

Diego Prior
Jiménez

*Departamento
de Economía
de la Empresa
Universidad Autónoma
de Barcelona*

LA PERIODIFICACION EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

Introducción.

- 1. El resultado periódico y los principios contables involucrados.*
- 2. Los flujos reales y financieros, y su incidencia en la periodificación contable: Periodificación de flujos externos.—Periodificación de flujos internos.*
- 3. Formulación del resultado periódico.*
- 4. Reflejo contable de la periodificación en el N.P.G.C.*

INTRODUCCION

EN el presente trabajo se analiza el proceso de periodificación contable que permite determinar el resultado del ejercicio, de acuerdo con los contenidos y las relaciones contables incluidos en el Nuevo Plan General de Contabilidad.

Con tal fin, se parte de la definición contable de resultado y se relaciona con los principios contables cuyo contenido hace referencia directa al proceso de periodificación (apartado 1). Dado que tales principios incluyen especificaciones directamente relacionadas con las corrientes o movimientos de carácter financiero y real, se describen tales corrientes y su incidencia en el proceso de periodificación (apartado 2). Todo lo anterior nos permite formular matemáticamente el resultado periódico (apartado 3) y describir el proceso de periodificación de las operaciones más significativas que incluye el Nuevo Plan General de Contabilidad.

Fruto del análisis realizado, se verifica que el proceso de registro

contable de los gastos e ingresos anticipados no es homogéneo con el resto de la regularización contable y, además, se aleja de la formulación matemática del resultado periódico. En este sentido, se propone un esquema de contabilización alternativo que consigue superar las deficiencias descritas.

1. EL RESULTADO PERIODICO Y LOS PRINCIPIOS CONTABLES INVOLUCRADOS

La determinación del resultado empresarial es ciertamente una tarea compleja. Por otra parte, nos hallamos ante una variable que tiene diversas acepciones, no siempre coincidentes con la usual definición contable (1). No obstante, dejaremos para una ocasión futura el tratamiento teórico de tales diferencias y nos centraremos en el método de cálculo netamente contable de tal magnitud.

Desde una perspectiva contable, con reiteración se ha afirmado que el único resultado cierto de la gestión empresarial es aquel que se deduce de la comparación de los recursos que se aportan inicialmente con los existentes en el momento de liquidación de la empresa (2). Sin embargo, no es menos cierto que existe una serie de imponderables (de índole legal, de información externa o bien por la necesidad de disponer de instrumentos para evaluar la gestión) que hacen imprescindible el cálculo periódico del resultado.

El cálculo cíclico del resultado requiere atender a los principios contables que definen cuáles son las características funcionales y temporales de las variables que lo integran. En este sentido, el Nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante N.P.G.C.) supone un claro avance con respecto al P.G.C. del año 1973, pues los principios contables que perfilan el proceso de periodificación son numéricamente mayores y con una profundidad formal superior.

De los principios contables incluidos en el N.P.G.C., aquellos cuyo

(1) Una buena síntesis de las diferencias que separan los conceptos contable y económico del resultado queda recogida en la obra de JEREMY EDWARDS, JOHN KAY y COLIN MEYER: *The economic analysis of accounting profitability*, Clarendon Press, Oxford, 1987.

(2) Este método, hoy inviable, era posible en épocas pasadas cuando la operación empresarial típica era una «comandita» o aventura, formada para realizar una operación comercial singular. Véase a este respecto R. MATHEWS: *Contabilidad para economistas*, Ed. Aguilar, 1974, pág. 69.

contenido hace referencia directa al proceso de periodificación son los siguientes:

Principio del registro

Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.

Principio del devengo

La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Principio de correlación de ingresos y gastos

El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Estos son los principios contables directamente relacionados con el proceso de determinación del resultado periódico. Conviene tenerlos en cuenta, pues la cifra final del resultado será función directa de tales principios y, lógicamente, variará si se tienen en cuenta otros principios en su determinación. Este hecho será objeto de nuestra atención en el epígrafe siguiente.

2. LOS FLUJOS REALES Y FINANCIEROS, Y SU INCIDENCIA EN LA PERIODIFICACION CONTABLE

Los principios contables enumerados han delimitado de forma clara las bases de la periodificación contable:

- Los hechos deben registrarse cuando nacen los derechos u obligaciones.
- Los ingresos y gastos deben imputarse temporalmente en función de la corriente real y con independencia de la corriente monetaria.

Todo ello puede ser expresado más claramente con la ayuda del gráfico 1, donde aparecen los flujos relevantes en el proceso de periodificación.

De esa forma, *la corriente financiera* (simbolizada mediante los flujos con trazo grueso) relaciona la empresa con el mundo exterior mediante operaciones registradas documentalmente. El ciclo lógico de la corriente financiera es el de la generación de derechos de cobro y de deudas y también los movimientos de tesorería; los movimientos de disponible también forman parte de la *corriente monetaria*, la cual aglutina una parte de los flujos de la corriente financiera.

Por otra parte, la *corriente real* presenta la circulación de bienes y servicios en el seno de la empresa. Los flujos de entrada de la corriente real (simbolizados con trazo delgado) pueden ser periodificados de forma inequívoca, ya que constituyen la contrapartida de la corriente financiera. Sin embargo, la valoración de los flujos de salida depende de criterios estimativos o del tipo de relación elegido en cuanto a la correspondencia entre ingresos y gastos. Estos flujos están simbolizados con trazo discontinuo y responden a decisiones relativas a:

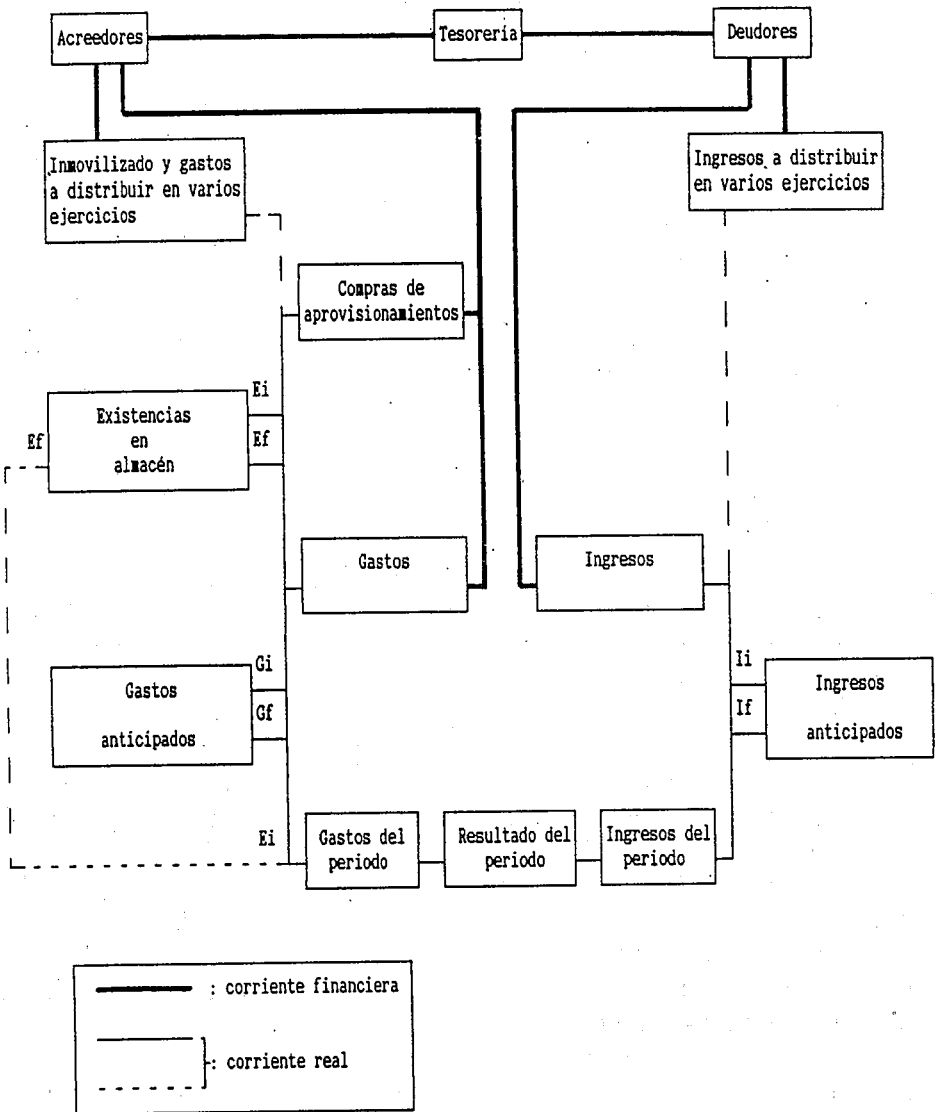
- la valoración del consumo del inmovilizado;
- la decisión del modelo de contabilidad de costes, lo que afectará a la valoración de las existencias industriales.

A partir del gráfico 1, es fácil explicitar los principios contables aplicables en el reconocimiento de los ingresos y gastos del período. Si nos guiásemos por el criterio de caja (corriente monetaria) para reconocer los ingresos y gastos, obtendríamos un resultado periódico que se correspondería con las variaciones del disponible. Sin embargo, de los principios contables contenidos en el N.P.G.C. se deduce que la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real y, por tanto, contablemente se reconocen los ingresos cuando aparece el flujo financiero que da nacimiento al derecho de cobro. A partir del reconocimiento de los ingresos, la corriente real permite determinar los gastos que han sido necesarios para la obtención de los ingresos (gastos del período). Finalmente, de la comparación de ingresos y gastos del período será posible obtener la cifra del resultado periódico.

La determinación del resultado periódico presentada en el gráfico 1 revela la existencia de dos niveles de periodificación, en función del ámbito al que nos refiramos:

GRÁFICO 1

PROCESO DE CALCULO DEL RESULTADO PERIODICO A PARTIR DE LA CORRIENTE REAL



PERIODIFICACIÓN DE FLUJOS EXTERNOS

Se deduce del inicio de la corriente real (como contrapartida de la corriente financiera) y sin que por ello se haya producido necesariamente el cobro o pago (corriente monetaria).

PERIODIFICACIÓN DE FLUJOS INTERNOS

Se obtiene por la imputación a cada ejercicio de los gastos que a él corresponden; ello coincide con el final de la corriente real. Estos gastos periodificados (*utilized costs*, en acepción anglófona) deben estar relacionados con los ingresos del período. En este sentido, la *correlación de ingresos y gastos* depende del modelo de contabilidad de costes adoptado. De esa forma, un modelo de *direct cost* correlacionará los gastos en forma diferente que el *full cost*, ya que en este último las existencias finales trasladan un mayor valor entre dos períodos consecutivos.

3. FORMULACION DEL RESULTADO PERIODICO

Vamos a formular matemáticamente el resultado del período. Para ello, tomemos la información que se presenta en el cuadro 1, donde encontramos un estado sintético de las operaciones realizadas por una empresa en un período cualquiera. La columna 1 expresa la situación de partida (balance de situación inicial); las columnas 2 y 3 incorporan la información de las transacciones realizadas en el período, incluidos los ingresos y gastos que se han contabilizado (tales columnas configuran un típico balance de comprobación de sumas); finalmente, la columna 4 nos presenta el balance al final del período.

Dada la información contenida en el cuadro 1, vamos a formular el resultado mediante la comparación de las corrientes de ingresos y gastos; para tal fin, recordemos que el principio del devengo nos obliga a considerar los gastos e ingresos imputables al período (corriente real) prescindiendo de su cobro o pago (corriente monetaria).

Para llegar a la concreción global del resultado, partiremos de un supuesto muy restrictivo con el fin de ir introduciendo paulatinamente las operaciones de periodificación más relevantes.

CUADRO 1

FORMULACION DEL RESULTADO PERIODICO

ACTIVO	(1) Inicio periodo	(2) Cargos	(3) Abonos	(4) Final periodo
Inmovilizado	AFi	$AFi + \alpha AF$	δAF	AFf
Gastos a distribuir en varios ejercicios	GAi	$GAi + \alpha GA$	δGA	GAf
Existencias	$(*) Ei$	Ei		$(*) Ef$
Deudores	Di	$Di + \alpha D$	δD	Df
Tesorería	Ti	$Ti + \alpha T$	δT	Tf
Gastos anticipados	$(*) Gi$	Gi		$(*) Gf$
TOTAL GENERAL	ΣAi			ΣAf
PASIVO				
Fondos propios	FPi	δFFP	$FPi + \alpha FFP$	FPf
Ingresos a distribuir en varios ejercicios	IPi	δIP	$IPi + \alpha IP$	IPf
Acreedores	ACi	δAC	$ACi + \alpha AC$	ACf
Ingresos anticipados	$(*) Ii$		Ii	$(*) If$
Ingresos			$(*) I$	
Compras de aprovisionamientos ...		$(*) C$		
Gastos		$(*) G$		
Resultado del período				R
TOTAL GENERAL	ΣPi	$\Sigma CARGOS$	$\Sigma ABONOS$	ΣPf

(*) Variables directamente relacionadas con el proceso de regularización contable.

SUPUESTO 1

$$Ei = Ef$$

$$Gi = Gf$$

$$Ii = If$$

Estamos ante un supuesto de perfecta simetría entre la periodificación de flujos externos (corriente real como contrapartida de la corriente

financiera) y flujos internos. Así pues, los registros contables de compras, gastos e ingresos que se han contabilizado coinciden con los valores que corresponde imputar al período considerado.

De esta forma, es posible definir el resultado del período como:

$$R = (I) - (C + G) \quad [1]$$

SUPUESTO 2

$$E_i \neq E_f$$

$$G_i = G_f$$

$$I_i = I_f$$

En este supuesto, dado que no hay coincidencia entre compras y consumos (o coste de las ventas si se trata de una empresa comercial), es necesario operar con las magnitudes de que disponemos para poder obtener los consumos de existencias:

$$R = (I) - (\text{CONSUMO} + G) \quad [2]$$

Y dado que:

$$\text{CONSUMO} = E_i + C - E_f$$

Obtenemos la expresión del resultado:

$$R = (I) - [(E_i - E_f) + C + G] \quad [3]$$

donde $(E_i - E_f)$: *variación de existencias*.

SUPUESTO 3

$$E_i \neq E_f$$

$$G_i \neq G_f$$

$$I_i \neq I_f$$

Partimos de la falta de coincidencia entre las compras de aprovisionamientos y su consumo; tampoco existe coincidencia entre los ingresos y gastos del período con los registrados contablemente. Estamos ante una situación de asimetría entre los flujos de entrada y salida de la corriente real.

En este caso la expresión del resultado del período será:

$$R = (\text{INGR. PERIODO}) - (\text{CONSUMO} + \text{GTOS. PERIODO}) \quad [4]$$

Y sabemos que:

$$\begin{aligned} \text{CONSUMO} &= E_i + C - E_f \\ \text{INGRESOS DEL PERIODO} &= I_i + I - I_f \\ \text{GASTOS DEL PERIODO} &= G_i + G - G_f \end{aligned}$$

Por lo que la expresión [4] quedará:

$$\begin{aligned} R &= (I_i + I - I_f) - [(E_i + C - E_f) + (G_i + G - G_f)] = \\ &= [(I_i - I_f) + I] = [(E_i - E_f) + (G_i - G_f) + C + G] \end{aligned} \quad [5]$$

donde:

$(I_i - I_f)$: variación de los ingresos anticipados.
 $(G_i - G_f)$: variación de los gastos anticipados.

En este caso, una correcta aplicación de los principios contables consigue aplicar los gastos e ingresos al ejercicio que corresponden y con independencia de su cobro o pago. Paralelamente, los gastos del periodo están correlacionados con los ingresos generados.

Lógicamente, la cifra del resultado así calculada coincidirá con la que se desprende de la comparación de los balances de inicio y de final del periodo:

$$\begin{aligned} & \text{Variaciones de activo} \\ & \left. \begin{aligned} R &= [(A_f - A_i) + (G_f - G_i) + (E_f - E_i) + (D_f - D_i) + (T_f - T_i) + (G_f - G_i)] - \\ & \quad - [(F_f - F_i) + (I_f - I_i) + (A_f - A_i) + (I_f - I_i)] \end{aligned} \right\} \\ & \text{Variaciones de pasivo} \end{aligned} \quad [6]$$

4. REFLEJO CONTABLE DE LA PERIODIFICACION EN EL N.P.G.C.

La periodificación del resultado contable implica atribuir a cada ejercicio económico los ingresos y gastos que le corresponden (corriente

real de valores) y que pueden no coincidir con los ingresos y gastos inicialmente registrados en el período (deducidos de la contrapartida de la corriente financiera). De lo dicho hasta este momento se desprende que una acepción amplia de la periodificación contable tendrá en cuenta los siguientes aspectos:

- a) Registrar la depreciación real del inmovilizado y sanear los gastos a distribuir en varios ejercicios.
- b) Imputar al período la porción de los ingresos a distribuir en varios ejercicios que le corresponden.
- c) Determinar el consumo real de los materiales almacenados.
- d) Registrar los ingresos y gastos que, contabilizados en el ejercicio, corresponden al siguiente.

La *depreciación real del inmovilizado*, obviando el supuesto de las pérdidas de valor reversibles registradas por las oportunas provisiones, genera el siguiente asiento contable:

(68) Dotaciones para amortizaciones	
a	(28) Amort. acumulada del inmovilizado

De igual forma, *los gastos de establecimiento*, siguiendo la tradición ya presente en el P.G.C. de 1973, se sanean directamente con cargo a cuentas de gasto:

(68) Dotaciones para amortizaciones	
a	(20) Gastos de establecimiento

Por su parte, el subgrupo *«gastos a distribuir en varios ejercicios»*, presenta cuentas relacionadas con el diferimiento de gastos de carácter financiero que tienen proyección económica futura. El apunte que permite imputarlos a los gastos del período es:

(66) Gastos financieros	
a	(27) Gastos a distribuir en varios ejercicios

Los «*ingresos a distribuir en varios ejercicios*» cubren el diferimiento de ingresos que corresponde imputar a ejercicios futuros. El apunte que permite asignarlos a ingresos del período es el siguiente:

(76) Ingresos financieros	
(77) Beneficios procedentes de ingresos excepcionales (en su caso)	
a	(13) Ingresos a distribuir en varios ejercicios

La determinación del *consumo real de materiales* se consigue utilizando las ya conocidas cuentas de compras del grupo 6 y corrigiendo a final de período los saldos de las cuentas de existencias. De esa forma, aparecerán las existencias finales de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos gracias al siguiente doble asiento de corrección:

(610) Variación de existencias	
a	(3) Existencias
(por las existencias iniciales)	
(3) Existencias	
a	(610) Variación de existencias
(por las existencias finales)	

Por su parte, las empresas industriales corregirán sus saldos de productos en curso, semiterminados, terminados y subproductos de acuerdo con los siguientes apuntes:

(710) Variación de existencias	
a	(3) Existencias
(por las existencias iniciales)	
(3) Existencias	
a	(710) Variación de existencias
(por las existencias finales)	

Para la *periodificación de los gastos anticipados*, se nos presentan unas relaciones que, creemos, son ciertamente discordantes con los ajustes comentados hasta ahora. De esa forma, en las relaciones contables del N.P.G.C. se indica que todo gasto, a pesar de que vaya a ser consumido parcialmente en el ejercicio próximo, deberá ser reflejado contablemente obviando tal hecho:

(6) Gastos		
(472) H.P., I.V.A. soportado	a	(410) Acreedores varios

Asimismo, al final del período, deberá descontarse de la cuenta de gastos el importe que se corresponda con una prestación de bienes del próximo período:

(480) Gastos anticipados		
	a	(6) Gastos

Y, lógicamente, a principios del ejercicio próximo, se deberá proceder a imputar el gasto:

(6) Gastos		
	a	(480) Gastos anticipados

Para la *periodificación de los ingresos anticipados* se incluye un tratamiento paralelo al de los gastos. Así pues, se nos indica que todo ingreso, a pesar de que corresponda al ejercicio próximo, deberá ser reflejado contablemente prescindiendo de tal hecho:

(44) Deudores varios		
	a	(7) Ingresos (477) H.P., I.V.A. repercutido

Asimismo, al final del período, deberá cargarse en la cuenta de ingresos el importe que corresponde al próximo período:

(7) Ingresos

a (485) Ingresos anticipados

Y a principios del ejercicio siguiente, se deberá proceder a imputar el ingreso:

(485) Ingresos anticipados

a (7) Ingresos

Ciertamente, los anteriores ajustes, también previstos en el P.G.C. del año 1973, logran una correcta periodificación de gastos e ingresos; sin embargo, creemos que tales asientos presentan dos severas limitaciones:

1. Rompen la homogeneidad del tratamiento contable aplicable a las cuentas de gestión, pues se plantean cargos y abonos que son ajenos a la cuenta número 129 (pérdidas y ganancias).
2. Dificultan la utilización de procesos de formalización del resultado periódico similares al descrito en el epígrafe 3. Con ello, desde una óptica eminentemente pedagógica, se alejan dos planteamientos que deberían ser perfectamente equivalentes: la formulación del resultado periódico y su proceso de registro contable.

Tales limitaciones nos impulsan a plantear unas relaciones contables alternativas que, siendo homogéneas con las contenidas en el N.P.G.C., logren superar las insuficiencias descritas. Ello es perfectamente posible emulando el proceso de periodificación de las existencias. Se trata, sencillamente, de incorporar dos cuentas de variación, ajustables a cierre de ejercicio:

- (619) Variación de gastos anticipados.
- (719) Variación de ingresos anticipados.

Dichas cuentas registrarán las variaciones entre los importes iniciales y finales de los gastos e ingresos anticipados:

(619) Variación de gastos anticipados (por el importe existente a principio de ejercicio)	a	(480) Gastos anticipados
(480) Gastos anticipados (por el importe existente a final de ejercicio)	a	(619) Variación de gastos anticipados
(485) Ingresos anticipados (por el importe existente a principio de ejercicio)	a	(719) Variación de ingresos anticipados
(719) Variación de ingresos anticipados (por el importe existente a final de ejercicio)	a	(485) Ingresos anticipados

De esa forma, se consigue una regularización de gastos e ingresos más homogénea en sus componentes y se logra una sincronía perfecta entre la formalización matemática del resultado periódico y su proceso de registro según el esquema contenido en el Nuevo Plan General de Contabilidad.