en la entidad obligaciones vencidas, derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, que no se hayan podido aplicar al presupuesto por cualquier motivo, siendo procedente dicha aplicación.
- Reclasificación temporal: en ocasiones, debido al transcurso del tiempo puede ser necesario traspasar el saldo de determinadas cuentas del largo al corto plazo, lo que nos permitirá adecuar la clasificación de los activos y pasivos de la entidad en corrientes y no corrientes.
- Regularización de moneda distinta al euro: en cada fecha de presentación de las cuentas anuales se aplicarán ciertas reglas que nos permitirán realizar la conversión de los saldos denominados en moneda extranjera a euros. A dicha conversión se le denomina contablemente regularización de la moneda extranjera, debiendo diferenciar entre partidas monetarias y no monetarias.
- Provisiones: se definen como pasivos sobre los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento y al menos, a fecha de cierre del ejercicio, deberán ser objeto de revisión y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento.