

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 64/2003
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



CONCHA BURGOS GARCÍA
JAVIER ROMANO APARICIO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 49, 3-2002. Consulta 5

SUMARIO:

Sobre la utilización de las cuentas contenidas en la segunda parte «cuadro de cuentas» del Plan General de Contabilidad para reflejar las diferentes operaciones realizadas por la empresa.

Respuesta:

El artículo 2 del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece que: «El Plan General de Contabilidad será de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la segunda parte y los movimientos contables incluidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad».

Teniendo en cuenta lo anterior y desde un punto de vista de racionalidad económica, el registro contable de una operación estará condicionado por el fondo económico que subyace en la misma. Por ello, las cuentas a utilizar por la empresa para reflejar contablemente las operaciones realizadas serán aquellas que, atendiendo a la naturaleza de las mismas, consigan que las citadas operaciones muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; teniendo en cuenta que la imagen fiel es el corolario de la aplicación sistemática y regular de los principios contables, entendiendo éstos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones realizadas.

Por su parte, el apartado 11 de la Introducción del Plan General de Contabilidad advierte la posibilidad de que el Plan presente algunos vacíos en el contenido del cuadro de cuentas, puesto que una norma dirigida a la empresa no puede abarcar el casuismo tan rico y variado que condiciona su actividad.

Por lo tanto se establece la facultad de las empresas para cubrir los eventuales vacíos del texto, utilizando para ello las reglas técnicas más afines deducidas de los principios contables contenidos en el Plan General de Contabilidad.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que dado el carácter facultativo en la utilización de la segunda y tercera parte del Plan, es aconsejable, en el caso de hacer uso de dicha facultad, utilizar denominaciones afines, ya que la elaboración de las cuentas anuales se conforman tomando como referente las cuentas que figuran en el citado Plan, teniendo en cuenta que la cuarta parte, «Cuentas Anuales», es de carácter obligatorio para la empresa.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La Sociedad «Verdadera Comodidad, S.A.» se dedica a la venta al por menor de sillas, sofás y butacas. Recientemente, ha adquirido una partida de sillones estilo Luis XV por importe de 10.200 euros de su proveedor «Fábrica de Muebles El Imperio, S.L.», con intención de venderlos todos en la temporada. En el sector, es costumbre pactar el pago a un plazo inferior al año.

Sin embargo, una reciente encuesta realizada en la puerta de un hipermercado próximo ha revelado la posibilidad de que se reduzca la demanda en este tipo de prestigiosos y confortables bienes, debido a repentinos cambios en los gustos de la población, lo que ha conducido a su prudente gestor, temeroso de una hipotética situación de iliquidez, a negociar el pago de la operación del modo siguiente:

Un primer pago de 200 euros junto con la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la entrega, el 1 de junio de 20X2.

El resto, en cuatro letras de cambio con vencimiento cada seis meses, coincidiendo el primero, por tanto, con el 1 de diciembre de 20X2. Cada una incorporará la cuarta parte del importe pendiente de principal, y además los intereses devengados hasta la fecha de cada vencimiento por todo el principal aplazado. El tipo de interés simple aplicable será el 6 por 100 anual.

REGÍSTRENSE las anotaciones contables a que dé lugar la operación en ambas sociedades durante el año 20X2.

.../...

.../...

Solución:

La operación descrita debe considerarse, por su vencimiento, «a largo plazo», sin que ello empece la calificación de operación comercial por su naturaleza. Los créditos y débitos que genere se recogerán naturalmente en el grupo 4 del PGC. Sin embargo, dicho grupo carece de una rúbrica que permita contabilizar específicamente las operaciones comerciales a largo plazo.

No obstante, esta situación no puede sorprendernos, pues el propio PGC fue aprobado asumiendo los posibles vacíos en el Plan de Cuentas «puesto que una norma dirigida a la empresa no puede abarcar el casuismo tan rico y variado que condiciona su actividad», previsión que la reciente Consulta n.º 5 del BOICAC 49 se encarga de recordarnos.

Por lo tanto –continúa la mencionada consulta– las empresas tienen la facultad de cubrir los eventuales vacíos del texto, utilizando para ello las reglas técnicas más afines deducidas de los principios contables contenidos en el PGC. En tal caso, es aconsejable utilizar denominaciones afines a las contenidas en el Plan General Contable ya que las cuentas anuales se conforman tomando como referencia las cuentas que figuran en el citado Plan.

En nuestro caso, teniendo en cuenta que el PGC deja abiertos los subgrupos 42 y 45, podemos utilizar la posibilidad a que la referida consulta alude, a cuyo propósito utilizaremos las siguientes cuentas:

400	Proveedores	420	Proveedores a largo plazo
401	Proveedores, efectos comerciales a pagar	421	Proveedores, efectos comerciales a pagar a largo plazo
430	Clientes	450	Clientes a largo plazo
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	451	Clientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo

VERDADERA COMODIDAD, S.A.

Por la compra, el 1 de junio de 2002:

10.200	Compras de mercaderías (600)		
750	Gastos por intereses diferidos (272)		
1.632	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores (400)	7.357
		a Proveedores a largo plazo (420)	5.225
		_____ x _____	.../...

.../...

La imputación de intereses se calcula mediante el siguiente cuadro:

Fecha	Capital pendiente	Intereses	Amortización	Importe
1-6-20X2	10.200	0	1.832	1.832
1-12-20X2	10.000	300	2.500	2.800
1-6-20X3	7.500	225	2.500	2.725
1-12-20X3	5.000	150	2.500	2.650
1-6-20X4	2.500	75	2.500	2.575

Por el pago, el 1 de junio de 20X2:

1.832	Proveedores (400)		
		a Tesorería (57)	1.832
_____		x _____	

Por la aceptación de las letras:

5.525	Proveedores (400)		
5.225	Proveedores a largo plazo (420)		
		a Proveedores, efectos comerciales a pagar (401)	5.525
		a Proveedores, efectos comerciales a pagar a largo plazo (4210)	5.225
_____		x _____	

Por el pago de la primera letra el 1 de diciembre:

2.800	Proveedores, efectos comerciales a pagar (401)		
		a Tesorería (57)	2.800
_____		x _____	

Por la imputación de los intereses devengados hasta el 1 de diciembre:

300	Intereses de deudas (66)		
		a Gastos por intereses diferidos (272)	300
_____		x _____	

Por la reclasificación de la letra que pasa a corto plazo:

2.650	Proveedores, efectos comerciales a pagar a largo plazo (421)		
		a Proveedores, efectos comerciales a pagar (401)	2.650
_____		x _____	.../...

.../...

Al 31 de diciembre por la imputación de los intereses devengados durante el mes de diciembre:

37,50	Intereses de deudas (66-)		
		a Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)	37,50
		_____ x _____	

FÁBRICA DE MUEBLES EL IMPERIO, S.L.

Por la venta, el 1 de junio de 20X2:

7.357	Cientes (430)		
5.225	Cientes a largo plazo (450)		
		a Ventas de mercaderías (700)	10.200
		a Ingresos por intereses diferidos (135)	750
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	1.632
		_____ x _____	

Por el cobro, el 1 junio de 20X2:

1.832	Bancos, c/c a la vista (572)		
		a Cientes (430)	1.832
		_____ x _____	

Por la aceptación de la letra, el 1 de junio de 20X2:

5.525	Cientes, efectos comerciales a cobrar (431)		
5.225	Cientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo (451)		
		a Cientes (430)	5.525
		a Cientes a largo plazo (450)	5.225
		_____ x _____	

Por el cobro de la primera letra, el 1 de diciembre de 20X2:

2.800	Tesorería (57)		
		a Efectos comerciales en cartera (4310)	2.800
		_____ x _____	

.../...

.../...			
Por imputación de los intereses devengados hasta el 1 de diciembre:			
300	<i>Ingresos por intereses diferidos (135)</i>	a	<i>Ingresos de créditos (76-)</i> 300
	_____	x	_____
Por la reclasificación de la letra:			
2.650	<i>Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)</i>	a	<i>Clientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo (451)</i> 2.650
	_____	x	_____
Al 31 de diciembre del año 20X2, por los intereses devengados durante el mes de diciembre:			
37,50	<i>Ingresos por intereses diferidos (135)</i>	a	<i>Ingresos de créditos (76-)</i> 37,50
	_____	x	_____

BOICAC núm. 40, 12-1999. Consulta 9**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento aplicable a los cambios producidos en la cuantificación del «Fondo de Reversión» en una sociedad concesionaria de autopistas de peaje, cuando cambia el período concesional.

Respuesta:

La regulación contable de carácter general del «Fondo de Reversión» aparece contenida en la norma 3.ª de la Resolución de 21 de enero de 1992, de este Instituto, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial; y, más concretamente, aunque con carácter sectorial, en la norma de valoración 21.ª contenida en la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998.

De acuerdo con las anteriores disposiciones, el fondo de reversión ha de cubrir el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión más el importe de los gastos que se estima se van a realizar para llevarla a cabo al final del período de concesión.

Por consiguiente, el fondo de reversión constituye una magnitud de carácter estimado, debiendo dotar la empresa el citado fondo sobre la base de la mejor estimación posible en la fecha de cierre de las cuentas anuales.

Otras características básicas de esta provisión son las siguientes:

- 1.^a Se debe realizar un plan sistemático a priori de las dotaciones a efectuar.
- 2.^a Dicho plan sistemático debe realizarse en función de los ingresos previstos.
- 3.^a La dotación anual se identifica con el devengo anual de dicha provisión.

De acuerdo con lo anterior, dado el carácter estimado del importe a constituir como fondo de reversión y que su dotación se efectuará en función de un plan sistemático, hay que plantear la cuestión relativa a los posibles cambios en las magnitudes estimadas (importes, plazos, etc.). En este sentido, hay que señalar que la norma de valoración 21.^a contenida en la quinta parte del PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, indica que cuando se produzcan alteraciones en las magnitudes estimadas, que se diferencian de los cambios de criterio contable, ya que son consecuencia de información adicional, nuevos hechos acaecidos o mayor experiencia, se ajustarán las dotaciones al citado fondo de reversión del ejercicio y de los ejercicios siguientes.

Por todo ello, la variación de cualquiera de las circunstancias, en concreto en el caso consultado el plazo concesional, obliga a modificar el valor estimado de «vida» de la citada concesión, lo que producirá que las dotaciones o excesos, en su caso, del fondo de reversión desde el ejercicio en que se obtiene dicha información deben ajustarse al nuevo período concesional, para lo que se rectificará el plan sistemático de la dotación o, en su caso, del exceso del citado fondo, del ejercicio y de los siguientes, en función de las nuevas circunstancias, lo que en cualquier caso exige que se impute a los ejercicios que resten del período concesional.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La sociedad anónima BAEZA, S.A., obtiene una concesión administrativa para la explotación de una línea de autobuses entre Albacete y Valencia. El coste de la concesión es de 20.000 u.m. El inicio del período concesional es el 1 de enero del año 20X1 y la duración del mismo es de 20 años.

En las condiciones de la concesión, entre otras, se establece la obligación para BAEZA, S.A., de la construcción de unos garajes para los autobuses en Albacete, cuya propiedad revertirá a propiedad municipal una vez que se produzca la finalización de la concesión. Por ello, BAEZA, S.A., una vez obtenida la concesión administrativa adquiere un garaje al inicio del año 20X1 por importe de 50.000 u.m. (20.000 u.m. son asignadas al terreno y el resto, 30.000 u.m., al edificio). La vida útil estimada para el edificio es de 40 años, optándose por un sistema de amortización lineal. .../...

.../...

Al inicio del año 20X15, se negocia la posibilidad de la modificación de las condiciones inicialmente previstas en la concesión, llegándose al acuerdo de prorrogar la concesión en el plazo de 10 años, es decir, que se producirá su finalización el 31 de diciembre de 20X30.

SE PIDE: Principales anotaciones contables de BAEZA, S.A., si los gastos estimados para la reversión son inicialmente de 2.000 u.m., y de 3.000 u.m., una vez que se produce la modificación del plazo. Los ingresos previstos son constantes. Todas las operaciones se han realizado al contado y los ingresos previstos son constantes.

Solución:

AÑO 20X1

1 de enero. Por la obtención y pago de la concesión administrativa:

20.000	<i>Concesiones administrativas (211)</i>		
	a <i>Tesorería (57)</i>		20.000
	_____ x _____		

Por la adquisición del garaje:

20.000	<i>Terrenos y bienes naturales (220)</i>		
30.000	<i>Construcciones (221)</i>		
	a <i>Tesorería (57)</i>		50.000
	_____ x _____		

31 de diciembre

Por la amortización de la concesión en función de la vida útil establecida inicialmente, esto es, 20 años, lo que implica una cuota de amortización anual de $20.000 / 20 = 1.000$ u.m.

1.000	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>		
	a <i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>		1.000
	_____ x _____		

Este mismo asiento se realizaría al final del cada año y por la misma cuantía hasta el 31 de diciembre del año 20X20. Sin embargo, la modificación del plazo concesional implica la modificación de este importe como se verá más adelante.

.../...

.../...

Por la amortización de la construcción: teniendo en cuenta que la vida útil del edificio es de 40 años, la cuota anual de amortización será de $30.000 / 40 = 750$ u.m. Esta amortización se realizará durante todo el período concesional previsto inicialmente, esto es, desde el 31 de diciembre del año 20X1 hasta el 31 de diciembre del año 20X30.

<i>750 Amortización del inmovilizado material (682)</i>		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	<i>750</i>
	x		

También es necesario dotar el fondo de reversión, ya que la vida útil del activo revertible (30 años) es superior a la duración de la concesión (20 años). Cabe recordar que la cuantía que ha de alcanzar el fondo de reversión el 31 de diciembre del año 20X20, fecha inicialmente prevista para la terminación de la concesión, debe alcanzar el valor neto contable del activo revertible en ese momento más los gastos estimados para la reversión:

Valor contable del terreno	20.000
Valor neto contable del edificio	15.000
Precio de adquisición	30.000
Amortización acumulada (750×20)	15.000
Gastos estimados de la reversión	2.000
Total	37.000
Dotación anual: $37.000 / 20$	1.850

Teniendo en cuenta que los ingresos previstos son constantes, el asiento a efectuar hasta la finalización de la concesión será:

<i>1.850 Dotación al fondo de reversión (690)</i>		<i>a Fondo de reversión (144)</i>	<i>1.850</i>
	x		

Al inicio del año 20X15 se produce una modificación en la duración del plazo concesional (situación contemplada en la consulta objeto de estudio), por lo que aplicando la Norma de Valoración 21 del PGC, sobre cambios en criterios contables y estimaciones, tendremos que calcular las nuevas dotaciones a la amortización y al fondo de reversión a efectuar.

La situación contable al 1 de enero del año 20X15 (fecha de referencia para los cambios) es la siguiente:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Concesiones administrativas	20.000	AA concesiones administrativas ..	14.000
Terrenos y bienes naturales	20.000	(1.000×14)	
Construcciones	30.000	AA edificios (750×14)	10.500
		Fondo de reversión (1.850×14)	25.900

.../...

.../...

Teniendo en cuenta que el plazo de concesión se ha prorrogado hasta el 31 de diciembre del año 20X30 (10 años más), el asiento a efectuar el 31 de diciembre de los años 20X15 al 20X30 (16 años) tendrá una cuantía de:

$$\frac{20.000 - 14.000}{16} = 375 \text{ u.m.}$$

375	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>		
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>		375
	_____ x _____		

La amortización del edificio no sufre modificación alguna, ya que se realiza en función de la vida útil del mismo que no ha sufrido modificaciones, por lo que al final de los ejercicios 20X15 al 20X30 se hará:

750	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		750
	_____ x _____		

Las dotaciones al fondo de reversión también van a sufrir modificación como consecuencia del alargamiento del plazo concesional.

Fondo de reversión necesario al 31 de diciembre del año 20X30 ...	30.500
Terreno	20.000
Edificio	30.000
Amortización acumulada (750 × 30)	22.500
Gastos estimados	3.000
Fondo de reversión contabilizado hasta el inicio del año 20X15	25.900
Años que faltan para la finalización de la concesión	16
Nueva cuota de dotación al fondo de reversión [(30.500 - 25.900) 16] ...	287,5

287,50	<i>Dotación al fondo de reversión (690)</i>		
	<i>a Fondo de reversión (144)</i>		287,50
	_____ x _____		