



**PROYECTO DE LEY DE REFORMA Y ADAPTACIÓN DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL
EN MATERIA CONTABLE PARA SU ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL CON BASE
EN LA NORMATIVA EUROPEA
(BOCG 12 de Mayo de 2006)**

1.- INTRODUCCION

El 12 de Mayo de 2006 fue publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el Proyecto de Ley de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa europea.

La evolución experimentada en el proceso de normalización contable podría resumirse en las siguientes fases:

- **Primera fase:** delimitación del marco de actuación por las Directivas europeas:
 - **Cuarta Directiva** 78/660/CEE del Consejo de 25 de julio de 1978 relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.
 - **Séptima Directiva** 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

La Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las citadas Directivas supuso el inicio de este proceso de normalización que implicó la **modificación del Código de Comercio** introduciendo reglas mucho más precisas que las existentes con anterioridad en la contabilidad empresarial.

Con posterioridad (diciembre 1989) se aprobó el **Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas** (en adelante TRLSA), finalizando esta primera fase con la aprobación del **Plan General de Contabilidad** (Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre) y de las **Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas** (Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre), que se han ido complementando con adaptaciones sectoriales y Resoluciones del ICAC.

- **Segunda fase:** se produce una modificación de las Directivas europeas derivada de la búsqueda de una mayor armonización contable, que supone un nuevo marco normativo.

En este proceso la principal novedad la constituye el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las **Normas Internacionales de Contabilidad** (NIC o actuales "Normas Internacionales de Información Financiera"-NIIF).



El citado Reglamento tiene las siguientes implicaciones para los países miembros:

- Las empresas que elaboren cuentas consolidadas en los ejercicios que comiencen a partir del 1/1/2005, **deberán aplicar las NIIF** si a la fecha de cierre de su balance sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro.
- Los Estados miembros pueden **permitir** o **requerir** al resto de sociedades que elaboren sus cuentas anuales individuales o consolidadas de conformidad con las NIIF.

Ante esta situación, en España se analizan las diferentes alternativas existentes para la aplicación de estas normas alcanzando las siguientes conclusiones:

- los principios y criterios contables que las empresas españolas deben aplicar en la elaboración de las **cuentas anuales individuales** deben ser los recogidos en la **propia normativa nacional**, si bien se entiende que para lograr una adecuada homogeneidad, nuestra normativa debe estar en sintonía con lo regulado en las NIIF.
- **Aplicación voluntaria** a partir del 1/1/2005 de las NIIF para las **cuentas consolidadas** de las sociedades que no tuvieran valores admitidos a cotización.

En este contexto, la disposición final undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, incorporó en nuestro Derecho Mercantil Contable las citadas NIIF de la siguiente manera:

- Las **empresas que elaboren cuentas consolidadas** en los ejercicios que comiencen a partir del 1/1/2005, deberán **aplicar las NIIF** si a la fecha de cierre de su balance sus valores han sido admitidos a **cotización en un mercado regulado** de cualquier Estado miembro.
- El **resto de sociedades** podrán optar por la aplicación de las NIIF con **carácter voluntario**.

Para la culminación de esta segunda fase, se encuentra pendiente la adaptación de la propia normativa nacional aplicable a las cuentas anuales individuales que es la que se está abordando mediante el presente Proyecto de Ley de reforma mercantil en materia contable.

A la fecha actual este Proyecto de Ley se encuentra pendiente de aprobación, pero dado que es previsible que no presente diferencias significativas con la Ley definitiva, pasamos a exponer los cambios fundamentales que se derivan del mismo con respecto a la normativa vigente.



2.- MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA

El Proyecto de Ley de Reforma Contable contiene modificaciones que afectan a las siguientes Leyes actualmente vigentes:

- **Código de Comercio:** artículos relativos a las Cuentas Anuales (art. 34-41) y a la presentación de las cuentas de los Grupos de Sociedades (art. 42-49).
- **Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas:** básicamente artículos relativos a las cuentas anuales (171-202) y otros artículos en los que se modifican únicamente aspectos de redacción.
- **Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada:** artículos puntuales que presentan modificaciones poco significativas de redacción.



3.- PRINCIPALES NOVEDADES

Las novedades más significativas recogidas en el Proyecto de Ley son las siguientes:

- **Elementos que componen las Cuentas Anuales** (tanto individuales como consolidadas):
 - Balance
 - Cuenta de Pérdidas y Ganancias
 - Memoria
 - **Estado que refleje cambios en el patrimonio neto del ejercicio** (Nuevo)
 - **Estado de flujos de efectivo** (Nuevo)

Se observa que permanecen los estados financieros que componen actualmente las cuentas anuales, aunque se proponen algunas modificaciones en cuanto a denominaciones y estructura, así como ligeras variaciones en cuanto al contenido de los mismos. Los modelos de presentación serán los que se aprueben reglamentariamente.

Por otra parte, aparecen dos nuevos estados financieros que pasamos a comentar más detalladamente.

- **Estado que refleje cambios en el patrimonio neto del ejercicio:** comprenderá:
 - **Resultado del ejercicio**
 - **Variaciones por cambios en criterios contables:** actualmente los cambios que se producen en criterios contables tienen efecto en el resultado del ejercicio en el que se producen. La nueva normativa prevé que no tengan reflejo en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y que se recojan en este nuevo Estado Financiero.



- **Corrección de errores:** al igual que en el caso anterior, en la actualidad las correcciones de errores producidos en ejercicios anteriores, tienen reflejo en el resultado del ejercicio en el que se realiza la corrección de manera que el resultado se ve “alterado” en 2 ejercicios (ejercicio en el que se produce el error y el ejercicio en el que se corrige este). La nueva normativa prevé que estas correcciones se registren directamente en este nuevo Estado Financiero sin que se imputen a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
 - **Otros ajustes y variaciones de valor, incluidos los derivados del criterio de Valor Razonable:** se prevé que formen parte de este Estado Financiero los ajustes de valor que provengan de la aplicación de nuevos criterios de valoración, entre los que destaca el Valor Razonable, cuya aplicación resultará residual, como se verá más adelante.
- **Estado de Flujos de Efectivo:** mostrará ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y pagos realizados en el ejercicio.
- Este nuevo Estado Financiero sustituye al actual Cuadro de Financiación y será obligatorio únicamente para aquellas empresas que deban formular el Balance y Estado de Cambios en el Patrimonio en formato Normal (no abreviado), como sucede en la actualidad con el Cuadro de Financiación.
- **Principios contables de general aceptación:** se mantienen los principios actualmente vigentes, con la matización de que desaparece el carácter prioritario del principio de prudencia valorativa sobre el resto de principios.
- **Valor Razonable:** se introduce este nuevo concepto con las siguientes características:
- **Ámbito de aplicación:**
 - a) Activos financieros que formen parte de una cartera de negociación, se califiquen como disponibles para la venta o sean instrumentos financieros derivados.
 - b) Pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación, o sean instrumentos financieros derivados.
 - **Forma de cálculo:** se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. En caso de que no puedan valorarse de manera fiable será aplicable el principio de coste de adquisición o coste de producción.
 - **Imputación de las diferencias por aplicación del Valor Razonable:** las variaciones de valor se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto que se trate de un activo financiero disponible para la venta o un instrumento de cobertura en cuyo caso se incluirán directamente en el patrimonio neto.
- Las variaciones acumuladas por valor razonable, salvo las imputadas al resultado del ejercicio, se incluirán en la partida de ajuste por valor razonable hasta el momento en que se produzca la baja, deterioro, enajenación o cancelación de dichos elementos, en cuyo caso la diferencia acumulada se imputará a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de aplicar el valor razonable a **OTROS elementos patrimoniales** distintos de los instrumentos financieros, siempre que dichos elementos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio en los Reglamentos de la Unión Europea.



- **Fondo de Comercio:** será objeto de registro contable cuando se haya adquirido a título oneroso, como en la legislación actual. No obstante, como novedades:
 - no será objeto de amortización pero deberán practicarse las correcciones de valor pertinentes en caso de deterioro. Las pérdidas por deterioro tendrán carácter de irreversible.
 - deberá informarse en la memoria de los ajustes realizados en el fondo de comercio desde su adquisición.
- **Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas:** tal y como se ha expuesto previamente en el apartado introductorio, los grupos de sociedades que NO hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado podrán optar por:
 - Aplicar las normas de contabilidad nacionales con las adaptaciones que recoge el presente Proyecto de Ley de reforma contable.
 - Aplicar directamente las NIIF adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea (si se elige esta opción las cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas).
- **Contenido de la memoria (individual y consolidada):** se introducen numerosas variaciones puesto que previsiblemente el contenido que deba incluir este documento se recogerá detalladamente cuando se elabore el nuevo Plan General de Contabilidad. No obstante, destacamos las siguientes novedades en cuanto a información obligatoria:
 - la información requerida actualmente sobre los miembros del órgano de administración (sueldos, dietas, remuneraciones y obligaciones en materia de pensiones, anticipos y créditos concedidos, etc.) deberá darse también para el personal de alta dirección.

- naturaleza y propósito de negocio de los acuerdos no incluidos en el balance e impacto financiero de estos acuerdos si es significativo.
- honorarios de auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores o empresas vinculadas a éstos.
- transacciones significativas entre la empresa y terceros vinculados a ella (distintas de las intragrupo, realizadas entre cualquiera de las sociedades que pertenezcan al grupo con terceros vinculados, en el caso de memoria consolidada).
- Grupo al que pertenezca la Sociedad y el Registro Mercantil en el que estén depositadas las cuentas anuales consolidadas o razones que eximan de la obligación de consolidar en su caso.
- **Contenido del informe de gestión (individual y consolidado):** se introduce un nuevo punto obligatorio:
 - Las sociedades, o grupos en los que alguna de las sociedades que los integran, hayan emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier estado miembro de la Unión Europea, incluirán su informe de gobierno corporativo.

Como sucede en la actualidad, el informe de gestión NO será obligatorio para aquellas empresas que puedan formular Balance y Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en formato Abreviado.

- **Límites para formulación de Balance y Estado de cambios en el Patrimonio Neto Abreviados (art. 175):** se amplían los límites vigentes en la actualidad:

	Proyecto de Ley de reforma	Normativa actual
Total partidas del activo (miles €)	3.080	2.374
Importe neto de la cifra de negocios (miles €)	6.170	4.748
Nº medio de trabajadores	50	50



4.- ENTRADA EN VIGOR

Estos límites, deben cumplirse durante 2 ejercicios consecutivos.

Tal y como se ha indicado previamente y como sucede con la normativa actual, aquellas empresas que puedan formular Balance y Estado de Cambios en el Patrimonio Neto Abreviados:

- No tendrán obligación de formular Estado de Flujos de Tesorería.
- No tendrán obligación de realizar informe de gestión.
- No tendrán obligación de realizar auditoría (siempre que no se encuentren en alguno del resto de supuestos recogidos en la Ley de Auditoría de Cuentas para ello).
- Podrán formular Memoria abreviada.

- **Límites para formulación de Cuenta de Pérdidas y Ganancias Abreviada (art. 176):** se amplían los límites vigentes en la actualidad:

	Proyecto de Ley de reforma	Normativa actual
Total partidas del activo (miles €)	12.320	9.496
Importe neto de la cifra de negocios (miles €)	24.640	18.992
Nº medio de trabajadores	250	250

Estos límites, deben cumplirse durante 2 ejercicios consecutivos.

Tal y como sucede con la normativa actual, estas cifras servirán de referencia para determinar la exclusión de la obligación de consolidar por razón de tamaño en los grupos de sociedades.

La Disposición Final Segunda del Proyecto de Ley de Reforma contable plantea la entrada en vigor el 1 de Enero de 2007. Tal y como se ha mencionado previamente el citado Proyecto se encuentra pendiente de aprobación.

Teniendo en cuenta las fechas en las que nos encontramos y haciéndonos eco de las opiniones que se han emitido a este respecto en sesiones organizadas por organismos competentes en el sector así como en prensa escrita acerca de este tema, **la reforma contable entrará previsiblemente en vigor el 1 de Enero de 2008.**

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que para la elaboración de las Cuentas Anuales del primer ejercicio iniciado a partir del momento en que entre en vigor la Ley, deberá elaborarse un balance de apertura de acuerdo a las normas establecidas en la nueva Ley, sin perjuicio de posibles excepciones que se determinen reglamentariamente.

Es decir, si consideramos que la reforma contable entraría en vigor el 1 de enero de 2008, debería formularse de acuerdo a estos nuevos criterios el balance de apertura de ese ejercicio 2008, que no es otro sino el cierre del ejercicio 2007 que a su vez tiene como punto de partida el cierre del ejercicio actual 2006 (que será el balance de apertura del 2007). Por lo tanto, las modificaciones contables obligarían, en su caso, a adaptar los datos contables de los ejercicios 2006 y 2007 para que las cuentas del 2008 fueran comparables con las del ejercicio precedente.

No obstante, y como se desprende de esta circular, si bien es posible que existan variaciones en el texto que se apruebe definitivamente, no parece que los cambios introducidos vayan a incidir de manera significativa en la elaboración de las cuentas de las PYMEs.