

Boicac nº 72/2008 Consulta 2

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

Respuesta

La disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), establece las reglas generales a tener en consideración en la elaboración del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el PGC. Su apartado primero dispone la aplicación retroactiva de los criterios contenidos en el nuevo Plan, con las excepciones que en él se indican.

En cumplimiento de estas reglas deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige la nueva norma; asimismo deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido; deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el PGC, y finalmente, se da opción a las empresas para que valoren todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de 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, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable. Si la empresa decidiera no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.

De acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de la citada disposición, la contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC, deban utilizarse otras partidas.

Por otro lado, en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007 se establece la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, que quedan calificadas como cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas. No obstante, tal y como dice la norma, la empresa podrá presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada a la nueva normativa, para lo cual preparará un balance de apertura de dicho ejercicio

precedente con arreglo a los nuevos criterios y de acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias.

Esta misma disposición transitoria cuarta, en su apartado tercero, establece que la fecha de transición es la fecha del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez la nueva normativa, salvo que la empresa incluya información comparativa del ejercicio anterior adaptada, en cuyo caso, será la fecha del balance de apertura de dicho ejercicio anterior.

Por lo que se refiere a la regulación de las obligaciones registrales está contenida en la sección primera, del Título III del Libro 1 del Código de Comercio, y conforme a la misma *“el Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa...”* (artículo 28.2). Adicionalmente, los libros deberán ser llevados *“cualquiera que sea el procedimiento utilizado con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables”* (artículo 29.1).

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

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

- Incorporar los asientos de ajustes a los citados saldos para confeccionar el balance de apertura al que se refiere la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007.

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

Estos mismos criterios serán aplicables en la transición al PGC de PYMES, si bien, no es aplicable lo previsto en el punto 3, ya que —conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1515/2007 — en este caso no existe la opción de elegir como fecha de transición una anterior a la del balance de apertura del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.