



① La Reforma de la Contabilidad Española. El nuevo Plan General de Contabilidad

José Ramón González García

Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Florentina Ros Amorós

Subdirectora General de Normalización y Técnica Contable

La decisión europea de incorporar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC//NIIF) en Reglamentos de la Comisión (NIC/NIIF adoptadas en Europa o NICE), que resultan de obligatoria aplicación desde el 1 de enero de 2005 en la formulación de cuentas anuales consolidadas de compañías cotizadas, ha sido el detonante para abordar el proceso de modernización del Derecho contable español, que tiene como objetivo armonizar las normas contables españolas con la nueva contabilidad europea.

Por lo que respecta a nuestro Derecho contable incardinado en el Derecho mercantil, la decisión europea unida al hecho de que la disposición adicional undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, mantiene la norma contable española como obligatoria en la formulación de las cuentas anuales individuales de todas las compañías, con independencia de que sean o no cotizadas, ha llevado a la aplicación obligatoria de dos marcos normativos, que la reforma realizada en el año 2007 armoniza con base en los criterios de las NICE, eligiendo, en la medida de lo posible, aquellos criterios que mejor enlazan con la tradición contable española.

La reforma se inicia con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que modifica, entre otras, el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, la

Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La Ley incorpora modificaciones de carácter sustantivo, que desde el ámbito contable afectan básicamente a los criterios para la formulación de las cuentas anuales, autorizando asimismo al Gobierno en su disposición final primera, a aprobar el Plan General de Contabilidad (PGC).

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aprueba un nuevo PGC, de obligatoria aplicación para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el PGC de Pequeñas y Medianas empresas (PGC de PYMES), aprobado por el Gobierno mediante Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que adicionalmente incorpora criterios contables simplificadores específicos para microempresas.

1. La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea

Una de las características básicas del proceso de reforma emprendido es la de seguir manteniendo a nuestro modelo contable como un conjunto de principios desarrollados por normas jurídicas que constituyen el Derecho contable español que forma parte del Derecho mercantil, armonizado con las



Directivas Europeas y cuyo referente fundamental en materia de desarrollo lo constituye el Plan General de Contabilidad.

Por esta razón, la Ley 16/2007 inicia el proceso de reforma modificando el Código de Comercio, en los artículos 34 a 41 relativos a cuentas anuales, en los que se ha delimitado la estructura básica del modelo contable, y en los artículos 42 a 49 con la finalidad de regular a nivel legal los aspectos fundamentales de la consolidación. Por otra parte se ha modificado también el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), habiéndose incorporado en el ámbito reglamentario aspectos contenidos anteriormente en este texto, como es la estructura de las cuentas anuales y parte del contenido de la memoria. Este documento incluye más información en línea con la exigencia de mayor transparencia para la información económico-financiera, en particular acerca de las transacciones con partes vinculadas, socios y administradores.

También incorpora modificaciones en el plano puramente mercantil. Así, se ha homogeneizado la terminología en los artículos 163, 164, 167 y 260 del TRLSA, utilizando en todos ellos el término “patrimonio neto” para el cómputo de las situaciones en las que el legislador mercantil exige actuaciones para mantener la solvencia frente a terceros en sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios. En esta línea, se ha modificado también el artículo 213 del TRLSA relativo a la aplicación del resultado, estableciendo que los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no puedan ser objeto de distribución. Asimismo, se exige la dotación anual con cargo a beneficios de una reserva indisponible que represente al menos un importe del cinco por ciento del fondo de comercio. Si no existiese beneficio, o éste fuese insuficiente, la dotación exigida se realizará con cargo a reservas de libre disposición.

Por otra parte en el proceso de tramitación parlamentaria de la Ley 16/2007, que fue aprobada por unanimidad de los grupos parlamentarios, se han incorporado modificaciones de las que resaltamos la producida en el ámbito de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que persigue entre otros objetivos alcanzar la neutralidad fiscal de la reforma contable, y la autorización al Gobierno contenida en la disposición final primera de la Ley para aprobar de forma simultánea el Plan

General de Contabilidad, y como norma complementaria de éste, un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

De esta forma las PYMES españolas, disponen de un cuerpo contable específico completo, adaptado a sus operaciones habituales, que incorpora simplificaciones en criterios de valoración y contiene cuentas y modelos de cuentas anuales específicos, superando así el régimen simplificado de la contabilidad que la Ley 16/2007 deroga. Este Plan de PYMES, aunque incluye simplificaciones, también posee la aptitud, en cuanto norma complementaria, para conseguir los mismos objetivos que el Plan General de Contabilidad manteniendo así el buen nivel de información obtenido con la aplicación de la normalización contable española.

2. El Plan General de Contabilidad

La norma pilar de nuestro derecho contable es, sin duda, el Plan General de Contabilidad, que contiene los principios, definiciones y criterios básicos que deben ser aplicados en el registro contable de las distintas operaciones.

Una vez fijadas las bases legales de la norma contable en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas, la reforma se centró en la elaboración de un nuevo Plan de Contabilidad, aplicable por la generalidad de nuestras empresas en la confección de sus cuentas anuales individuales, sin perjuicio como hemos señalado anteriormente de la aparición del Plan General de Contabilidad de PYMES como una nueva herramienta complementaria pero más sencilla que la anterior, para facilitar la aplicación de los nuevos criterios a las empresas de menor dimensión.

2.1. El equilibrio de la novedad y la tradición

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sustituye a su antecesor del año 90 y resulta de aplicación en los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2008. Este Plan, a pesar de las novedades que conlleva, mantiene una línea de sucesión respecto a nuestra tradición contable, presentando una estructura similar a los anteriores Planes Generales y respetando, en lo posible, aquellos contenidos que se han entendido coincidentes con los internacionales.





Se estructura en las tradicionales cinco partes, que pasan a tener el siguiente contenido: Marco Conceptual de la Contabilidad, Normas de registro y valoración, Cuentas anuales, Cuadro de cuentas y Definiciones y relaciones contables. Por tanto, el nuevo Plan sigue manteniendo la sistemática de sus predecesores conteniendo no sólo los principios, definiciones, normas, criterios, bases de presentación y modelos de obligatoria aplicación, sino también las cuentas necesarias para reflejar los elementos patrimoniales y las operaciones más habituales, cuyos motivos de cargo y abono se han adaptado a los nuevos criterios. Estas dos últimas partes siguen manteniendo el carácter voluntario de la numeración, denominación y movimiento de las cuentas, salvo en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

2.2 Nuevos contenidos y otras novedades del Plan General de Contabilidad

Marco Conceptual de la Contabilidad

Por lo que se refiere a los contenidos, en primer lugar destaca poder contar por primera vez con un Marco Conceptual explícito. Al lado de los principios contables a los que hemos venido acudiendo sistemáticamente para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a las operaciones que expresamente no quedan recogidas en las normas, nos encontramos con un Marco más completo y, por tanto, más potente al que acudir en las reflexiones que necesariamente se han de realizar para reflejar correctamente las operaciones en la contabilidad.

El Marco Conceptual recoge las características que debe tener la información contenida en las cuentas anuales, las definiciones de los elementos patrimoniales (activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos), los criterios de registro o reconocimiento, los criterios valorativos así como algunas definiciones utilizadas en la concreción de éstos y la jerarquía normativa aplicable en las cuentas anuales individuales de las empresas destinatarias del PGC.

Asimismo, entre los aspectos de relevancia contenidos en el Marco Conceptual, debemos hacer una mención especial a la concreción del denominado “principio de fondo sobre forma”, que en la normativa española adquiere la categoría de corolario u objetivo de las cuentas anuales. En este sentido, se

señala que al efecto de conseguir la imagen fiel a la que deben conducir las cuentas anuales, “en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”.

Este aspecto recogido no sólo en el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad sino en el propio Código de Comercio (artículo 34.2 en la redacción dada por la Ley 16/2007) no supone en sí mismo una novedad, siendo reiterada la doctrina, tanto administrativa como académica, que manifiesta la necesidad de acudir al fondo económico de las operaciones realizadas en su conjunto para poder alcanzar la mencionada imagen fiel, no siendo relevantes a estos efectos las denominaciones jurídicas acordadas. No obstante, debe resaltarse la importancia de que este aspecto se encuentre contenido en la propia Ley, con los consiguientes efectos que ello conllevará, así como el mayor alcance que en algunos puntos tiene en el nuevo marco contable, alcanzando incluso en algunos casos a recalificar contablemente como instrumentos de pasivo, emisiones con forma jurídica de capital (en particular, algunas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto).

Respecto a los criterios valorativos destaca la regulación relativa al valor razonable, dada la mayor utilización que tiene en el nuevo marco frente a la situación previa, en la que se tenía en cuenta a efectos, fundamentalmente, de correcciones valorativas. El valor razonable queda definido como el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua. El valor razonable, con carácter general, se calcula por referencia a un valor fiable de mercado. En los casos en los que existan mercados activos, el precio cotizado será la mejor referencia del valor razonable. Cuando no exista tal mercado, el Marco Conceptual desarrolla los criterios exigidos a los modelos y técnicas de valoración aceptados a estos efectos.

También y por su novedad, tanto terminológica como de extensión en cuanto a la obligatoriedad en su aplicación, el Marco Conceptual define el “coste amortizado” que constituye el criterio general de valoración de los créditos y débitos de las empresas, suponiendo una concreción del hasta ahora “criterio financiero” que se exigía de éstos en cuan-



to a la imputación de ingresos y gastos financieros. De esta forma, se unifica y generaliza la utilización del método de interés efectivo en dicha imputación, siendo el tipo de interés efectivo el que iguala el valor en libros del activo o pasivo financiero con la corriente de flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento.

Normas de registro y valoración

Por lo que se refiere a las normas de registro y valoración, el primer tema a resaltar es que el nuevo Plan General de Contabilidad regula más operaciones que su antecesor. Por una parte, destaca la regulación recogida de las denominadas “combinaciones de negocios”, definidas como las operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios. Se suple así la ausencia de una norma general con la que nos encontrábamos en relación con el tratamiento contable a aplicar en las operaciones de fusión y escisión de sociedades, que no fueron abordadas en la aprobación del anterior Plan y cuyo desarrollo posterior nunca alcanzó el rango de norma jurídica y por tanto de obligada aplicación, habiendo mantenido la doctrina administrativa la validez de los criterios contenidos en un Borrador de norma del año 1993. Este Borrador elaborado en su momento en sintonía con los criterios imperantes en el ámbito internacional, adicionalmente se había ido distanciando de dichos criterios dadas las modificaciones realizadas en el citado ámbito en esta materia (fundamentalmente, desde la aprobación del SFAS nº 141 americano y de la norma internacional de información financiera nº 3).

En concreto, en las combinaciones de negocios que se realicen mediante operaciones de fusión o escisión de empresas o de adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios, se deberá aplicar el método de adquisición, en virtud del cual los activos identificables y pasivos asumidos del negocio o negocios adquiridos se valoran en general por su valor razonable, quedando determinado el fondo de comercio (o, en algunos casos que deberían ser muy excepcionales, la diferencia negativa) como la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor por el que deben registrarse los elementos patrimoniales adquiridos. Debe asimismo advertirse que para las operaciones de fusión, escisión y aportación

no dineraria de un negocio entre empresas del grupo, el Plan recoge unas reglas particulares basadas en este caso en los valores de consolidación establecidos en el Código de Comercio (cuando las empresas intervinientes sean la dominante y una dependiente) o los valores individuales en los restantes casos (dos sociedades dependientes).

Asimismo, la realidad económica ha evolucionado respecto a la existente a principios de los años 90. La norma contable, siempre fiel reflejo del mundo empresarial de su momento, se hace eco de la aparición de nuevos productos en el ámbito financiero y de la mayor habitualidad en la realización de determinadas operaciones. En particular, la regulación de los instrumentos financieros ha evolucionado, recogiendo las particularidades de instrumentos con derivados implícitos (los denominados “instrumentos financieros híbridos”) o la utilización de las operaciones de cobertura de riesgos, entre otros.

Ciertamente la materia de instrumentos financieros es la que presenta mayores novedades en el nuevo marco contable. Y no sólo por la incorporación de nuevos instrumentos sino también por el enfoque que de los mismos se realiza. A este respecto y si bien la presentación en los modelos de balance sigue respondiendo a la naturaleza de los distintos activos financieros (instrumentos de patrimonio, créditos, valores representativos de deudas, derivados, deudores comerciales y otros) y pasivos financieros (provisiones, valores negociables, deudas con entidades de crédito, acreedores por arrendamiento financiero, derivados, acreedores comerciales y otros), la norma exige una valoración de los instrumentos basada en carteras, siendo determinante no sólo la naturaleza de los instrumentos sino también la gestión a realizar con ellos al efecto de la ubicación de éstos en una u otra cartera.

En este sentido, las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas quedan delimitadas en una categoría independiente, cuya valoración es el coste. Por lo que se refiere al resto de los activos financieros -y salvo que éstos se tengan para negociar, incluidos los derivados especulativos, o se hayan incluido en la categoría de otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, los cuales se valoran a valor razonable con imputación de los cambios de valor a la cuenta de pérdi-





das y ganancias-, quedarán clasificados como préstamos y partidas a cobrar siempre que no sean instrumentos de patrimonio ni derivados, no se negocien en un mercado activo y sus cobros sean de cuantía determinada o determinable. Los préstamos y partidas a cobrar, en la que se ubican los créditos, comerciales o no, se valoran por su coste amortizado.

La norma contempla adicionalmente la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, en la que se ubican los valores representativos de deuda cotizados que la empresa tenga con la intención efectiva y capacidad de conservar hasta el vencimiento, que quedan valorados también al coste amortizado. Por último, los valores representativos de deuda y los instrumentos de patrimonio que no se hayan clasificado en ninguna de las anteriores categorías se clasifican como “activos financieros disponibles para la venta”, que se valoran por su valor razonable, imputando a patrimonio neto las diferencias de valor.

Por lo que se refiere a los pasivos financieros, se contempla una categoría en la que quedan ubicados todos los pasivos, salvo que éstos se tengan para negociar (incluidos los derivados especulativos) o se hayan incluido en la categoría de otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. En concreto, esta categoría es la de Débitos y partidas a pagar y quedan valorados por su coste amortizado.

Conjuntamente con la novedad que conllevan estas nuevas clasificaciones, la norma relativa a instrumentos financieros contiene una serie de casos particulares en los que aborda los instrumentos financieros híbridos, compuestos (aquellos que incluyen componentes de pasivo y patrimonio, simultáneamente), contratos que se mantienen con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero (que en ocasiones han de ser tratados como anticipos a cuenta, en otras como meros compromisos futuros y por último, en algunas circunstancias como instrumentos financieros derivados), contratos de garantía financiera (por ejemplo, avales), fianzas recibidas y entregadas, y las coberturas contables. La contabilidad de coberturas conlleva unos criterios contables específicos que deben aplicarse a los instrumentos financieros que actúen como instrumentos de cobertura (generalmente derivados, pudiendo actuar otros ins-

trumentos financieros en el caso de coberturas de tipo de cambio) y a las partidas cubiertas (activos y pasivos reconocidos, compromisos en firme no reconocidos, transacciones previstas altamente probables e inversiones netas en negocios en el extranjero), que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo.

Otra de las operaciones contempladas en el nuevo Plan General es la relativa a las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio propio. Las operaciones consistentes en retribuir a los trabajadores a través de instrumentos de patrimonio (por ejemplo, opciones sobre acciones) o mediante importes variables en función de la evolución en los precios de dichos instrumentos de patrimonio, encuentran respuesta en una norma específica, que establece las pautas a seguir en cuanto al registro y valoración de estas operaciones, diferenciando si dan lugar a un incremento en el patrimonio neto (cuando se liquidan con los propios instrumentos de patrimonio) o a un pasivo (cuando se liquidan en efectivo, cuyo importe se determina en función del valor de los instrumentos de patrimonio). También diferencia la norma, a efectos de su valoración, las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio (se valorarán por el valor de los instrumentos de patrimonio cedidos referido a la fecha del acuerdo de concesión), de las transacciones que tengan como contrapartida otros bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados (se valorarán por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos en la fecha en que éstos se reciben, siempre que dicho valor razonable pueda determinarse con fiabilidad).

Entre las nuevas normas quisiéramos destacar, por último, la relativa a los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, en la que de nuevo los criterios de gestión adquieren relevancia en la información financiera que suministran las cuentas anuales. Una empresa debe clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta, cuando espere que su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la norma. Esta clasificación tiene efectos fundamentalmente a nivel de presentación en el balance, ya que estos activos (o pasivos, en



caso de tratarse de grupos enajenables de elementos) se ubican en la parte corriente del balance. Adicionalmente, esta clasificación supone también algún aspecto valorativo particular: en concreto, los bienes dejan de ser amortizados desde que se clasifican en esta categoría y también se perfila que han de valorarse al menor de los dos importes siguientes: valor contable y valor razonable menos costes de venta (al quedar inoperativo, por propia definición, el valor en uso de estos elementos).

El nuevo Plan General de Contabilidad contiene además otras muchas novedades cuyo estudio excede las pretensiones de este artículo. Simplemente destacar, por una parte, la mayor extensión y regulación recogida en el Plan General de algunas operaciones como los arrendamientos, las operaciones entre empresas del grupo, los negocios conjuntos o los hechos posteriores; y, por otra parte, la especial atención que debe darse a los nuevos contenidos en relación con las permutas, los costes relacionados con las grandes reparaciones, las provisiones por desmantelamiento, la no amortización del fondo de comercio, la casuística recogida sobre moneda extranjera, el nuevo enfoque dado al registro de los activos y pasivos derivados del impuesto sobre beneficios, los pasivos por retribuciones al personal a largo plazo de prestación definida, las subvenciones, donaciones y legados y los cambios en criterios contables y errores.

Cuentas anuales

El cambio más relevante en lo que se refiere al contenido de las cuentas anuales, viene dado obviamente por la aparición de dos nuevos estados contables: el estado de cambios en el patrimonio neto –que a su vez se subdivide en dos documentos: el estado de ingresos y gastos reconocidos y el estado total de cambios en el patrimonio neto– y el estado de flujos de efectivo –exigible sólo para las empresas obligadas a confeccionar modelo normal de balance y, por tanto, a someter sus cuentas anuales a auditoría.

La aparición en el nuevo marco de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (fundamentalmente, los derivados de la valoración de activos financieros disponibles para la venta, de algunas operaciones de cobertura que originan movimientos contra patrimonio neto –las coberturas de flujos de efectivo y las derivadas de inversio-

nes netas en negocios en el extranjero que carezcan de personalidad jurídica– y de las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros no socios) determina la necesidad de aglutinar en un solo documento la globalidad de ingresos y gastos del ejercicio. En este sentido, el estado de ingresos y gastos reconocidos recoge en primer lugar el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias y le incorpora los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, recogiendo separadamente los ingresos y gastos transferidos en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias (que en definitiva no afectan a los ingresos o gastos del ejercicio –en tanto figuran en la parte de las transferencias del estado de cambios en el patrimonio neto con signo contrario al que recogen en la cuenta de pérdidas y ganancias–, sino a la ubicación de éstos).

Asimismo, se sistematiza y recoge en un documento independiente –el estado total de cambios en el patrimonio neto–, las restantes variaciones de patrimonio que derivan de operaciones con socios (aumentos de capital, distribución de dividendos, por citar los más habituales), de errores y cambios de criterio contable y de otras reclasificaciones de patrimonio (por ejemplo, la dotación de la reserva legal).

Por lo que se refiere al estado de flujos de efectivo, su inclusión en las cuentas anuales responde a la mayor relevancia que se otorga a la información relativa a las disponibilidades líquidas de la empresa, mostrando diferenciadamente según su origen y destino (operaciones de explotación, de inversión y de financiación) los flujos de entrada y salida de tesorería y otros medios líquidos equivalentes.

Por lo que se refiere a los documentos tradicionales cabe apreciar, de forma muy sintética, los siguientes cambios:

- El balance recoge separadamente los activos y pasivos de la empresa, así como el patrimonio neto. Los activos y pasivos se clasifican como corrientes o no corrientes, siendo fundamental en esta diferenciación el ciclo normal de explotación en relación con los elementos relacionados con el mismo y el plazo de un año en los restantes casos. En el patrimonio neto, se recogen tres subagrupaciones: una primera que contiene los fondos propios, y las dos siguientes para los ajustes de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos de ter-





ceros no socios. Los saldos contenidos en estas dos últimas subagrupaciones quedan pendientes de ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias en años futuros.

- La cuenta de pérdidas y ganancias presenta un nuevo formato en forma de lista. También desaparece el margen de resultados extraordinarios, presentándose diferencialmente los resultados de explotación y los financieros así como el gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios. Asimismo y como novedad, en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias (obligatorio para las empresas de mayor tamaño) se exige diferenciar el resultado de las operaciones continuadas de las denominadas operaciones interrumpidas (con carácter general, una línea de negocio o un área geográfica de la explotación que sea significativa, que ha sido enajenada o ha sido clasificada como mantenida para la venta).
- La memoria presenta como característica más relevante el mayor contenido informativo que se exige, siendo especialmente relevante la información solicitada en relación con las operaciones realizadas con partes vinculadas, debiendo facilitarse en la memoria información suficiente para comprender las operaciones con aquellas partes en las que, directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos, se ejerce o se tiene la posibilidad de ejercer, el control o una influencia significativa. Asimismo se deberá informar sobre los efectos que dichas operaciones tienen sobre los estados financieros de la empresa.

3. El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

En la exposición realizada en el presente artículo queremos hacer unas breves referencias al contenido de este PGC de PYMES. Como ya hemos destacado, el mismo es una norma complementaria del PGC y tiene como objetivo facilitar la aplicación de la nueva contabilidad a una gran parte de las empresas españolas por cuanto podrán aplicarlo, voluntariamente, los sujetos que prevé el artículo 2 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el PGC de PYMES.

Respecto a los contenidos, se ha eliminado la regulación de las operaciones consideradas como no habituales para estas

empresas, como son, entre otras, las combinaciones de negocio o las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando una PYME realice alguna de las operaciones no reguladas específicamente en el PGC de PYMES, deberá remitirse a los criterios del PGC, con la excepción de las normas relativas a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, que no resultan de aplicación para los usuarios del Plan de PYMES.

Por otra parte, y además de la simplificación de criterios para microempresas prevista en la Ley 16/2007, también se han simplificado para los usuarios del Plan de PYMES, algunos criterios de valoración, en particular respecto a los instrumentos financieros. En esta línea, se han eliminado categorías por gestión manteniendo las categorías de negociación, coste amortizado y coste, quedando restringida la utilización del valor razonable para los instrumentos que sean objeto de negociación y para los activos financieros híbridos.

Con esta actuación, se facilita el tránsito a la nueva contabilidad de las empresas de menor dimensión, sin perjuicio de mantener el nivel adecuado de información económico financiero de las empresas españolas.

4. Régimen transitorio

El tránsito hacia los nuevos criterios contables constituye un aspecto sustantivo que en las disposiciones transitorias de los Reales Decretos que aprueban el PGC y el PGC de PYMES, se ha regulado con el objetivo de facilitar la primera aplicación.

Así el mencionado régimen transitorio conjuga los contenidos de la primera aplicación, aplicación retroactiva y presentación de información comparativa, con medidas que simplifican el tránsito. En este sentido se permite valorar los elementos patrimoniales con los criterios utilizados en el PGC de 1990, con la condición de que esta operación se aplique de forma uniforme y adicionalmente no se obliga a presentar comparativos del ejercicio 2007, debiendo en todo caso informar en la memoria del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008 de los cambios producidos por la aplicación de los nuevos criterios contables en el patrimonio de la empresa.