

Consulta nº 2 del BOICAC nº 72, enero de 2008

Sobre la forma de realizar los asientos derivados de la transición al nuevo Plan General de Contabilidad.

Caso

Autor: Horacio Molina Sánchez

La Compañía Aérea Española, S.A. está realizando la transición al PGC-2007 encontrándose en la siguiente situación. El listado de cuentas y saldos de balance a 31 de diciembre de 2007 es el siguiente:

Código	Cuentas	Saldo
(200)	Gastos de establecimiento	2.000
(215)	Programas de software	290.000
(217)	Derechos sobre bienes en régimen de leasing (ordenadores)	180.000
(2815)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Inmaterial, software	(58.000)
(2817)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Inmaterial, leasing	(36.000)
(223)	Maquinaria	36.000.000
(224)	Utillaje	750.000
(2823)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, maquinaria	(21.600.000)
(2824)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, utillaje	(450.000)
(2720)	Gastos por intereses diferidos, de deuda a corto plazo	6.000
(2721)	Gastos por intereses diferidos, de deuda a largo plazo	30.000
(300)	Mercaderías	24.857
(430)	Clientes	86.000
(480)	Gastos anticipados	72.000
(5400)	Fondos de inversión a corto plazo	82.000
(572)	Bancos, c/c	30.000
(100)	Capital social	600.000
(112)	Reserva legal	120.000
(117)	Reservas voluntarias	2.450.000
(129)	Pérdidas y Ganancias	163.000
(142)	Provisiones para grandes reparaciones	900.000
(170)	Deudas con entidades de crédito a largo plazo	6.375.000
(173)	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, contratos de leasing	125.000
(520)	Deudas con entidades de crédito a corto plazo	3.340.000
(523)	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, contratos de leasing	25.000
(400)	Proveedores	120.000
(410)	Acreedores por prestaciones de servicios	530.000
(465)	Remuneraciones pendientes de pago	350.000
(4750)	H.P., acreedora por IVA	78.000
(4752)	H.P., acreedora por I.S.	232.857

Adicionalmente considere las siguientes circunstancias para efectuar la transición al PGC-2007:

- Existe un contrato en régimen de renting que, una vez analizado, es calificado como arrendamiento financiero. El tipo de interés implícito,

además coincide con el de financiaciones similares para este tipo de activos, es del 6,5%.

Fecha	Interés	Principal	Cuota	Pendiente
30/12/2006	6,50%			75.000
30/12/2007	4.875	13.173	18.048	61.827
30/12/2008	4.019	14.029	18.048	47.799
30/12/2009	3.107	14.941	18.048	32.858
30/12/2010	2.136	15.912	18.048	16.946
30/12/2011	1.101	16.946	18.048	0

- b) La compañía dispone de unos fondos de inversión mixtos, que mantiene con la finalidad de obtener plusvalías a corto plazo. A 31 de diciembre de 2007, su valor razonable es de 116.000 €
- c) Considere que la compañía valida los valores según la normativa anterior a efectos de la transición.

Solución

La consulta trata de resolver cómo abrir el asiento de diario con el nuevo balance de apertura, dado que el balance de cierre, y en consecuencia el asiento de cierre, eran diferentes.

El ICAC requiere lo siguiente:

De acuerdo con todo lo anterior, y teniendo en cuenta el adecuado seguimiento al que deben conducir los Libros Contables así como el carácter probatorio de los mismos conforme a lo dispuesto en el artículo 31 del Código de Comercio, se considera lo siguiente en relación con las pautas de registro de los ajustes derivados de la transición:

1. *La fecha a la que se han de referir los ajustes que deben incorporarse en el Libro Diario, será la del inicio del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad, es decir, del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, incluso en los casos en que se vayan a formular cuentas anuales incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios relativa al ejercicio anterior.*
2. *Los asientos que deben realizarse para la elaboración del balance de apertura deberán permitir identificar claramente el origen de los diferentes ajustes (reconocimiento, baja, reclasificación y cambios de valor). A estos efectos, se podrían realizar en dos etapas:*
 - *Realizar el asiento de apertura de acuerdo con los saldos de cierre del ejercicio anterior al de primera aplicación.*
 - *Incorporar los asientos de ajustes a los citados saldos para confeccionar el balance de apertura al que se refiere la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007.*

3. En el caso de que la empresa vaya a formular información comparativa adaptada a los nuevos criterios, los ajustes a practicar para elaborar el balance inicial del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, serán los necesarios para reflejar los saldos de activos, pasivos y patrimonio neto que resultan en dicha fecha de aplicar los nuevos criterios teniendo en cuenta que la fecha de transición es el inicio del ejercicio anterior.

En todo momento, el ICAC se refiere a asientos de apertura, en plural, por lo que en nuestro caso, la doble etapa daría lugar al siguiente conjunto de asientos de apertura, de forma que permita identificar los ajustes derivados de la transición:

Primera etapa: Vuelco del asiento de cierre anterior:

Código	Concepto	Debe	Haber
nº 1	Asiento de apertura, vuelco de saldos		
(200)	Gastos de establecimiento	2.000	
(215)	Programas de software	290.000	
(217)	Derechos sobre bienes en régimen de leasing (ordenadores)	180.000	
(2815)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Inmaterial, software		58.000
(2817)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Inmaterial, leasing		36.000
(223)	Maquinaria	36.000.000	
(224)	Ustillaje	750.000	
(2823)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, maquinaria		21.600.000
(2824)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, utillaje		450.000
(2720)	Gastos por intereses diferidos, de deuda a corto plazo	6.000	
(2721)	Gastos por intereses diferidos, de deuda a largo plazo	30.000	
(300)	Mercaderías	24.857	
(430)	Clientes	86.000	
(480)	Gastos anticipados	72.000	
(5400)	Fondos de inversión a corto plazo	82.000	
(572)	Bancos, c/c	30.000	
(100)	Capital social		600.000
(112)	Reserva legal		120.000
(117)	Reservas voluntarias		2.450.000
(129)	Pérdidas y Ganancias		163.000
(142)	Provisiones para grandes reparaciones		900.000
(170)	Deudas con entidades de crédito a largo plazo		6.375.000
(173)	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, contratos de leasing		125.000
(520)	Deudas con entidades de crédito a corto plazo		3.340.000
(523)	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, contratos de leasing		25.000
(400)	Proveedores		120.000
(410)	Acreedores por prestaciones de servicios		530.000
(465)	Remuneraciones pendientes de pago		350.000
(4750)	H.P., acreedora por IVA		78.000
(4752)	H.P., acreedora por I.S.		232.857

Segunda etapa: Realización de los asientos de ajuste:

A la hora de realizar los asientos de ajuste es preciso seguir un itinerario lógico para que no se acumulen saldos en cuentas antiguas y en cuentas nuevas. Por otra parte, no se es recomendable comenzar con la recodificación pues en las cuentas a eliminar (por ejemplo los gastos de establecimiento) se acumularían los saldos antiguos y los nuevos. Por tanto sugerimos el siguiente itinerario:

- 1º Eliminación de partidas que no deben estar bajo las nuevas normas contables. Los apuntes en reservas irán contra la codificación antigua, para realizar el arrastre correcto posteriormente.
- 2º Recodificar las partidas a los nuevos códigos.
- 3º Incorporación de los elementos que requiere la nueva regulación contable, ya en sus códigos correctos.
- 4º Revalorización de las inversiones financieras mantenidas para negociar o disponibles para la venta, dado que la empresa ha optado por mantener las valoraciones procedentes de la legislación anterior.

nº 2	Asiento de apertura, eliminación de gastos de establecimiento		
(117)	Reservas voluntarias	1.400	
(4740)	Activos por diferencias temporarias deducibles	600	
(200)	Gastos de establecimiento		2.000
nº 3	Asiento de apertura, eliminación de gastos por intereses diferidos		
(173)	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, contratos de leasing	30.000	
(2721)	Gastos por intereses diferidos, de deuda a largo plazo		30.000
(523)	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, contratos de leasing	6.000	
(2720)	Gastos por intereses diferidos, de deuda a corto plazo		6.000
nº 4	Asiento de apertura, eliminación de provisiones para grandes reparaciones		
(142)	Provisiones para grandes reparaciones	900.000	
(2823)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, maquinaria		900.000
nº 5	Asiento de apertura, recodificación		
(205)	Programas informáticos	290.000	
(2805)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Inmaterial, software		58.000
(213)	Maquinaria, elemento principal	34.000.000	
(2131)	Maquinaria, gran revisión	2.000.000	
(214)	Utitlaie	750.000	
(217)	Equipos para procesos de información	180.000	
(2813)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, maquinaria		21.600.000
(2814)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, utitlaie		450.000
(2817)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, equipos para procesos de información		36.000
(113)	Reservas voluntarias		2.450.000
(215)	Programas de software		290.000
(217)	Derechos sobre bienes en régimen de leasing (ordenadores)		180.000
(2815)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Inmaterial, software	58.000	
(2817)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Inmaterial, leasing	36.000	
(223)	Maquinaria		36.000.000
(224)	Utillaje		750.000
(2823)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, maquinaria	21.600.000	
(2824)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, utillaje	450.000	
(117)	Reservas voluntarias		2.450.000
nº 6	Asiento apertura, reconocimiento de nuevos elementos		
(217)	Equipos para procesos de información	75.000	
(2817)	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material, equipos para procesos de información		15.000
(173)	Proveedores de inmovilizado a largo plazo, contratos de leasing		47.799
(523)	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, contratos de leasing		14.029
(113)	Reservas voluntarias	1.279	
(4740)	Activos por diferencias temporarias deducibles	548	
nº 7	Asiento de apertura, revalorización de la cartera de valores		
(5400)	Fondos de inversión a corto plazo	34.000	
(113)	Reservas voluntarias		23.800
(479)	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		10.200

En todos los casos deben considerarse los impactos fiscales.