

Revista UCAMAN. Número 77: Aplicación práctica del principio del Devengo



Ventura Ruiz Castellano
Economista. Auditor.

Siguiendo con la exposición de los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por la legislación aplicable en España, en esta ocasión trataremos de comentar el principio de devengo.

El principio del devengo es definido por el Plan General de Contabilidad de la siguiente forma: *“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.*

Es decir, que una compra la hemos de contabilizar cuando se produce, esto es cuando se recibe la mercancía o la prestación de servicio, con independencia de cuando se pague la factura, y para el caso de las ventas, pues igual, debemos contabilizar el ingreso correspondiente con la entrega del producto o la prestación del servicio independientemente de cuándo se cobre la factura.

Es necesario recalcar una cuestión: la norma cita que las transacciones deben imputarse al “ejercicio” al que se refieran las cuentas anuales, pero no habla de la “campana” a la que correspondan. Y esta es una cuestión que supone una diferencia significativa en el sistema que utilizan habitualmente las cooperativas en la confección de su contabilidad, respecto al establecido legalmente. Un ejercicio es un periodo de tiempo de un año que, si la fecha de cierre coincide con el año natural, abarca desde el día uno de enero al 31 de diciembre. Sin embargo, una campaña agrícola no suele coincidir con el año natural y además tampoco podemos asociarla a un periodo exacto de tiempo, puesto que se producen solapamientos. Por ejemplo, la campaña de la uva empieza normalmente el día uno de septiembre y termina el 31 de agosto del año siguiente. Asumiendo que el cierre contable de la cooperativa estuviese adaptado a la campaña, esto es el 31 de agosto, en el propio mes de agosto se producen gastos que pertenecen a la antigua campaña (comisiones de ventas, gastos de administración, financieros, etc.) y gastos de la nueva tales como reparaciones y puesta a punto de maquinaria para la molturación, compra de productos enológicos, etc. De acuerdo con lo establecido por la norma contable, estas operaciones corresponden todas al “ejercicio” anterior y no al nuevo. Sin embargo, lo que suelo ver en las cooperativas es que separan las facturas y no las contabilizan todas en agosto, sino que las correspondientes a la siguiente campaña (reparaciones de maquinaria de molturación, productos enológicos y similares) las contabilizan en el siguiente ejercicio.

Este problema es mínimo en el caso de que se ajuste la fecha de cierre contable con el ciclo de la campaña, pero se hace insostenible cuando se cierra el 31 de diciembre, coincidiendo con el año natural. El siguiente ejemplo trata de ilustrar la problemática. Si una cooperativa de vino cierra su ejercicio contable de acuerdo con el año natural, esto es el 31 de diciembre de 2011, se producen habitualmente las siguientes situaciones (el ejemplo es extrapolable a otro tipo de productos tales como aceite, ajos, cereal, etc.):

Si el ejercicio abarca desde el uno de enero al 31 de diciembre de 2011, la cuenta de resultados debería recoger la compra de uva entregada por los socios en septiembre de 2011. Sin embargo, la cuenta de compras de uva a socios presentada en las cuentas anuales a la asamblea para su aprobación, no corresponde a las citadas entregas, sino a la uva molturada en el ejercicio anterior, esto es la correspondiente a la campaña 2010/2011 entregada en septiembre de 2010, es decir la devengada contablemente en el citado ejercicio 2010. Esto mismo sucede con la práctica totalidad de los gastos devengados de septiembre a diciembre: gastos de personal, de administración, de elaboración etc. Todos ellos deben registrarse en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se devengan. Sin embargo, la cooperativa no los imputa de acuerdo con el principio del devengo, sino de acuerdo con la campaña a la que pertenecen. Así, los devengados de septiembre a diciembre de 2011, se contabilizarán en el año 2012 y los gastos que recogen las cuentas anuales del año 2011 presentadas a la asamblea para su aprobación, no corresponden al año 2011, sino que son los devengados en los citados meses de 2010.

Inciendo en el momento en que se han de contabilizar las entregas de producto de los socios, la orden EHA/3360/2010, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas menciona que *“La valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, **en el momento en que se lleve a cabo la operación (entrega del producto)**, por el precio de adquisición, es decir, por el*

importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada... Si dicho precio se fija en función de circunstancias futuras, se efectuará una estimación inicial con el fin de determinar el precio de adquisición". Si el precio definitivo de liquidación es mayor o menor que el precio de adquisición estimado inicialmente, la diferencia existente entre ambos, aumentará o disminuirá el valor de los bienes adquiridos. Esto es, que se ha de aplicar el principio del devengo. Sin embargo, normalmente, la cuenta de resultados no recoge las compras de uva entregadas por los socios en el ejercicio 2011 (septiembre). Estas no se registran hasta el ejercicio siguiente, periodo en que se vende el producto y se practica la preceptiva liquidación. Las compras que lucen en las cuentas de 2011 son las correspondientes a 2010.

Todas estas situaciones que se producen en la cuenta de resultados hacen que ésta no refleje todos los gastos e ingresos devengados en el periodo comprendido entre el uno de enero y treinta y uno de diciembre de 2011. Si la cuenta de resultados debe mostrar los gastos e ingresos devengados en el citado periodo, debemos concluir, que en el caso anterior, no se da esta situación. Se produce, en consecuencia un claro incumplimiento de la normativa legal en la aplicación del principio del devengo.

Pero el efecto no es solo sobre la cuenta de resultados, sino que hay que añadirle el análisis del balance de situación. El citado balance debe teóricamente recoger todos los bienes y derechos y todas las obligaciones de pago que tenga la cooperativa en una fecha determinada, en este caso el 31 de diciembre de 2011. Sin embargo un examen esencial del citado balance nos indica que no es así.

Analicemos algunas situaciones. El 31 de diciembre de 2011, la bodega está llena como consecuencia de la elaboración de la nueva campaña. Sin embargo, en el activo del balance, como no se ha contabilizado la compra de la uva de la campaña 2011/2012, no aparecen registradas las existencias finales correspondientes a la preceptiva elaboración. Únicamente luce, en el balance analizado, una pequeña cantidad de producto que puede quedar de la campaña 2010/2011. En ocasiones no aparecen existencias de vino, al haberse vendido íntegramente las correspondientes a la campaña anterior. Si el balance debe mostrar fielmente la relación de todos los bienes y derechos de la cooperativa en una fecha determinada, coincidiremos en afirmar que, en este caso, no refleja tal situación.

Adicionalmente, la cooperativa debe a los socios el producto aportado en septiembre de 2011, deuda que no se incluye en el balance, entre otras cosas porque se desconoce el precio de liquidación. Si el balance debe recoger todas las deudas, estaremos de acuerdo en concluir que, en este caso, no las refleja. Esta circunstancia supone la omisión en los registros contables de una deuda muy significativa para la cooperativa que implica que sus cuentas no muestren fielmente su situación patrimonial.

La práctica totalidad de los gastos devengados en los meses de septiembre a diciembre (personal, compras de productos enológicos, reparaciones de maquinaria de molturación, etc.), al corresponder a la nueva campaña 2011/2012, figuran en una cuenta de activo, denominada "Gastos anticipados". Sin embargo, al no suponer ningún bien ni derecho para la cooperativa, el saldo de la citada cuenta debería lucir como gastos y no como un activo. Estos gastos no han sido incluidos en la cuenta de resultados como tales por corresponder a la nueva campaña. De esta forma, el activo del balance, no recoge un bien, sino un gasto y en consecuencia no representa la imagen fiel de la situación patrimonial de la cooperativa.

Por otra parte, la mercancía vendida en el año 2011 correspondiente a la nueva campaña 2011/2012 (orujos, lías, mosto azufrado, etc.) no aparece registrada como ingreso en el citado ejercicio 2011, fecha de su devengo, sino que figura en una cuenta de pasivo denominada "Ingresos anticipados". Dado que tales partidas no suponen ninguna deuda para la entidad, en consecuencia, no deberían lucir como un pasivo en el balance, sino como un ingreso. Si el pasivo debe reflejar las deudas de la entidad, debemos concluir, que las ventas de productos devengadas en el ejercicio 2011, deben aparecer como ingresos en la cuenta de resultados y nunca pueden considerarse una deuda con nadie.

Como resumen de todo lo expuesto, podemos concluir afirmando que el principio del devengo hace referencia al "periodo" y no a la "campaña". Esto es algo que la mayoría de las cooperativas no aplican y, como consecuencia de ello, las cuentas anuales no reflejan la imagen fiel de la situación patrimonial de la entidad. Si buscamos en el Plan General de Contabilidad la palabra "campaña" no aparece registrada, no existe para el citado texto legal esa palabra. Sin embargo, para las cooperativas no existe la palabra "periodo" sino "campaña", a la hora de contabilizar ingresos y gastos. Esto es la base del problema, y para minimizar el efecto de la diferencia de criterios, mi recomendación es adaptar el cierre contable al ciclo del producto para hacer coincidir el "periodo" con la "campaña".

Nota: Aquellas personas interesadas en recibir información adicional o plantear cualquier consulta de auditoría o contabilidad, pueden dirigirse al Tlf-926311860 o bien a ventura@auditprocess.com.

“El principio del devengo cita que las transacciones deben imputarse al “ejercicio” en el que se produzcan, pero no habla de la “campana” a la que correspondan. Esta es una cuestión que supone una diferencia significativa en el sistema que utilizan habitualmente las cooperativas en su contabilidad”

“La no aplicación del principio del devengo supone que el balance no refleje todos los bienes y derechos ni todas las obligaciones de pago y la cuenta de resultados todos los ingresos menos todos los gastos producidos en un determinado ejercicio”

“La valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, en el momento en que se lleve a cabo la operación (entrega del producto), por el precio de adquisición estimado inicialmente, que se ajustará con posterioridad al precio de liquidación definitiva”