



JORNADAS PRÁCTICAS DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DIRIGIDAS A COLABORADORES DE DESPACHOS PROFESIONALES

ESTRUCTURA DEL BALANCE

AJUSTES PARA LA PRIMERA APLICACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD 2007

BALANCE DE APERTURA A 1 DE ENERO DE 2008

Ponente:

Prof. Dr. Francisco Sousa Fernández

Universidad de Cantabria

Santander, diciembre de 2007

PRESENTACIÓN DISPONIBLE TAMBIÉN EN:

- SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2008): "Ajustes para la primera aplicación del Plan General de Contabilidad 2007. Balance de apertura a 1 de enero de 2008)", en F. J. Martínez García (Dirección) y A. Fernández-Laviada y G. Hernando Moliner (Coordinación), *Curso sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad*, organizado por BDR, Sesión 8, Fundación UCEIF (Universidad de Cantabria).
- SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2008): "Ejercicio global del nuevo Plan General de Contabilidad: ajustes de primera aplicación", en F. J. Martínez García (Dirección) y M. M. Carro Arana (Coordinación), Capítulo 15, *Teoría y Práctica del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de PYMES*, CEOE-CEPYME CANTABRIA, Colaboración Editorial Fundación UCEIF (Universidad de Cantabria), pp. 429-449.
- SOUSA FERNÁNDEZ, F. (2008): "Ajustes para la primera aplicación del Plan General de Contabilidad 2007. Balance de apertura a 1 de enero de 2008)", en F. J. Martínez García (Dirección) y A. Fernández-Laviada, G. Hernando Moliner y M. M. Carro Arana (Coordinadoras), Fundación UCEIF (Universidad de Cantabria), Cátedra PYME de la Universidad de Cantabria, disponible en <http://grupos.unican.es/catedrapyme> [acceso el día 6 de febrero de 2009].

**TERCERA PARTE DEL PGC
NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES
6ª Balance**

No inclusión
de Activos (A),
Pasivos (P) y Patrimonio Neto (PN),
que no satisfagan las definiciones
de activos, pasivos y patrimonio neto
del Marco Conceptual

BALANCE
A = P + PN

Diferenciación
nítida entre Activos (A)
Pasivos (P)
Patrimonio Neto (PN)
según las definiciones de activos,
pasivos y patrimonio neto
del Marco Conceptual

Prioridad en la exposición de la posición financiera, concretada en $A = P + PN$, sobre la determinación del resultado

COMPRENDE CON LA DEBIDA SEPARACIÓN, EL ACTIVO, EL PASIVO Y EL PATRIMONIO NETO

De acuerdo con las definiciones de activos y pasivos (enfoque "activos-pasivos" del Marco Conceptual), **no podrán reconocerse en el Balance elementos que no satisfagan las definiciones de activo y pasivo, así como los criterios de reconocimiento establecidos en el referido marco de conceptos.**

De este modo, cabe destacar que los **gastos de establecimiento o los gastos a distribuir en varios ejercicios, no son activos**, por lo que no podrán figurar en el balance. Asimismo, **la provisión para grandes reparaciones del PGC 1990, no representa un pasivo**, con lo que tampoco podrá figurar en el balance, mientras que otras provisiones al cumplir con la definición y criterios de reconocimiento de pasivo, han de incluirse dentro del mismo, a diferencia del PGC 1990, que no estaban incluidas dentro de las masas patrimoniales de acreedores a corto y a largo plazo.

En definitiva, estamos ante un **balance que expresa nítidamente la posición económico-financiera de la empresa, concretada en la dualidad inversión/financiación $A = P + PN$** , libre de interferencias para el cálculo del beneficio, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos en su términos originarios más estrictos, que conforme al cual, se han venido incorporando a los balances "activos ficticios", **que evidentemente no son activos, y otros elementos en el pasivo que no representan deudas.**

Por otra parte, asociado al enfoque "activos/pasivos" del Marco Conceptual, hemos de tener en cuenta que el criterio esencial de **sustancia sobre forma**, caracteriza la reforma contable, según el cual resulta determinante la naturaleza o sustancia económica de los correspondientes elementos y transacciones, frente a su forma jurídica, lo que por ejemplo implica clasificar las acciones preferentes, rescatables o sin derecho de voto dentro del pasivo en vez de hacerlo en el patrimonio neto, la adscripción de un elemento explotado en régimen de arrendamiento financiero al inmovilizado material en lugar de considerarlo como elemento intangible en caso de que se haya garantizado la opción de compra, o la minoración de los fondos propios por las acciones propias en vez de informar de ellas en el activo.

SOPORTE CONCEPTUAL

ENFOQUE ACTIVOS/PASIVOS *VERSUS* ENFOQUE INGRESOS/GASTOS

DEFINICIÓN AUTÓNOMA DE ACTIVO,

AL NO DEPENDER DE NINGUNA OTRA DEL MARCO CONCEPTUAL:

Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

(MCC, 4º, 1, PGC 2007)



DEFINICIÓN DE PASIVO, DEPENDIENDO DE LA DE ACTIVO

Obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

(MCC, 4º, 2, PGC 2007)



DEFINICIÓN DE PATRIMONIO NETO, DEPENDIENDO DE LA DE ACTIVO Y PASIVO

Considerado como la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.

(MCC, 4º,3, PGC 2007)



A su vez, las definiciones de INGRESOS y GASTOS dependen de las de **ACTIVOS y PASIVOS.**



CONCEPTO DE ACTIVO

PRINCIPAL CONCEPTO DE LA CONTABILIDAD

SOPORTE CONCEPTUAL

ENFOQUE
"ACTIVOS/PASIVOS"
DEL MARCO CONCEPTUAL

Conceptos de ingresos y gastos dependientes de los de activos y pasivos.

Prioridad de la exposición de la posición económico-financiera, concretada en
 $A = P + PN,$
sobre el cálculo del resultado.

El resultado se determina por
diferencia entre dos posiciones netas consecutivas,
excluyendo operaciones con la propiedad.

SOPORTE CONCEPTUAL

BALANCE Y DETERMINACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL EN EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD
(Marco Conceptual del FASB, IASB, ASB, Circular 4/2004 del Banco de España, PGC 2007, entre otros)

<p>BALANCE VALORACIÓN AUTÓNOMA DE ACTIVOS Y PASIVOS QUE AFECTA A NETO</p>	<p>DETERMINACIÓN DEL RESULTADO GLOBAL VARIACIONES EN LA VALORACIÓN AUTÓNOMA DE ACTIVOS Y PASIVOS QUE AFECTAN A NETO NO RELACIONADOS CON OPERACIONES CON LOS PROPIETARIOS</p>
<p>Patrimonio Neto al inicio del período t (PN_{t-1})</p>	
<p>+ Incremento en el valor de los Activos en el período t + Disminución en el valor de los Pasivos en el período t</p>	<p>Aumentos de Neto no relacionados con operaciones con la propiedad INGRESOS</p>
<p>- Disminución en el valor de los Activos en el período t - Incremento en el valor los Pasivos en el período t</p>	<p>Disminuciones de Neto no relacionados con operaciones con la propiedad GASTOS</p>
<p>= Patrimonio Neto al final del período t (PN_t)</p>	
<p>RESULTADO GLOBAL $RG_t = (PN_t - PN_{t-1}) \pm \text{Operaciones con los propietarios}$</p>	

Fuente: elaboración propia, a partir del Marco Conceptual.

NITIDEZ EN LA DUALIDAD INVERSIÓN/FINANCIACIÓN
 $A = P + PN$

Activo	Patrimonio Neto y Pasivo
ACTIVO NO CORRIENTE	PATRIMONIO NETO
ACTIVO CORRIENTE	PASIVO NO CORRIENTE
	PASIVO CORRIENTE

A

**P
N**

P

PARA SU FORMULACIÓN HABRÁ QUE TENER EN CUENTA

Novedad al incorporar criterio ciclo normal de explotación para discriminar entre partidas corrientes y no corrientes

1. CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN PARTIDAS CORRIENTES/NO CORRIENTES

► **El activo corriente comprenderá:**

- **Activos** que la empresa espera vender, consumir o realizar en su **ciclo normal de explotación, que con carácter general no excederá de un año**. En el caso de que el ciclo normal de explotación de una empresa no resulte identificable, se asumirá que es de un año.
- Activos distintos a los citados en el párrafo anterior, cuyo vencimiento se produzca en el plazo máximo de un año, con lo que los **activos financieros no corrientes, se clasificarán en corrientes en la parte que corresponda**.
- Los activos financieros clasificados como **mantenidos para negociar**, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.
- El **efectivo y otros activos líquidos equivalentes**, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio. De acuerdo con la norma 9ª para la formulación de las cuentas anuales (Estado de Flujos de Efectivo), se consideran activos líquidos equivalentes aquellos instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento sea inferior a tres meses y no exista riesgo significativo de cambios en su valor.

► **El pasivo corriente comprenderá:**

- Las **obligaciones** que la empresa espera liquidar en el transcurso del **ciclo normal de explotación**.
- Obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera se produzca en el plazo máximo de un año, con lo que los **pasivos no corrientes se clasificarán en corrientes en la parte que corresponda**.
- Los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados financieros, cuyo período de liquidación sea superior al año.

Los demás elementos del activo y del pasivo se clasificarán como no corrientes.

Novedad: Compensación Activo Financiero/Pasivo Financiero

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto, siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

- Se tenga en ese momento el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y
- Se tenga intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Los mismos requisitos se exigirán para poder presentar por su importe neto los **activos por impuestos** y los **pasivos por impuestos**.

Novedad: Reclasificación, con respecto a Balance Normal

3. Las correcciones de valor por deterioro y amortización minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Similar a PGC 1990

- 4.** En caso de que la empresa tenga gastos de investigación activados de acuerdo con lo establecido en la NRV relativa a normas particulares sobre inmovilizado intangible, se creará una partida específica "Investigación", dentro del epígrafe A.I "Inmovilizado intangible" del activo del balance normal.

Novedad: Reclasificación

- 5.** Terrenos o construcciones destinados a arrendamientos u obtener plusvalías con su enajenación, fuera del curso ordinario de las operaciones, se incluirán en el epígrafe del activo A.III. "Inversiones inmobiliarias".

Novedad: Nuevo Epígrafe

- 6.** Se creará la partida del activo "Otras inversiones", que incluirá los epígrafes A.IV, A.V, B.IV y B.V del activo del balance normal, en función de si son a largo o corto plazo y frente a empresas del grupo o asociadas o no, para informar de inversiones en activos financieros del apartado 2 de la NRV 9ª, que no estén regulados por la misma y no figuren específicamente en otras partidas del balance, tales como los activos vinculados a retribuciones post-empleo de prestación definida.

Novedad: Reclasificación, Balance Normal

- 7.** Si se tienen existencias de producción de ciclo superior al año, las partidas del activo del balance normal B.II "3. Productos en curso" y "4. Productos terminados", se desglosarán para diferenciar las de ciclo corto de las de ciclo largo.

Novedad: Reclasificación

- 8.** Cuando la empresa tenga créditos con clientes por ventas y prestaciones servicios con vencimiento superior al año, se desglosará la partida B.III del activo del balance normal, para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente con la denominación "Deudores comerciales no corrientes".

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

Novedad: Reclasificación

- 9.** El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes **A-1.I. "Capital"** y **A-1.II. "Prima de emisión"**, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales. Si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil figurarán en la partida **5. "Otros pasivos financieros"** o **3. "Otras deudas a corto plazo"**, ambas del epígrafe **C.III "Deudas a corto plazo"** del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente

Novedad: Reclasificación

- 10.** Los accionistas (socios) por desembolsos no exigidos figurarán en la partida **A-1.I.2 "Capital no exigido"** o minorarán el importe del epígrafe **"Deuda con características especiales"**, en función de cuál sea la calificación contable de sus aportaciones. (Deuda con características especiales: acciones preferentes, sin derecho de voto, rescatables).

Novedad: Reclasificación

- 11.** Las acciones propias (instrumentos de patrimonio propios) figurarán dentro de la agrupación **"Patrimonio Neto"**:
- Si son valores de su capital, en la partida **A.1.IV. "Acciones y participaciones propias"**, con signo negativo.
 - En otro caso (obligaciones convertibles en acciones, por la parte del valor asociado a patrimonio neto), minorarán la partida **A-1.IX "Otros instrumentos de patrimonio neto"**.

Novedad: Reclasificación

- 12.** Instrumentos financieros compuestos: clasificación según corresponda en **"Patrimonio Neto"** o en **"Pasivo"**

Novedad: Nuevo Epígrafe

- 13.** Si una empresa tiene elementos clasificados como "Activos no corrientes mantenidos para la venta" o como "Pasivos vinculados con los activos no corrientes mantenidos para la venta", cuyos cambios de valor deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico "Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta" dentro de la subagrupación A-2. "Ajustes por cambios de valor".

Novedad: Nuevo Epígrafe

- 14.** Si excepcionalmente, la moneda o monedas funcionales de la empresa fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en el patrimonio neto para lo que se creará un epígrafe específico "Diferencia de conversión", dentro de la subagrupación A-2. "Ajustes por cambios de valor".

Novedad: Reclasificación

- 15.** Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto, registrándose en la subagrupación A-3. "Subvenciones, donaciones y legados recibidos".
Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgadas por socios o propietarios formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A.1.VI. "Otras aportaciones de socios".

Novedad: Reclasificación

- 16.** Deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, se desglosará la partida 1. Proveedores C.V del pasivo, para recoger separadamente los proveedores a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo del vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación "Acreedores comerciales no corrientes".

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

Novedad: Reclasificación

- 17.** Creación de epígrafe específico tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado **“Deuda con características especiales a largo plazo”** y **“Deuda con características especiales a corto plazo”**, para diferenciar emisiones de instrumentos financieros que requieran esta clasificación.

Novedad: No Compensación

- 18.** Presentación en el balance, de forma separada del resto de los activos y pasivos, los **activos no corrientes mantenidos para la venta** y los **activos correspondientes a un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta**, que figurará en el epígrafe **B.I del activo**, y los pasivos que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que figurarán en el epígrafe **C.I. del pasivo**. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como único importe.

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

Hoja 1/4

Nº CUENTAS	ACTIVO	Notas en la memoria	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas			
204, 209, (2805), (2905)	6. Otro inmovilizado intangible			
	II. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818) (2819) (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918) (2919)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	III. Inversiones inmobiliarias			
220, (2920)	1. Terrenos			
221, (282), (2921)	2. Construcciones			
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo			
2403, 2404, (2493), (2494), (293)	1. Instrumentos de patrimonio			
2423, 2424, (2953), (2954)	2. Créditos a empresas			
2413, 2414, (2943), (2944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	V. Inversiones financieras a largo plazo			
2405, (2495), 250, (259)	1. Instrumentos de patrimonio			
2425, 252, 253, 254, (2955), (298)	2. Créditos a terceros			
2415, 251, (2495), (297)	3. Valores representativos de deuda			
255	4. Derivados			
258, 26	5. Otros activos financieros			
474	VI. Activos por impuesto diferido			

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

Nº CUENTAS	ACTIVO	Notas en la memoria	200X	200X-1
	B) ACTIVO CORRIENTE			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta			
	II. Existencias			
30, (390)	1. Comerciales			
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos			
33, 34, (393), (394)	3. Productos en curso			
35, (395)	4. Productos terminados			
36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados			
407	6. Anticipos de proveedores			
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			
430, 431, 435, 436, (437), (490), (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios			
433, 434, (4933), (4934)	2. Clientes, empresas del grupo y asociadas			
44, 5531, 5533	3. Deudores varios			
460, 544	4. Personal			
4709	5. Activos por impuesto corriente			
4700, 4708, 471, 472	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas			
5580	7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos			
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo			
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio			
5323, 5324, 5343, 5344, (5953), 5954)	2. Créditos a empresas			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
5353, 5354, 5523, 5524	5. Otros activos financieros			
	V. Inversiones financieras a corto plazo			
5305, 540, (5395), (549)	1. Instrumentos de patrimonio			
5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	2. Créditos a empresas			
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	3. Valores representativos de deuda			
5590, 5593	4. Derivados			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	5. Otros activos financieros			
480, 567	VI. Periodificaciones a corto plazo			
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas en la memoria	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos Propios			
	I. Capital			
100,101,102	1. Capital escriturado			
(1030),(1040)	2. (Capital no exigido)			
110	II. Prima de emisión			
	III. Reservas			
112,1141	1. Legal y estatutarias			
113,1140,1142,1143,1144,115,119	2. Otras reservas			
(108),(109)	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)			
	V. Resultados de ejercicios anteriores			
120	1. Remanente			
(121)	2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)			
118	VI. Otras aportaciones de socios			
129	VII. Resultado del ejercicio			
(557)	VIII. (Dividendo a cuenta)			
111	IX. Otros instrumentos de patrimonio neto			
	A-2) Ajustes por cambios de valor			
133	I. Instrumentos financieros disponibles para la venta			
1340	II. Operaciones de cobertura			
137	III. Otros			
130,131,132	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas en la memoria	200X	200X-1
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
	I. Provisiones a largo plazo			
140	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal			
145	2. Actuaciones medioambientales			
146	3. Provisiones por reestructuración			
141,142,143,147	4. Otras provisiones			
	II. Deudas a largo plazo			
177,178,179	1. Obligaciones y otros pasivos negociables			
1605,170	2. Deudas con entidades de crédito			
1625,174	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
176	4. Derivados			
1615,1635,171,172,173,175,180,185,189	5. Otros pasivos financieros			
1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo			
479	IV. Pasivos por impuesto diferido			
181	V. Periodificaciones a largo plazo			
	C) PASIVO CORRIENTE			
585,586,587,588,589	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta			
499,529	II. Provisiones a corto plazo			
	III. Deudas a corto plazo			
500,501,505,506	1. Obligaciones y otros pasivos negociables			
5105,520,527	2. Deudas con entidades de crédito			
5125,524	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
5595,5598	4. Derivados			
(1034),(1044),(190),(192),194,509,5115,5135,5145,521,522,523,525,526,528,551,5525,5530,5532,555,5565,5566,560,561,569	5. Otros pasivos financieros			
5103,5104,5113,5114,5123,5124,5133,5134,5143,5144,5523,5524,5563,5564	IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo			
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400,401,405,(406)	1. Proveedores			
403,404	2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas			
41	3. Acreedores varios			
465,466	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)			
4752	5. Pasivos por impuesto corriente			
4750,4751,4758,476,477	6. Otras deudas con la Administraciones Públicas			
438	7. Anticipos de clientes			
485,568	VI. Periodificaciones a corto plazo			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

SEGÚN LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA PRIMERA DEL REAL DECRETO QUE APRUEBA EL PGC 2007, LOS CRITERIOS CONTENIDOS EN EL PGC 2007 DEBERÁN APLICARSE DE FORMA RETROACTIVA, CON LAS EXCEPCIONES QUE SE INDICAN EN LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS SEGUNDA Y TERCERA DEL REAL DECRETO, CON LO QUE EL BALANCE DE APERTURA DEL EJERCICIO EN QUE SE APLIQUE POR PRIMERA VEZ EL PGC 2007 (BALANCE DE APERTURA**), SE ELABORARÁ DE ACUERDO CON LAS SIGUIENTES REGLAS:**

- ▶ **Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGC 2007.**
- ▶ **Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido en el PGC 2007.**
- ▶ **Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y criterios incluidos en el PGC 2007.**
- ▶ **Se podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable. Si la empresa decide no hacer uso de esta opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.**

La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la aplicación de lo establecido en esta disposición será una partida de **RESERVAS, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias del Real Decreto que aprueba el PGC y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC 2007, deban utilizarse otras partidas.**

INFORMACIÓN COMPARATIVA CONFORME A LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA

A los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de la comparabilidad, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del PGC 2007, se considerarán cuentas iniciales, **por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las mismas.**

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se reflejarán el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio anterior.

Además, en la memoria se creará un apartado con la denominación **"Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables", en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del **impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto** de la empresa. En particular, se incluirá una **conciliación referida a la fecha del balance de apertura.****

No obstante, la empresa podrá presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al PGC 2007,....

(Ver contenido completo de la disposición transitoria cuarta).

RECLASIFICACIONES Y ELIMINACIONES (BAJAS) ASOCIADAS ESENCIALMENTE A GRANDES MASAS DE ACTIVO Y PASIVO (AGRUPACIONES EN LETRAS), QUE DESAPARECEN DEL BALANCE MODELO NORMAL DEL PGC 1990 AL APLICAR LA REFORMA CONTABLE (BALANCE MODELO NORMAL PGC 2007)

R Reclasificación

E Eliminación (Baja)

**Balance de Apertura a 1 enero 2008
(NUEVO PGC)**

ACTIVO		31 diciembre 2007
A) ACCIONISTAS (SOCIOS) POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS	R	



A) PATRIMONIO NETO
A-1 Fondos Propios
2. (Capital no exigido)

ACTIVO		31 diciembre 2007
B) INMOVILIZADO		
I. Gastos de establecimiento		
Gastos de constitución	E	
Gastos de primer establecimiento		
Gastos de ampliación de capital		



Ajustes de eliminación con cargo a reservas

ACTIVO		31 diciembre 2007
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS		
Gastos de formalización de deudas		
Gastos por intereses diferidos de valores negociables	E	
Gastos por intereses diferidos		



Ajuste de eliminación con cargo generalmente a cuentas del subgrupo 15.

Ajuste de eliminación con cargo generalmente a cuentas de los subgrupos 16 y 17.

Ajuste e eliminación con cargo a reservas.

**Balance de Apertura a 1 enero 2008
(NUEVO PGC)**

PASIVO		31 diciembre 2007
B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS		
Subvenciones oficiales de capital	R	
Subvenciones de capital	R	
Ingresos por intereses diferidos	E	
Diferencias positivas en moneda extranjera	E	

Ajuste de eliminación con abono generalmente a cuentas de los subgrupo 43 y 44.

Ajuste de eliminación con abono a reservas.

A) PATRIMONIO NETO
A-3 Subvenciones, donaciones y legados

A) PATRIMONIO NETO
A-3 Subvenciones, donaciones y legados

PASIVO		31 diciembre 2007
C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS		
1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares Provisión para pensiones y obligaciones similares	R	
2. Provisiones para impuestos Provisión para impuestos	R	

PASIVO NO CORRIENTE
I. Provisiones a largo plazo
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal

PASIVO CORRIENTE
II. Provisiones a corto plazo

PASIVO NO CORRIENTE
I. Provisiones a largo plazo
4. Otras provisiones.

PASIVO CORRIENTE
II. Provisiones a corto plazo

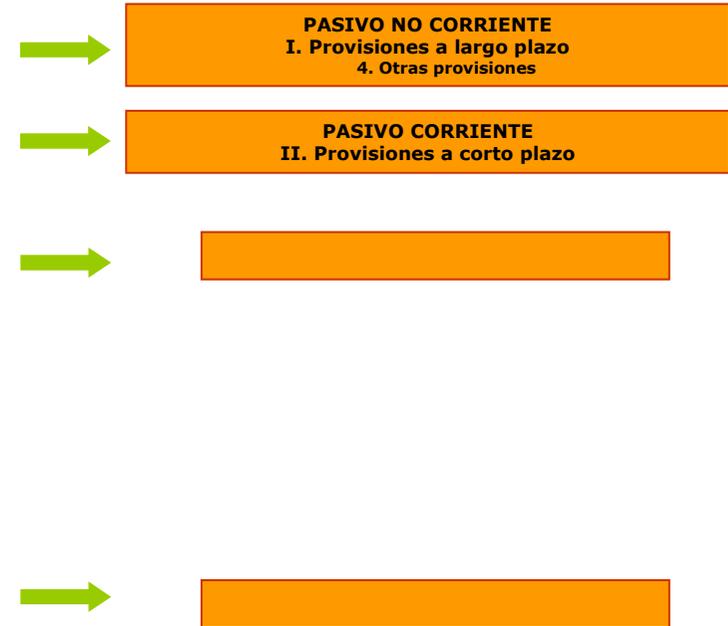
**Balance de Apertura a 1 enero 2008
(NUEVO PGC)**

PASIVO		31 diciembre 2007
C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS		
3. Otras provisiones		
Provisión para responsabilidades	R	
Provisión para grandes reparaciones	E	

Ajuste de eliminación con abono a reservas.

PASIVO		31 diciembre 2007
C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS		
4. Fondo de reversión Fondo de reversión	E	

Ajuste de eliminación con abono a reservas.



Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990 y PGC 2007.

**OTRAS RECLASIFICACIONES Y ELIMINACIONES SIGNIFICATIVAS PARA TRANSPORTAR EL BALANCE
A 31 DE DICIEMBRE DE 2007 AL BALANCE DE APERTURA A 1 DE ENERO DE 2008 DE ACUERDO
CON LOS MODELOS NORMALES**

JORNADAS PRÁCTICAS DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DIRIGIDAS A COLABORADORES DE DESPACHOS PROFESIONALES Santander, diciembre de 2007

**Balace de Apertura a 1 enero 2008
(NUEVO PGC)**

ACTIVO	31 diciembre 2007
B) INMOVILIZADO	
V. Acciones propias	R
Acciones propias en situaciones especiales	



A) PATRIMONIO NETO
A-1 Fondos Propios
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)

PASIVO	31 diciembre 2007
A) FONDOS PROPIOS	
2. Reserva para acciones propias	E
Reserva para acciones propias	



Ajuste de eliminación con abono a reservas.

ACTIVO	31 diciembre 2007
B) INMOVILIZADO	
III. Inmovilizaciones materiales	R
-No se contempla el desglose de activos calificados como inversiones inmobiliarias-	



A) ACTIVO NO CORRIENTE
III. Inversiones inmobiliarias
1. Terrenos.
2. Construcciones.

ACTIVO	31 diciembre 2007
D) ACTIVO CIRCULANTE	
II. Existencias	R
3. Productos en curso y semiterminados	
4. Productos terminados	



B) ACTIVO CORRIENTE
II. Existencias
3. Productos en curso
3.1 Ciclo corto
3.2 Ciclo largo
4. Productos terminados
4.1 Ciclo corto
4.2 Ciclo largo

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990 y PGC 2007.

**Balance de Apertura a 1 enero 2008
(NUEVO PGC)**

Si vencimiento superior a un año

ACTIVO		31 diciembre 2007
B) INMOVILIZADO		
VI. Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo	R	
Cientes a largo plazo		

B) ACTIVO CORRIENTE
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios
1.2. Clientes a largo plazo

PASIVO		31 diciembre 2007
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO		
VI. Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo	R	
Proveedores a largo plazo		

C) PASIVO CORRIENTE
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
1. Proveedores
1.2. Proveedores a largo plazo

Si vencimiento superior a ciclo normal explotación

ACTIVO		31 diciembre 2007
B) INMOVILIZADO		
VI. Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo	R	
Cientes a largo plazo		

A) ACTIVO NO CORRIENTE
VII. Deudores comerciales no corrientes

PASIVO		31 diciembre 2007
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO		
VI. Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo	R	
Proveedores a largo plazo		

B) PASIVO NO CORRIENTE
VI. Acreedores comerciales no corrientes

ACTIVO		31 diciembre 2007
B) INMOVILIZADO		
II. Inmovilizaciones inmateriales	R	
7. Provisiones		
8. Amortizaciones		

Balace de Apertura a 1 enero 2008 (NUEVO PGC)

A) ACTIVO NO CORRIENTE
I. Inmovilizado intangible
 No aparecen explicitadas o con información desglosada, sino corrigiendo el valor de las correspondientes agrupaciones.

ACTIVO		31 diciembre 2007
B) INMOVILIZADO		
III. Inmovilizaciones materiales	R	
6. Provisiones		
7. Amortizaciones		

A) ACTIVO NO CORRIENTE
II. Inmovilizado material
 No aparecen explicitadas o con información desglosada, sino corrigiendo el valor de las correspondientes agrupaciones en números árabes.

ACTIVO		31 diciembre 2007
(Provisiones tráfico) (Provisiones existencias) (Provisiones financieras) Aparecen explicitadas en su agrupación correspondiente.	R	

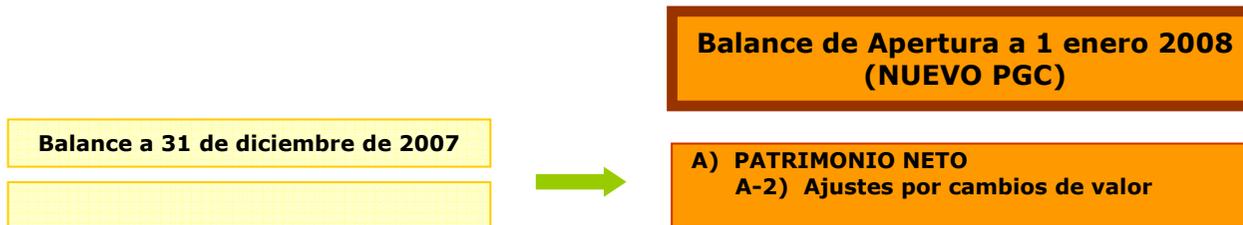
ACTIVO
(Deterioros de valor)
 No aparecen explicitados con información desglosada, sino corrigiendo el valor de las correspondientes agrupaciones en números árabes

ACTIVO		31 diciembre 2007
B) INMOVILIZADO		
II. Inmovilizaciones inmateriales	R	
9. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero		
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero		

A) ACTIVO NO CORRIENTE
II. Inmovilizado material
 Dentro de la correspondiente agrupación, de acuerdo con la naturaleza del elemento explotado en régimen de leasing si se ha garantizado el ejercicio de la opción de compra

ACTIVO		31 diciembre 2007
D) ACTIVO CIRCULANTE		
I. Accionistas por desembolsos exigidos	R	
Accionistas por desembolsos exigidos		

B) ACTIVO CORRIENTE
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar
 7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos.



VALORACIONES

Según vimos, de acuerdo con la Disposición Transitoria Primera en lo relacionado a la aplicación por primera vez del Plan General de Contabilidad: Se podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales en el balance de apertura conforme con los principios y normas vigentes con anterioridad a la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma contable, salvo las aplicadas a los

INSTRUMENTOS FINANCIEROS VALORADOS POR SU VALOR RAZONABLE

También se podrá optar por valorar los elementos patrimoniales según el nuevo PGC 2007.



Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990 y PGC 2007.

CASO PRÁCTICO
Estructura del Balance PGC 2007
Ajustes para la primera aplicación del Plan General de Contabilidad 2007
Transición desde el Balance de Cierre a 31 de diciembre 2007 al Balance de Apertura a 1 de enero de 2008

A continuación se le facilita el Balance de Situación de INDUSTRIAS UNICAN S.A, formulado a 31 de diciembre de 2007 según PGC 1990
BALANCE DE SITUACIÓN DE INDUSTRIAS UNICAN S.A. A 31 DE DICIEMBRE DE 2007 (PGC 1990)
(Valores expresados en miles de euros) Hoja 1/4

Nº CUENTAS	ACTIVO	31 diciembre 2007
	A) ACCIONISTAS (SOCIOS) POR DESEMBOLOSOS NO EXIGIDOS	3.500
190	Accionistas por desembolsos no exigidos	3.500
	B) INMOVILIZADO	77.280
	I. Gastos de establecimiento	150
200	Gastos de constitución	150
	II. Inmovilizaciones inmateriales	3.439
	2. Concesiones, patentes, licencias, marcas y similares	3.998
211	Concesiones administrativas	3.000
212	Propiedad industrial	988
	3. Fondo de comercio	200
213	Fondo de comercio	200
	4. Derechos de traspaso	320
214	Derechos de traspaso	320
	5. Aplicaciones informáticas	90
215	Aplicaciones informáticas	90
	8. Amortizaciones	(1.615)
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	(1.615)
	9. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	456
217	Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	456
	III. Inmovilizaciones materiales	72.216
	1. Terrenos y construcciones	100.904
220	Terrenos	40.460
221	Construcciones	60.444
	2. Instalaciones técnicas y maquinaria	8.920
223	Maquinaria	8.920
	3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario	2.184
224	Utillaje	440
225	Otras instalaciones	1.204
226	Mobiliario	540
	4. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso	108
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales	108
	5. Otro inmovilizado	344
227	Equipos para proceso de información	110
228	Elementos de transporte	234
	6. Provisiones	(88)
(292)	Provisión por depreciación de maquinaria	(88)
	7. Amortizaciones	(40.156)
(282)	Amortización acumulada del inmovilizado material	(40.156)
	IV. Inmovilizaciones financieras	660
	5. Cartera de valores a largo plazo	660
250	Inversiones financieras permanentes en capital	660
	V. Acciones propias	475
198	Acciones propias en situaciones especiales	475
	VI. Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo	340
450	Clientes a largo plazo	340

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990.

Hoja 2/4

Nº CUENTAS	ACTIVO	31 diciembre 2007
	C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	353
270	Gastos de formalización de deudas	8
272	Gastos por intereses diferidos	345
	D) ACTIVO CIRCULANTE	13.970
	I. Accionistas por desembolsos exigidos	335
558	Accionistas por desembolsos exigidos	335
	II. Existencias	3.903
	2. Materias primas y otros aprovisionamientos	1.361
310	Materias primas	1.310
326	Embalajes	34
327	Envases	12
328	Material de oficina	5
	4. Productos terminados	2.444
350	Productos terminados	2.444
	6. Anticipos	122
407	Anticipos a proveedores	122
	7. Provisiones	(24)
(395)	Provisión por depreciación de productos terminados	(24)
	III. Deudores	8.923
	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	9500
4300	Clientes, euros	6.590
4304	Clientes, moneda extranjera	366
431	Clientes efectos comerciales a cobrar	1.555
435	Clientes de dudoso cobro	989
	4. Deudores varios	233
440	Deudores	233
	5. Personal	69
460	Anticipos de remuneraciones	47
544	Créditos a corto plazo al personal	22
	6. Administraciones Públicas	110
4708	Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas	110
	7. Provisiones	(989)
(490)	Provisión para insolvencias de tráfico	(989)
	IV. Inversiones financieras temporales	328
	5. Cartera de valores a corto plazo	325
540	Inversiones financieras temporales en capital	325
	7. Depósitos y fianzas constituidos a corto plazo	3
565	Fianzas constituidas a corto plazo	3
	V. Tesorería	475
570	Caja	2
572	Bancos e instituciones de crédito c/c, vista, euros	450
573	Bancos e instituciones de crédito c/c, moneda extranjera	23
	VII. Ajustes por periodificación	6
480	Gastos anticipados	6
	TOTAL GENERAL (A+B+C+D)	95.103

E

R
E
C
L
A
S
I
F
I
C
A
C
I
O
N
E
S

R
e
c
o
d
i
f
i
c
a
r
+
R
e
d
e
n
o
m
i
n
a
r
C
u
e
n
t
a
s

Nº CUENTAS	PASIVO	31 diciembre 2007
	A) FONDOS PROPIOS	76.952
	I. Capital suscrito	56.187
100	Capital social	56.187
	II. Prima de emisión	1.067
110	Prima de emisión	1.067
	IV. Reservas	6.200
	1. Reserva legal	2.346
112	Reserva legal	2.346
	2. Reserva para acciones propias	475
115	Reserva para acciones propias	475
	4. Reservas estatutarias	389
116	Reservas estatutarias	389
	5. Otras reservas	2.990
117	Reservas voluntarias	2.990
	V. Resultados de ejercicios anteriores	828
120	Remanente	828
	VI. Pérdidas y ganancias	12.670
129	Pérdidas y ganancias	12.670
	B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	941
	1. Subvenciones de capital	900
130	Subvenciones oficiales de capital	900
	2. Diferencias positivas de cambio	7
136	Diferencias positivas en moneda extranjera	7
	3. Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios	34
135	Ingresos por intereses diferidos	34
	C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	606
	2. Provisiones para impuestos	125
141	Provisión para impuestos	125
	3. Otras provisiones	315
142	Provisión para responsabilidades	90
143	Provisión para grandes reparaciones	225
	4. Fondo de reversión	166
144	Fondo de reversión	166
	D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	3.137
	II. Deudas con entidades de crédito	2.345
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	2.345
	IV. Otros acreedores	734
	1. Deudas representadas por efectos a pagar	174
174	Efectos a pagar a largo plazo	174
	2. Otras deudas	560
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	560
	VI. Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo	58
451	Proveedores a largo plazo	58

RECLASIFICACIONES

Recod. Red. Ctas.

E

R

R.
R.

E

R

R.
R.

Nº CUENTAS	PASIVO	31 diciembre 2007
	E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	13.467
	II. Deudas con entidades de crédito	702
	1. Préstamos y otras deudas	600
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	600
	2. Deudas por intereses	9
526	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	9
	3. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	93
528	Acreedores a corto plazo por leasing	93
	IV. Acreedores comerciales	706
	1. Anticipos recibidos por pedidos	23
437	Anticipos de clientes	23
	2. Deudas por compras y prestaciones de servicios	556
400	Proveedores	589
(406)	Envases y embalajes a devolver a proveedores	(89)
410	Acreedores por prestaciones de servicios	56
	3. Deudas representadas por efectos a pagar	127
401	Proveedores, efectos comerciales a pagar	122
411	Acreedores, efectos comerciales a pagar	5
	V. Otras deudas no comerciales	11.177
	1. Administraciones Públicas	7.477
4750	Hacienda Pública, acreedor por IVA	2.123
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicas	980
4752	Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades	3.940
476	Organismos de la seguridad social acreedores	434
	2. Deudas representadas por efectos a pagar	156
524	Efectos a pagar a corto plazo	156
	3. Otras deudas	89
521	Deudas a corto plazo	12
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	77
	4. Remuneraciones pendientes de pago	3.455
465	Remuneraciones pendientes de pago	3.455
	VI. Provisiones para operaciones de tráfico	345
499	Provisión para otras operaciones de tráfico	345
	VII. Ajustes por periodificación	537
485	Ingresos anticipados	478
585	Intereses cobrados por anticipado	59
	TOTAL GENERAL (A + B + C + D + E)	95.103

R
E
C
L
A
S
I
F
I
C
A
C
I
O
N
E
S

R
e
c
o
d
i
f
i
c
a
r
+
R
e
d
e
n
o
m
i
n
a
r
C
u
e
n
t
a
s

Por otra parte, se le proporciona la siguiente información de interés para la transición desde el Balance a 31 de diciembre de 2007 al Balance de Apertura a 1 de enero de 2008:

1. La amortización acumulada a la fecha del balance, desglosada por elementos, es la siguiente:

INMOVILIZADO INTANGIBLE	Importe
Concesiones administrativas	898
Propiedad industrial	200
Fondo de comercio	19
Derechos de traspaso	92
Aplicaciones informáticas	60
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	346
Total amortización acumulada de elementos del inmovilizado inmaterial...	1.615
INMOVILIZADO MATERIAL	
Construcciones	33.589
Maquinaria	5.679
Otras instalaciones	456
Mobiliario	210
Equipos para proceso de información	90
Elementos de transporte	132
Ustillaje (regularización por recuento físico al cierre del ejercicio)	-
Total amortización acumulada elementos del inmovilizado material	40.156

Asimismo, a los efectos de practicar el ajuste asociado al Fondo de Reversión, sabemos que el activo revertible de la concesión administrativa es una nave.

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990 y PGC 2007.

2. Dispone de un local valorado a precio de adquisición en 10.000, en el que se incluye un valor del suelo por 4.000, que se posee para obtener rentas, plusvalías o ambas, con una amortización acumulada de 4.500, que se incluye dentro de la amortización acumulada de la anterior tabla.
3. El derecho de leasing por 456 que aparece en el activo del balance corresponde a una máquina, y se ha comprometido al ejercicio de la opción de compra, con lo que se contabiliza como arrendamiento financiero.
4. El saldo de la cuenta 272 "Gastos por intereses diferidos" está asociado al préstamo recibido del banco a largo plazo por 330, 9 a la deuda con los proveedores a largo plazo y 6 a acreedores por leasing.
5. El saldo de la cuenta 135 "Ingresos por intereses diferidos" está asociado a la cuenta de clientes a largo plazo.
6. El saldo de la cuenta 136 "Diferencias positivas en moneda extranjera" está asociado al saldo de clientes en moneda extranjera.
7. Se prevé la cancelación a corto plazo de la provisión para responsabilidades, mientras que el resto de provisiones del subgrupo 14 son a largo plazo, y conformes todas ellas con la NRV 15ª del PGC 2007.
8. Las deudas con clientes y proveedores a largo plazo tienen un vencimiento inferior al ciclo de explotación.
9. A 1 de enero de 2008 se practica el test de deterioro del "Fondo de Comercio", de lo que se deriva practicar una corrección valorativa al mismo por 50.
9. Con respecto a los instrumentos financieros contamos con la siguiente información: el paquete de acciones a largo plazo se ha clasificado en la categoría de "activos financieros disponibles para la venta" y a 1 de enero de 2008 tiene un valor razonable de 800, mientras que el paquete de acciones a corto plazo se ha clasificado en la categoría de "activos financieros mantenidos para negociar" y su valor razonable a 1 de enero de 2008 es de 500. Además, con respecto a este último paquete de acciones la empresa incurrió al adquirirlo en unos gastos de transacción de 6 €.
10. Suponemos que el resto de los instrumentos financieros que aparecen en el balance están valorados conforme a la NRV 9ª.
11. Tipo impositivo 30%.

Además, sabemos que a efectos comparativos, según la disposición transitoria cuarta del PGC 2007, esta sociedad incluye en la memoria el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio anterior, creando en la memoria el apartado "Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables", en el que revela las principales diferencias entre los criterios contables aplicados el ejercicio anterior y los actuales, informando del impacto que produce la variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa, para lo que elabora la correspondiente conciliación referida a 1 de enero de 2008.

TRABAJO A REALIZAR:

► FORMULE BALANCE DE APERTURA A 1 DE ENERO DE 2008

Para ello, según vimos, se requerirá de las siguientes actuaciones conforme a la *Disposición Transitoria Primera del RD PGC 2007*:

1. Registrar todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad 2007.
2. Dar de baja todos los activos y pasivos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido en el Plan General de Contabilidad 2007.
3. Reclasificar los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y criterios de reconocimiento en el Plan General de Contabilidad 2007.
4. Valorar todos los activos y pasivos conforme a las normas de registro y valoración. Se presumirá que las valoraciones existentes según los principios y normas vigentes en el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2007, esto es, antes de la entrada en vigor de las normas que regulan la reforma contable, son equivalentes a las incluidas en el Plan General de Contabilidad 2007, salvo las aplicadas a los instrumentos financieros valorados conforme a su valor razonable.

Además, como esta empresa cuenta con Fondo de Comercio, al que según vimos procede reconocer un deterioro de valor a 1 de enero de 2008, se requerirá de las siguientes actuaciones conforme a la *Disposición Transitoria Tercera del RD PGC 2007*: (Pueden verse además otras posibles actuaciones para las combinaciones de negocios en función de las circunstancias muy concretas que concurren en cada empresa de acuerdo con dicha Disposición Transitoria).

- a. Dar de baja la amortización acumulada del Fondo de Comercio.
- b. Reconocer el correspondiente deterioro de valor en el Fondo de Comercio a 1 de enero de 2008.

► ELABORE LA CONCILIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO A 1 DE ENERO DE 2008

1. Registrar todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad 2007.
Al considerar las actuaciones contables de los apartados 2, 3, 4, a y b anteriores tal como se verá a continuación; por exclusión, todos los activos y pasivos quedarán registrados conforme al Plan General de Contabilidad de 2007 en nuestro supuesto práctico.
Sin embargo, podría darse el caso de tener que reconocer otros activos y pasivos que incorpora el PGC 2007, y no se contemplan en el PGC 1990, como puede ser el caso de determinados instrumentos financieros derivados o de algunas provisiones.

2. Dar de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido en el Plan General de Contabilidad 2007.

Se trata de elementos que no cumplen con las definiciones de activos y pasivos del Marco Conceptual de la Contabilidad ni, en consecuencia, con las normas de registro y valoración, y por lo tanto hay que eliminar del Balance

AJUSTES			
150	117 Reservas voluntarias	a 200 Gastos de constitución	150
8	117 Reservas voluntarias	a 270 Gastos de formalización de deudas	8
330	170 Préstamos a largo plazo de entidades de crédito	a 272 Gastos por intereses diferidos	330
9	451 Proveedores a largo plazo	a 272 Gastos por intereses diferidos	9
6	528 Acreedores a corto plazo por arrendamiento financiero	a 272 Gastos por intereses diferidos	6
34	135 Ingresos por intereses diferidos	a 450 Clientes a largo plazo	34
225	142 Provisión para grandes reparaciones	a 117 Reservas voluntarias	225
166	144 Fondo de reversión	a 282 Amortización acumulada del inmovilizado material	166
7	136 Diferencias positivas en moneda extranjera	a 117 Reservas voluntarias	7

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990 y PGC 2007.

3. Reclasificar los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y criterios de reconocimiento en el Plan General de Contabilidad 2007.

Se trata de elementos que cumplen con las definiciones de activos, pasivos o patrimonio neto del Marco Conceptual de la Contabilidad, pero que conforme a los Modelos de Cuentas Anuales han de reconocerse en agrupaciones diferentes con respecto a las contempladas en el PGC 1990.

IDENTIFICACIÓN DE ALGUNAS RECLASIFICACIONES Y ELIMINACIONES SIGNIFICATIVAS (Para el resto de reclasificaciones ver los cambios comparando balances formulados según PGC 1990 y PGC 2007)

Balance Modelo Normal PGC 1990	Importe	→	Balance Modelo Normal PGC 2007	Importe
A) ACCIONISTAS (SOCIOS) POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS 190 "Accionistas por desembolsos no exigidos"	3.500		A) PATRIMONIO NETO A-1) FONDOS PROPIOS I. Capital 1. Capital escriturado (1030) Socios por desembolsos no exigidos	(3.500)
B) INMOVILIZADO III Inmovilizaciones materiales 1. Terrenos y construcciones 220 Terrenos y bienes naturales 221 Construcciones 7. Amortizaciones (2821) Amortización acumulada de construcciones)	6.000 4.000 (4.500)		A) ACTIVO NO CORRIENTE III. Inversiones inmobiliarias 220 Terrenos y bienes naturales 221 Construcciones (282) Amortización acumulada de construcciones	4.000 6.000 (4.500)
B) INMOVILIZADO 198 "Acciones propias en situaciones especiales"	475		A) PATRIMONIO NETO A-1) FONDOS PROPIOS IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias) (108) "Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	(475)
B) INMOVILIZADO VI. Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo 450 Clientes a largo plazo	340		B) ACTIVO CORRIENTE III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar 1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios 1.1. Clientes a corto plazo 1.2. Clientes a largo plazo 450 Clientes a largo plazo	340-34
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO VI. Acreedores por operaciones de tráfico a largo plazo 451 Proveedores a largo plazo	58		C) PASIVO CORRIENTE V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar 1. Proveedores 1.1. Proveedores a corto plazo 1.2. Proveedores a largo plazo 451 Proveedores a largo plazo	58-9
B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS 130 Subvenciones oficiales de capital	900		A) PATRIMONIO NETO A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS 130 Subvenciones oficiales de capital	900
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO VI. Provisiones para operaciones del tráfico 499 Provisión para otras operaciones del tráfico	345		C) PASIVO CORRIENTE II. Provisiones a corto plazo 4999 Provisión para otras operaciones del tráfico	345
B) INMOVILIZADO II. Inmovilizaciones inmateriales 8. Amortizaciones (2817) Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero 9. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero 217 Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	(346) 456		A) ACTIVO NO CORRIENTE III. Inmovilizado material 2. Instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje, mobiliario y otro inmovilizado material 213 Maquinaria (2813) Amortización acumulada de maquinaria	456 (346)

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990 y PGC 2007.

IDENTIFICACIÓN DE ALGUNAS RECLASIFICACIONES Y ELIMINACIONES SIGNIFICATIVAS (Para el resto de reclasificaciones ver los cambios comparando balances formulados según PGC 1990 y PGC 2007)

Balance Modelo Normal PGC 1990	Importe	Balance Modelo Normal PGC 2007	Importe
A) FONDOS PROPIOS IV Reservas 2. Reserva para acciones propias 115 Reserva para acciones propias	475	A) PATRIMONIO NETO A-1) FONDOS PROPIOS III. Reservas 2. Otras reservas 120 Reservas transición al PGC 2007	475
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO II. Deudas con entidades de crédito 3. Acreedores por arrendamiento financiero	93	C) PASIVO CORRIENTE III. Deudas a corto plazo 3. Acreedores por arrendamiento financiero	93-6

4. Valorar todos los activos y pasivos conforme a las normas de registro y valoración.

Se presumirá que las valoraciones existentes según los principios y normas vigentes en el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2007, esto es, antes de la entrada en vigor de las normas que regulan la reforma contable, son equivalentes a las incluidas en el Plan General de Contabilidad 2007, salvo las aplicadas a los instrumentos financieros valorados conforme a su valor razonable.

Por lo tanto, se trata de practicar ajustes para aquellos elementos que las normas de registro y valoración obliguen a valorar conforme a su valor razonable.

AJUSTES

Para ajustar al valor razonable el paquete de acciones clasificado como "disponibles para la venta" no empleamos cuenta de reservas dado que los cambios en el *fair value* correspondientes a esta clasificación se imputan directamente al patrimonio neto según la NRV 9ª, 2.6.2. De ahí que empleemos la cuenta adecuada al caso de patrimonio neto. Asimismo, conforme al PGC 2007, su valor ha de figurar en el balance, neto del correspondiente efecto impositivo.

140	250 Inversiones financieras permanentes en capital a 1330 Ajustes por activos financieros para la venta a 479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles	98 42
-----	--	----------

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990 y PGC 2007.

Sin embargo, los cambios en el valor razonable en el paquete de acciones que la empresa clasifica como "mantenidos para negociar", de acuerdo con la NRV 9ª, 2.3.2, han de imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias. De ahí que empleemos cuenta de reservas para practicar el ajuste. Además, en el apartado 2.3.1 de la referida norma se indica que la valoración inicial ha de hacerse excluyendo los gastos de transacción, en nuestro caso de 6, que han de imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que el ajuste para los referidos gastos se hace también con cuenta de reservas.

6	117 Reservas voluntarias a 540 Inversiones financieras temporales en capital	6
175	540 Inversiones financieras temporales en capital a 117 Reservas voluntarias	175

Por último, como las subvenciones oficiales de capital han de figurar en el balance netas del efecto impositivo, al igual que hicimos con los activos financieros disponibles para la venta, practicamos este ajuste:

270	130 Subvenciones oficiales de capital a 479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles	270
-----	---	-----

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 1990 y PGC 2007.

Ajustes asociados a las Combinaciones de Negocios de acuerdo con la *Disposición Transitoria Tercera del RD PGC 2007*

-FONDO DE COMERCIO-

Dado que el Fondo de Comercio no es amortizable según la NRV 6^a.c del PGC 2007, hemos de dar de baja la amortización acumulada contra el propio Fondo de Comercio, según se contempla en el apartado f de la *Disposición Transitoria Tercera del RD PGC 2007*.

19	2813 Amortización acumulada de fondo de comercio a 213 Fondo de Comercio	19
----	---	----

Por otra parte, como en esta empresa al practicar el test de deterioro del Fondo de Comercio a la fecha del Balance de Apertura a 1 de enero de 2008, se detecta un deterioro de valor de 50, procederá a fecha reconocer la correspondiente corrección valorativa contra las reservas según el apartado e de la *Disposición Transitoria Tercera del RD PGC 2007*, que como el resto de correcciones valorativas del Fondo de Comercio que pudieran proceder a futuro, no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores según la NRV 6^a.c del PGC 2007.

50	117 Reservas voluntarias a 213 Fondo de Comercio	50
----	---	----

Por último, como de acuerdo con el artículo 213.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas se debe dotar una reserva indisponible equivalente al Fondo de Comercio que figure en el balance, mediante la distribución de los beneficios del ejercicio, al menos un 5% anual sobre el Valor en Libros del Fondo de Comercio, y si el beneficio no fuese suficiente han de emplearse reservas de libre disposición; y dados los anteriores ajustes, cabe preguntarse:

¿Qué valor del Fondo de Comercio tomaremos para proceder a la dotación de la referida reserva?

De acuerdo con lo anterior, como el valor que hemos de tener en cuenta para dotar dicha reserva ha de ser el Valor en Libros del Fondo de Comercio a la fecha de dotación de la misma, resulta evidente que habrán de tenerse en cuenta a futuro tanto el anterior ajuste por la amortización acumulada y el deterioro de valor a la fecha del Balance de Apertura a 1 de enero de 2008, así como cuántas correcciones valorativas hubieran procedido antes de la dotación de la correspondiente reserva.

BALANCE DE APERTURA DE INDUSTRIAS UNICAN S.A. A 1 DE ENERO DE 2008 (PGC 2007)
(Valores expresados en miles de euros)

Hoja 1/4

Nº CUENTAS	ACTIVO	1 enero 2008
	A) ACTIVO NO CORRIENTE	76.239
	I. Inmovilizado intangible	3.279
	2. Concesiones	2.102
202	Concesiones administrativas	3.000
(2802)	Amortización acumulada de concesiones administrativas	(898)
	3. Patentes, licencias, marcas y similares	788
203	Propiedad industrial	988
(2803)	Amortización acumulada de propiedad industrial	(200)
	4. Fondo de comercio	131
204	Fondo de comercio	131
	5. Aplicaciones informáticas	30
206	Aplicaciones informáticas	90
(2806)	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	(60)
	6. Otro inmovilizado intangible	228
205	Derechos de traspaso	320
(2805)	Amortización acumulada de derechos de traspaso	(92)
	II. Inmovilizado material	66.660
	1. Terrenos y construcciones	61.649
210	Terrenos y bienes naturales	36.460
211	Construcciones	54.444
(2811)	Amortización acumulada de construcciones	(29.255)
	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	4.903
213	Maquinaria	9.376
214	Utillaje	440
215	Otras instalaciones	1.204
216	Mobiliario	540
217	Equipos para proceso de información	110
218	Elementos de transporte	234
(2813)	Amortización acumulada de maquinaria	(6.025)
(2815)	Amortización acumulada de otras instalaciones	(456)
(2816)	Amortización acumulada de mobiliario	(210)
(2817)	Amortización acumulada de equipos para proceso de información	(90)
(2818)	Amortización acumulada de elementos de transporte	(132)
(2913)	Deterioro de valor de maquinaria	(88)
	3. Inmovilizado en curso y anticipos	108
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales	108
	III. Inversiones inmobiliarias	5.500
	1. Terrenos	4.000
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	4.000
	2. Construcciones	1.500
221	Inversiones en construcciones	6.000
(282)	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	(4.500)
	V. Inversiones financieras a largo plazo	800
	1. Instrumentos de patrimonio	800
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	800

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

Nº CUENTAS	ACTIVO	1 enero 2008
	B) ACTIVO CORRIENTE	14.445
	II. Existencias	3.903
	2. Materias primas y otros aprovisionamientos	1.361
310	Materias primas	1.310
326	Embalajes	34
327	Envases	12
328	Material de oficina	5
	4. Productos terminados	2.420
350	Productos terminados	2.444
(395)	Deterioro de valor de productos terminados	(24)
	6. Anticipos a proveedores	122
407	Anticipos a proveedores	122
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	9.564
	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	8.817
	1.1. A corto plazo	8.511
4300	Clientes, euros	6.590
4304	Clientes, moneda extranjera	366
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	1.555
435	Clientes de dudoso cobro	989
(490)	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	(989)
	1.2 A largo plazo	306
450	Clientes a largo plazo	306
	3. Deudores varios	233
440	Deudores	233
	4. Personal	69
460	Anticipos de remuneraciones	47
544	Créditos a corto plazo al personal	22
	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas	110
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	110
	7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos	335
5580	Socios por desembolsos exigidos	335
	V. Inversiones financieras a corto plazo	497
	1. Instrumentos de patrimonio	494
540	Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio	494
	5. Otros activos financieros	3
565	Fianzas constituidas a corto plazo	3
	VI. Periodificaciones a corto plazo	6
480	Gastos anticipados	6
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	475
	1. Tesorería	475
570	Caja, euros	2
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	450
573	Banco e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera	23
	TOTAL ACTIVO (A + B)	90.684

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	1 enero 2008
	A) PATRIMONIO NETO	73.898
	A-1) Fondos Propios	73.170
	I. Capital	52.687
	1. Capital escriturado	56.187
100	Capital social	56.187
	2. (Capital no exigido)	(3.500)
(103)	Socios por desembolsos no exigidos	(3.500)
	II. Prima de emisión	1.067
110	Prima de emisión	1.067
	III. Reservas	6.393
	1. Legal y estatutarias	2.735
112	Reserva legal	2.346
1141	Reservas estatutarias	389
	2. Otras reservas	3.708
113	Reserva voluntaria	3.658
	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	(475)
(108)	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	(475)
	V. Resultados de ejercicios anteriores	828
	1. Remanente	828
120	Remanente	828
	VII. Resultado del ejercicio	12.670
129	Resultado del ejercicio	12.670
	A-2) Ajustes por cambios de valor	98
	I. Activos financieros disponibles para la venta	98
1330	Ajustes por activos financieros disponibles para la venta	98
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	630
130	Subvenciones oficiales de capital	630
	B) PASIVO NO CORRIENTE	3.186
	I. Provisiones a largo plazo	125
	4. Otras provisiones	125
141	Provisión para impuestos	125
	II. Deudas a largo plazo	2.749
	2. Deudas con entidades de crédito	2.015
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	2.015
	5. Otros pasivos financieros	734
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	560
175	Efectos a pagar a largo plazo	174
	IV. Pasivos por impuesto diferido	312
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	312

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	1 enero 2008
	C) PASIVO CORRIENTE	13.600
	II. Provisiones a corto plazo	435
499	Provisiones para operaciones comerciales	345
5292	Provisión para otras responsabilidades	90
	III. Deudas a corto plazo	941
	2. Deudas con entidades de crédito	609
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	600
526	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	9
	3. Acreedores por arrendamiento financiero	87
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	87
	4. Otros pasivos financieros	245
521	Deudas a corto plazo	12
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	77
525	Efectos a pagar a corto plazo	156
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	11.687
	1. Proveedores	671
	1.1 A corto plazo	622
4000	Proveedores, euros	589
(406)	Envases y embalajes a devolver a proveedores	(89)
401	Proveedores, efectos comerciales a pagar	122
	1.2 A largo plazo	49
451	Proveedores a largo plazo	49
	3. Acreedores varios	61
410	Acreedores por prestaciones de servicios	56
411	Acreedores, efectos comerciales a pagar	5
	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)	3.455
465	Remuneraciones pendientes de pago	3.455
	5. Pasivos por impuesto corriente	3.940
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades	3.940
	6. Otras deudas con la Administraciones Públicas	3.537
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	2.123
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	980
476	Organismos de la seguridad social acreedores	434
	7. Anticipos de clientes	23
438	Anticipos de clientes	23
	VI. Periodificaciones a corto plazo	537
485	Ingresos anticipados	478
568	Intereses cobrados por anticipado	59
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	90.684

Fuente: elaboración propia, a partir del PGC 2007.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA DEL REAL DECRETO QUE APRUEBA EL PGC 2007

La empresa incluirá en la memoria el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias aprobados en el ejercicio anterior.
[También podrá presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al PGC 2007]
[ver contenido completo de la Disposición]

Crear apartado en la Memoria de las Cuentas anuales del 2008:

"ASPECTOS DERIVADOS DE LA TRANSICIÓN A LAS NUEVAS NORMAS CONTABLES"

Explicar las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio 2007 y los actuales.

Quantificación del impacto que producen dichas diferencias en el patrimonio neto de la empresa.
En particular, se incluirá una conciliación referida a la fecha del Balance de Apertura.

CONCILIACION PATRIMONIO NETO A 1 DE ENERO DE 2008

FONDOS PROPIOS A 31 DE DICIEMBRE DE 2007 (PGC 1990)	76.952
- Socios por desembolsos no exigidos.....	(3.500)
- Acciones propias.....	(475)
- Reserva acciones propias	(475)
+Reservas voluntarias [113] (transición al PGC 2007), por los siguientes conceptos:	668
- Gastos de constitución..... (150)	
- Gastos de formalización de deudas..... (8)	
- Fondo de comercio..... (50)	
+ Provisión para grandes reparaciones..... 225	
+ Diferencias positivas de moneda extranjera..... 7	
+ Activos financieros mantenidos para negociar 169	
+ Reserva acciones propias 475	
+ Ajuste por cambios de valor (activos financieros disponibles para la venta).....	98
+ Subvención oficial de capital.....	630
PATRIMONIO NETO A 1 DE ENERO DE 2008 (PGC 2007)	73.898