

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 UNION EUROPEA¹

RAFAEL JORDÁ GARCÍA
Profesor Asociado de Derecho Mercantil
Universidad de Murcia
rafael.jorda@garrigues.com

SUMARIO. I. Introducción. 1. Nuevo marco normativo contable. 2. Estructura de la Ley 16/2007. II. Modificación del Código de Comercio. 1. Modificaciones a la sección segunda («De las cuentas anuales») del título III del Libro primero. 2. Modificaciones a la sección tercera («Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades») del título III del Libro primero. III. Modificaciones a la LSA. 1. Modificaciones al Capítulo VII «De las cuentas anuales». 2. Modificaciones conceptuales para introducir el concepto de Patrimonio neto. 3. Modificación en materia de distribución de beneficios. 4. Modificaciones a los artículos 75.3 y 79.3 de la LSA en sede de acciones propias. IV. Modificaciones a la LSRL. V. Modificaciones de otros textos legales de contenido mercantil. 1. Prestamos participativos. 2. Ley de Cooperativas 27/1999. 3. Ley de Auditoría de Cuentas. VI. Disposición derogatoria y disposiciones finales. VII. Conclusiones.

RESUMEN: El presente artículo analiza la Ley 16/2007, de reforma contable, que se incardina en el proceso legislativo de adaptación de nuestra normativa contable a la normativa europea. Dicha armonización no lo es en su integridad sino en los aspectos sustanciales de las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera. Se explica el nuevo marco normativo contable, donde el Ccom y la LSA se limitan a recoger los aspectos sustanciales de la contabilidad y se deja para el desarrollo reglamentario (fundamentalmente un nuevo Plan General de Contabilidad) los aspectos de técnica contable, dotando así de mayor flexibilidad al sistema. Respecto a las modificaciones al Ccom las mismas afectan a dos secciones concretas «las Cuentas Anuales» y «la presentación de

1 Trabajo realizado en el marco del Proyecto MEC – SEJ2006-10880/JURI.

las cuentas de los grupos de sociedades». Respecto a las modificaciones de la LSA, las mismas afectan a Cuentas Anuales y a otros artículos que se tratan de adaptar el nuevo concepto de Patrimonio Contable, no sin afectar a normas como las de autocartera o de distribución de beneficios. Finalmente se hace referencia a modificaciones sufridas en otros textos legales como la Ley estatal de cooperativas y La Ley de Auditoría de Cuentas.

PALABRAS CLAVE: contabilidad, cuentas anuales, patrimonio neto, consolidación, normas internacionales de contabilidad, normas internacionales de información financiera, grupos de sociedades

ABSTRACT: This article analyses the Spanish Law 16/2007 on accounting reform, which aims at adapting Spanish accounting regulations to European Standards. The objective of this law is to harmonize with International Accounting Standards and International Financing Reporting Standards, in substantial aspects. Within the new accounting regulatory framework, the Commercial Code and the Public Limited Companies Act only address substantial accounting aspects. Thus, the system becomes more flexible, owing to the fact that those aspects related to the accounting technique shall be developed by a new General Accounting Plan, which can be modified more easily. Amendments to the Commercial Code affect only two sections: Annual Accounts and Filing of Accounts of Group Companies. Amendments to the Public Limited Companies Act affect Annual Accounts and other articles which are adapted to the new concept of net assets, in the same way regulations related to holding of own shares and distribution of benefits are modified. Finally, other amendments in other legal texts are analysed (State Law on Cooperatives and the Act on Auditing of Accounts).

KEY WORDS: accountancy, annual accounts, net assets, consolidation, internacional accounting standard, internacional financing reporting standard, company groups

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante haremos referencia a la misma como la Ley 16/2007 o Ley de reforma contable), como su propio nombre indica trata de adaptar nuestra normativa mercantil en materia contable para dar cabida a nuevas reglas derivadas de la introducción de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Dicho proceso de armonización ya se inició en cumplimiento de los plazos otorgados por el Reglamento (CE) N° 1606/2002 mediante la Disposición Adicional Undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que incorporó las NIIF, a los exclusivos efectos exigidos por la normativa comunitaria, esto es, las Cuentas Anuales Consolidadas² respecto de aquellos grupos de sociedades en los que alguna de ellas hubiera emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la

2 Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2005.

Unión Europea. Respecto del resto de grupos de sociedades se estableció que sólo voluntariamente aplicarían dichas normas internacionales.

Cumplida dicha incorporación al derecho español, la filosofía que ha presidido ahora la elaboración de la Ley 16/2007 y que debe guiar su posterior desarrollo reglamentario, como se indica en la Exposición de Motivos de la misma, ha sido la de ajustarse a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las NIIF en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulen con carácter obligatorio.

En tal sentido queda claro que la armonización con los Reglamentos de la Unión Europea no llega a alcanzarse en su totalidad, si bien se eliminan la mayoría de las dificultades que la presencia de un modelo dual (comunitario y nacional) incorpora a la contabilidad española, minorando el número de ajustes a realizar en la información individual (cuentas anuales individuales) para obtener la información consolidada en aquellas sociedades que deban, o que opten por, aplicar las NIIF³.

1. Nuevo marco normativo contable

La Ley de reforma contable, como iremos analizando seguidamente, modifica el actual marco normativo en materia contable buscando la mayor flexibilidad del sistema, para facilitar la modificación de criterios de técnica contable sin necesidad de modificar normas con rango de Ley.

En tal sentido se diferencian, por un lado las normas principales en materia contable, como puedan ser el Código de Comercio (Ccom) o la Ley de Sociedades Anónimas (LSA), que han de contener los principios contables básicos, estables y duraderos con los que se han de elaborar las Cuentas Anuales, y por otro las normas secundarias o de carácter reglamentario (Plan General de Contabilidad, Adaptaciones Sectoriales del mismo...) que pudiéndose modificar con mayor facilidad, permitan desarrollar los aspectos de mayor contenido de técnica contable, dotando de mayor flexibilidad a la normativa que regula la contabilidad.

Con arreglo a lo expuesto, la Ley 16/2007 modifica sustancialmente las referidas normas principales o fundamentales para el derecho contable, modificaciones que procederemos a analizar a continuación, y deja para el posterior desarrollo reglamentario las referidas normas secundarias.

2. Estructura de la Ley 16/2007

A primera vista la Ley de reforma contable consta sólo de tres artículos, el primero de ellos contiene las modificaciones efectuadas al Ccom, el segundo las efectuadas

3 PEREZ IGLESIAS, J.M., «El proceso de reforma contable en España, la nueva legislación mercantil», *Partida Doble*, nº 181, octubre 2006, pp. 17-31, p. 18.

a la LSA y el tercero, a la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL). Pese a lo reducido del articulado de la Ley 16/2007, los artículos modificados, o en su caso derogados, en dichos textos legales son como veremos numerosos.

Además de dichos tres artículos, es significativo el desarrollo normativo efectuado por el legislador a través de sus diez Disposiciones Adicionales. En las mismas además de modificaciones en normas de carácter mercantil (Ley de Cooperativas, Ley de Auditoría de Cuentas y el Real Decreto-Ley 7/96 en materia de préstamos participativos) introduce modificaciones en normas de carácter tributario o catastral, que por su naturaleza no mercantil, no serán objeto de desarrollo en este artículo.

II. MODIFICACIÓN DEL CODIGO DE COMERCIO

La ley de Reforma Contable modifica, por un lado la sección segunda («De las cuentas anuales») del título III del Libro primero del Ccom, presentando una nueva redacción para todos los artículos que la componen, esto es del artículo 34 al 41, y por otro lado modifica la sección tercera («Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades») que conlleva la nueva redacción de sus artículos 42 a 49.

Antes de entrar en el análisis de las principales modificaciones introducidas en el Ccom, cabe resaltar que el mismo, como texto legal de referencia de las obligaciones contables de los empresarios, ha recuperado, con esta Ley 16/2007, el protagonismo que le correspondía frente a la LSA, corrigiéndose a favor del Ccom el mayor contenido de normas contables que antes se localizaban en la LSA.

1. Modificaciones a la sección segunda («De las cuentas anuales») del título III del Libro primero

La primera modificación que debe resaltarse es la inclusión de dos nuevos documentos, entre los que tradicionalmente venían formando las Cuentas Anuales, y así al Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria, se incorporan, por un lado un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio (ECPN)⁴ y por otro un estado de flujos de efectivo (EFE)⁵.

4 Art. 35.3 «El ECPN tendrá dos partes, la primera reflejará exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto y la segunda contendrá todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales. También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores».

5 Art. 35.4 «El EFE pondrá de manifiesto, debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y los pagos realizados por la empresa, con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio.»

A partir de dicha redefinición de las Cuentas Anuales, como referíamos anteriormente al hablar del nuevo marco normativo contable, lo que se hace en los artículos de esta sección del Ccom es, por un lado incluir las definiciones de los principales conceptos contables, y por otro, introducir los principios contables.

Respecto a las definiciones de conceptos contables las mismas se efectúan tanto de los documentos que componen las cuentas anuales como de las partidas que, en su caso, componen cada uno de esos documentos, si bien como referiremos seguidamente muchas de las novedades o cambios respecto al régimen de contabilización actual se vislumbran en el Borrador de Proyecto de Plan General de Contabilidad (BPPGC)⁶, que como desarrollo reglamentario, y con esa vocación de precisión en la técnica contable y de mayor flexibilidad en caso de ser precisa su modificación, que referíamos anteriormente, deberá ver la luz antes de la entrada en vigor de la Ley de reforma contable, prevista para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

Sin profundizar especialmente en las definiciones contables, que pasa a ahora a efectuar el Ccom, debemos empezar por hacer referencia al Balance. Respecto al mismo se refieren las nociones del activo, del pasivo y del patrimonio neto. Respecto al activo se diferencia entre fijo o no corriente y circulante o corriente⁷ y se efectúa un desglose de los elementos que lo componen (bienes, derechos y otros recursos).

Respecto al pasivo del Balance, se efectúa similar diferenciación entre corriente o circulante y no corriente y también se refieren los elementos que lo componen (obligaciones actuales y provisiones). Y finalmente respecto al Patrimonio Neto el mismo, como tal concepto, es en sí novedoso frente al tradicional concepto de Fondos Propios. De esta forma los Fondos Propios se configuran como un apartado del Patrimonio Contable, pero éste incluye la parte residual de los activos de la empresa una vez deducidos todos sus pasivos.

Bajo tal premisa el BPPGC desglosa el Patrimonio neto en tres apartados, el primero el tradicional de Fondos Propios, pero que ahora incluye como novedad, restando, el capital social no exigido, que antes figuraba en el balance como un «activo».

Igual de novedosa es la contabilización de las acciones propias también en los Fondos Propios restando, dejando como en la actual estructura del Balance, de figurar en el activo de la empresa. Dicho cambio de criterio abre un importante debate respecto a la necesidad de mantener la obligación de dotar una reserva en el pasivo

6 A la fecha de emisión de este artículo el Borrador del Plan General de Contabilidad se encuentra disponible en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y más concretamente en www.icac.meh.es/BPGC.pdf.

7 En el BPPGC se incluyen, para ser destacados, entre el activo corriente, los activos no corrientes mantenidos para la venta, es decir aquel activo fijo que el empresario tiene intención de enajenar en el plazo máximo de un año por no ser necesario para su actividad productiva, incluyendo también paralelamente en el pasivo corriente, los pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.

del balance equivalente al valor contabilizado en el activo por las propias acciones, que para muchos expertos contables podía tener su razón de ser en contrarrestar un activo, las propias acciones, que ad cautelam no deberían servir para valorar el patrimonio social. Posteriormente en este artículo volveremos a tratar este tema en la medida que entre las modificaciones operadas en la LSA se incluyen dos de los artículos de la misma en sede de autocartera.

El segundo apartado del Patrimonio Neto son los ajustes por cambios de valor, que tratan de recoger los ingresos y gastos que sin pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias, son registrados directamente en el Patrimonio Neto. Finalmente el tercer apartado recoge las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Si, como se ha expuesto, es relevante el cambio producido del concepto tradicional de Fondos propios al de Patrimonio Neto, la nueva ley de reforma contable, además, aprovecha la determinación de este nuevo concepto para establecer, que a los efectos de distribución de beneficios, de reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas, en las sociedades anónimas y, en su caso, de responsabilidad limitada, se deberá estar a dicho concepto de Patrimonio Neto (abandonado como luego veremos las referencias a «haber social» o a «patrimonio contable»). No obstante señala que dicho concepto de Patrimonio Neto se deberá incrementar en el importe del capital social suscrito no exigido (que el BPPGC incluye en el propio Patrimonio Neto pero restando), en la medida que, de ser necesario para la sociedad, podrá exigirse y pasará a aumentar el Patrimonio Neto.

Dice además que el referido Patrimonio Neto se incrementará también en el importe del nominal y primas de emisión o asunción del capital suscrito que esté registrado como pasivo contable. El tratamiento del capital (y en su caso de la prima de emisión) como pasivo contable, al que haremos referencia posteriormente al hablar de las modificaciones introducidas en la Ley de Cooperativas estatal, tiene su razón de ser en la posibilidad de que los socios ostenten un derecho de retorno de su participación en caso de causar baja. Entendemos que en cualquier caso el legislador ha querido cubrir dichos supuestos en los que, por el derecho a la devolución de las aportaciones de los socios en cualquier entidad jurídica, el nominal y la prima puedan estar contabilizados en el pasivo.

No podemos abandonar esta reflexión sobre el nuevo concepto de Patrimonio Neto sin recordar que el mismo deja sin efecto la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 20 de diciembre de 1996, que en esa función interpretadora de las normas contables estableció que debía entenderse por patrimonio contable a los efectos de las operaciones referidas en el párrafo anterior⁸.

8 La referida Resolución partiendo del aún vigente concepto de Fondos Propios refería partidas que bien los aumentaban o reducían para llegar al concepto de patrimonio contable. Así con signo negativo figuraban las acciones propias –las cuales ya se incluyen en el Patrimonio Neto de la nueva Ley restando–, y con signo positivo conceptos tales como las subvenciones –que ya figuran en el

Revisado el concepto de Balance, que por la introducción del Patrimonio Neto nos ha llevado un mayor desarrollo, procede recordar que el Ccom también define, el resto de documentos que componen las Cuentas Anuales⁹, esto es, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y sus tradicionales elementos, los ingresos y gastos¹⁰, así como el ECPN, el EFE y la Memoria. Cuando hablemos de las modificaciones a la LSA, referiremos las novedades más significativas en el contenido de la memoria.

Respecto a todos los documentos que integran las cuentas anuales, no hemos de olvidar el principio referido al principio de esta exposición, de mayor flexibilidad del marco normativo, por lo que en cuanto a la estructura y contenido de los documentos que integran las cuentas anuales, éstos se ajustarán a los modelos que se aprueben reglamentariamente, por lo que, con mayor técnica contable, será entonces cuando se podrán referir las diferentes partidas y elementos que los componen, respetando, eso sí, los mínimos conceptuales que recoge la Ley 16/2007.

Analizados los conceptos contables, procede ahora hacer referencia a la modificación introducida en el Ccom para introducir en el mismo los principios contables, antes referidos en la LSA, y que en algunos aspectos sufren alguna modificación. En tal sentido es significativo y se establece con carácter novedoso el principio de que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Por otro lado se mantiene el criterio de prudencia, pero se suprime el carácter preferencial del mismo. Según dicho principio sólo se deben contabilizar los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre, pero se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si se conocieran con posterioridad al cierre y antes de la formulación de las cuentas. Y es en este punto donde con la nueva redacción se va más allá de la fecha de formulación y se establece que, excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales, y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las Cuentas Anuales deberán ser reformuladas.

La obligación de reformulación por el órgano de administración, es una novedad importante que en los casos en que proceda, conllevará, en su caso, la necesidad de auditar nuevamente las cuentas reformuladas, con la consiguiente posibilidad de que

actual concepto de Patrimonio Neto—, las diferencias positivas de cambio, que en el BPPGC pasan directamente a la cuenta de resultados por lo que afectarán por tanto al nuevo Patrimonio Neto. Surgiendo la principal diferencia entre la citada Resolución y el nuevo concepto de Patrimonio Neto en los Ingresos y/o gastos fiscales a distribuir en varios ejercicios, que ya no se tiene en cuenta para el cálculo del Patrimonio Neto, pasando a ser un activo o pasivo, según corresponda.

9 AAVV, «Las cuentas anuales en el Borrador del PGC», *Boletín del Manual de Contabilidad Financiera*, nº 3, abril 2007, Ed. Thomson, pp. 1-12.

10 Se puede decir que los ingresos y gastos se imputarán a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, excepto cuando proceda su imputación directa al Patrimonio Neto, en cuyo caso se presentarán en el ECPN.

la Junta General de aprobación de las Cuentas deba celebrarse con posterioridad al plazo máximo de seis meses que establece la Ley, cuestión que en cualquier caso solventa la reciente modificación de la Ley 19/2005, que estableció expresamente que la junta general ordinaria será válida aunque haya sido convocada o se celebre fuera de plazo, pero deja en cualquier caso a los accionistas o socios con la incertidumbre de cuando se celebrará la Junta, y ello sin mencionar las precauciones¹¹ que deberá adoptar el órgano de administración para evitar el cierre del Registro Mercantil por falta de depósito de cuentas en tanto en cuanto se puede celebrar la Junta en la que se sometan a aprobación las Cuentas Anuales.

Del resto de principios contables se mantienen los tradicionales de devengo, de empresa en funcionamiento, de imputación de ingresos y gastos, de no compensación de partidas de activo y pasivo y de ingresos y gastos, y se incorpora expresamente el de importancia relativa.

Respecto al principio de contabilización de los activos por el precio de adquisición o por el coste de producción (y el correlativo de que los pasivos por el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda, más los intereses devengados pendientes de pago), hay que remarcar que respecto a los mismos, con excepción de los de carácter financiero¹², no se plantea la reforma, como tampoco lo hacen las normas comunitarias objeto de adaptación, que puedan valorarse por su valor razonable.

No obstante lo anterior la Ley de Reforma Contable deja abierta la puerta, para evitar la modificación de la misma, a que reglamentariamente pueda establecerse en el futuro la obligación de valorar por su valor razonable otros elementos patrimoniales distintos de los instrumentos financieros, pero siempre que dichos elementos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio en los Reglamentos de la Unión Europea.

Para finalizar el repaso a las modificaciones sufridas por la sección segunda del Ccom objeto de análisis, debemos destacar que se permite la contabilización en el activo del balance del fondo de comercio adquirido a título oneroso, si bien su importe no podrá ser objeto de amortización (aunque curiosamente fiscalmente se permita deducirse como tal gasto el importe equivalente a dicha amortización), si

11 El artículo 378.5 del RRM establece que si las cuentas anuales no se hubieran depositado por no estar aprobadas por la Junta General, no procederá el cierre registral cuando se acredite tal circunstancia mediante certificación del órgano de administración con firmas legitimadas, en las que se expresará, en su caso, la causa de la falta de aprobación (en nuestro supuesto la necesidad de reformulación y consecuente retraso en la convocatoria de la Junta).

12 Se valorarán por su valor razonable los activos financieros que formen parte de una cartera de negociación, se califiquen como disponibles para la venta o sean instrumentos financieros derivados, así como los pasivos financieros que del mismo modo formen parte de una cartera de negociación, o sena instrumentos financieros derivados.

bien deberá ser objeto de las correcciones de valor que procedan en caso de deterioro, teniendo dichas pérdidas por deterioro carácter de irreversibles.

2. Modificaciones a la sección tercera («Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades») del título III del Libro primero

En materia de consolidación de sociedades, la principal novedad de la Ley 16/2007 es la nueva redacción del artículo 42 del Ccom en la que desaparece toda referencia a la existencia de grupo de sociedades cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. Es pacífico en la doctrina considerar que existe grupo de sociedades en los supuestos en que estas aparecen sometidas a la dirección económica unificada de otra sociedad o empresa, sin necesidad de que exista una relación de subordinación entre tales sociedades¹³, diferenciando los grupos por coordinación u horizontales frente al tradicional grupo por subordinación o verticales.

La referencia al concepto de unidad de decisión fue incluida por la Ley 62/2003 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, e intuimos que las dificultades en la determinación de la sociedad dominante o las formulas para integrar el patrimonio de las sociedades que se incluían en un grupo horizontal han llevado al legislador a excluir la consolidación de dicho tipo de grupos.

No obstante dicha exclusión de los grupos horizontales, entendemos que lo es sólo a los efectos de la obligación de consolidar, que regula dicho artículo 42, y que ello no es óbice para seguir defendiendo tanto doctrinal como legalmente (véase art. 4 de la Ley del Mercado de Valores) la existencia de grupo en los supuestos de unidad de decisión.

Es curioso además que el legislador consciente de la poca argumentación para «desarticular» los grupos por unidad de decisión, trata de corregir las consecuencias de tal opción y, como veremos después, en sede de modificaciones a la LSA, introduce nuevas menciones a la memoria, entre ellas, la relativa a que cuando la sociedad sea la de mayor activo¹⁴ del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión¹⁵, deberán incluir una descripción de las citadas

13 ALFONSO SANCHEZ, R. «Grupos de Sociedades», en AA.VV. *Curso Fundamental de Derecho Mercantil* (Dir. Alonso Espinosa), Quaderna Ed., 2004, Volumen II, pp. 689-704. PAZ-ARES, C. «Uniones de Empresas y Grupos de Sociedades», en AA.VV. *Lecciones de Derecho Mercantil*, Ed. Thomson, 2006, pp. 523-542.

14 «Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

15 «porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias»

sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades.

Una suerte de consolidación por la vía rápida para poder hacerse una idea del importe acumulado de dichas partidas de las sociedades que a efectos de consolidación no se quieren considerar como grupo. Respecto a las restantes mercantiles de ese bloque de sociedades, que actúa «conjuntamente» o «bajo dirección única», se establece la obligación de indicar en su memoria, la unidad de decisión a la que pertenecen y el Registro Mercantil donde están depositadas las Cuentas Anuales de la sociedad de mayor activo.

Siguiendo con las modificaciones introducidas en sede de consolidación, hemos de decir que en principio se mantienen, con las matizaciones que ahora pasamos a detallar, los supuestos de la excepción de consolidar, que siguen refiriéndose a los siguientes casos:

- Aquéllos en los que en el grupo a consolidar no se sobrepasen los límites para formular Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada.
- Aquellos en los que el grupo a consolidar sea dependiente de otra sociedad que se rija por la legislación de otro Estado miembro de la UE, si ésta última supera el 50% (y aquí esta la novedad pues antes se exigía el 90%) o más de las participaciones de aquéllas¹⁶.

En los dos supuestos referidos en los dos párrafos anteriores, se añade como nuevo requisito adicional que es condición indispensable para dicha excepción de la obligación de consolidar, en el primer supuesto que ninguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la UE, y en el segundo supuesto, que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación sea la que no haya emitido los referidos valores en los términos que acabamos de referir.

Continuando con las modificaciones al Ccom en sede de consolidación, hemos de remarcar que la nueva redacción del artículo 43 bis reproduce la D.F. 11ª de la Ley 62/2003 respecto a las normas que deben aplicarse para formular las Cuentas Anuales consolidadas, esto es, que si alguna sociedad del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en la UE deberá aplicar las NIIF contenidas en los Reglamentos comunitarios y respecto a las sociedades que no se encuentren en tal situación (de emisión de valores) podrán optar por aplicar las normas del Ccom o las referidas NIIF.

¹⁶ Y siempre que los accionistas o socios, que posean al menos, el 10 por ciento no hayan solicitado la formulación de las cuentas consolidadas 6 meses antes del cierre del ejercicio.

A continuación el Ccom regula las cuentas anuales consolidadas para los que opten por aplicar sus normas en dicha materia de consolidación. En tal sentido debemos destacar que entre los documentos que componen las Cuentas Anuales consolidadas se encuentra también los nuevos documentos que componen las Cuentas anuales individuales, esto es, el Estado de cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) y el Estado de Flujos de efectivo (EFE).

En cualquier caso y como venimos refiriendo a lo largo de este artículo, con ese ánimo de permitir una mayor flexibilidad de las normas contables se establece, de nuevo, expresamente, que la estructura y contenido de las Cuentas Anuales Consolidadas se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente.

Asimismo se establecen los principios generales aplicables a los distintos métodos de consolidación (método de integración global, método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia), que igualmente podrán ser objeto del consecuente desarrollo reglamentario.

Para finalizar con este apartado de los cambios en la «consolidación» se da nueva redacción al artículo 48 del Ccom respecto al contenido mínimo de la memoria consolidada, salvo, nuevamente, que se añadan posteriores requisitos por vía reglamentaria. Destacar por novedosas, que también lo serán en la memoria individual cuando analicemos los cambios en la LSA, la obligación de incluir sueldos, dietas y retribuciones no sólo de administradores sino también de altos directivos, así como también los anticipos y créditos a éstos últimos (y no solo a los administradores), la obligación de incluir los honorarios de auditores, incluso de los vinculados a éstos últimos, no sólo por la auditoría sino por cualesquiera otros servicios prestados y de especial importancia la expresión de la naturaleza y propósito de negocio de los acuerdos no incluidos en el balance consolidado¹⁷, así como las transacciones significativas, distintas de las intragrupo, que sean necesarias para la determinación de la situación financiera de las sociedades incluidas en la consolidación consideradas en su conjunto.

Finalmente respecto del artículo 49 del Ccom, relativo al Informe de Gestión consolidado, resalta únicamente, que cuando la sociedad obligada a formular Cuentas Anuales consolidadas haya emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la UE, deberá incluir en este Informe de Gestión consolidado, en una sección separada, su informe de gobierno corporativo.

17 Así como el impacto financiero de estos acuerdos, en la medida en que esta información sea significativa y necesaria para determinar la situación financiera de las sociedades incluidas en la consolidación consideradas en su conjunto.

III. MODIFICACIONES A LA LSA

Aunque son numerosos los artículos modificados, a efectos de sistemática, procede hacer referencia en primer lugar a las modificaciones que se efectúan, en su caso, a las secciones del Capítulo VII («De las cuentas anuales») de dicho texto legal, para luego hacer un somero repaso de las modificaciones que podríamos denominar conceptuales, en el sentido que se limitan a «introducir» el concepto, tan claramente incluido en las modificaciones al Ccom, de Patrimonio Neto. Finalmente quedaría hacer una reflexión a las modificaciones en los artículos de las LSA en relación por un lado a la distribución de beneficios y por otro a dos de los artículos incluidos en sede de acciones propias.

1. Modificaciones al Capítulo VII «De las cuentas anuales»

Como hemos referido en epígrafes anteriores, sin perjuicio de las modificaciones que se efectúan en determinados preceptos del Capítulo VII, es de destacar que se han dejado vacías de contenido y por tanto derogadas las secciones segunda a quinta del referido capítulo. Dichas secciones contenían, por un lado la estructura del balance y determinadas disposiciones particulares sobre ciertas partidas del mismo, así como la estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias y por otro lado las reglas de valoración.

De los referidos conceptos, los que hacen referencia a estructura de los documentos ya hemos expuesto que en el Ccom hay una remisión a la redacción reglamentaria, en orden a dar una mayor flexibilidad a las modificaciones contables de aspectos no sustantivos, que no tenía sentido mantener en normas con rango de Ley; y respecto a las reglas de valoración, como hemos visto, son ahora reguladas en el Ccom y no en una ley particular de una determinada forma social, lo que supone un mayor acierto del legislador al evitar remisiones a la LSA desde otros textos legales en dicha materia, que por su aplicación a la contabilidad de todos los empresarios obligados a su llevanza, por lógica sistemática, ha de estar desarrollada en el Ccom.

Expuestas las secciones derogadas, hemos de decir que en la sección primera del Capítulo VII («Disposiciones Generales») se mantiene la estructura, incluyendo en materia de formulación, la obligación, en su caso, de formular cuentas anuales consolidadas (obligación antes no expresamente prevista) dotando, con ello, de mayor sistemática a este apartado de la formulación.

Como en las modificaciones al Ccom, se incluyen entre los documentos que componen las Cuentas Anuales, el ECPN y el EFE. Incidiéndose seguidamente en el tantas veces mencionado principio de que la estructura y contenido de los documentos que componen las cuentas anuales se ajustarán a los modelos aprobados reglamentariamente.

Se mantiene la posibilidad de presentar Balance abreviado, así como también respecto al ECPN se desarrollará reglamentariamente una versión «abreviada», siendo los límites para ambos supuestos los mismos. En tal sentido se han actualizado, en el importe del IPC acumulado, las cuantías del volumen de activo y del importe de la cifra anual de negocio, que se encontraban sin modificar desde el RD 572/97 de 18 de abril. El número de trabajadores sigue manteniéndose en el límite de 50.

De igual forma se ha producido dicha actualización (excepción hecha del número de trabajadores que sigue siendo 250) respecto a los límites para poder formular Cuenta de Perdidas y Ganancias abreviadas, que como sabemos, es también el criterio para poder excluir de consolidación a los grupos que no cumplan dos de las tres circunstancias que se deben tener en consideración.

Finalmente en este apartado hemos de referir las modificaciones sufridas respecto del contenido de la memoria (individual) y del informe de gestión (respecto a éste último su principal modificación al igual que en las cuentas consolidadas, consiste en la obligación para las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en cualquier Estado miembro de la UE, de acompañar, su informe de gobierno corporativo).

Respecto a la memoria, sin perjuicio, como tantas veces hemos dicho, que reglamentariamente se desarrolle el mínimo que supone lo dispuesto en la LSA, hemos de destacar por novedoso:

- Desaparece la referencia al Cuadro de Financiación
- Distribución por sexos del personal de la sociedad, desglosado por categorías y niveles, entre los que figurarán el de altos directivos y el de consejeros¹⁸.
- Distribución del importe neto de la cifra de negocios sin que sea excusable su omisión «cuando por su naturaleza puedan acarrear graves perjuicios a la sociedad».
- Las menciones arriba referidas respecto a la memoria consolidada (sueldos y anticipos y créditos de altos directivos, honorarios de auditores por todos sus servicios, acuerdos de la empresa que no figuren en el balance y transacciones significativas entre la empresa y terceros vinculados con ella).
- Y la también antes mencionada referencia, ya no sólo al grupo al que pueda pertenecer la sociedad, sino a las sociedades sometidas a una misma unidad de decisión, en los términos anteriormente expresados que no reproducimos para evitar reiteraciones innecesarias.

18 El legislador, en relación con la reciente Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo (igualdad efectiva de mujeres y hombres), ha querido que las empresas empiecen a retratarse en sus Cuentas Anuales, respecto a como se encuentran y, en su caso, evolucionan, en dicha materia de mayor incorporación de la mujer en el trabajo y en particular en los puestos directivos.

Se mantiene la posibilidad de memoria abreviada (para quienes puedan formular balance y ECPN abreviados, indicándose las menciones mínimas de la misma, sin perjuicio, otra vez, del ulterior desarrollo reglamentario.

2. Modificaciones conceptuales para introducir el concepto de Patrimonio neto

Vistas las líneas generales de la reforma en las secciones de la LSA relativas a las Cuentas Anuales nos encontramos con una serie de modificaciones, que hemos denominado en el título de este apartado de «conceptuales» en el sentido de que vienen a recoger en los artículos que a continuación referimos el nuevo concepto acuñado por la reforma de Patrimonio Neto como algo distinto, como ya hemos explicado al hablar de las modificaciones al CCom, a los conceptos de «Fondos Propios», «Haber social», «pasivo», «patrimonio contable» o simplemente «patrimonio» que a efectos de claridad ahora se quiere que hagan referencia al Patrimonio Neto.

Dichos artículos son, en la Sociedad Anónima:

- El artículo 81.3 de la LSA, que al excluir la asistencia financiera en las operaciones de bancos y Entidades de Crédito, obligaba a establecer en el «pasivo» del balance una reserva equivalente al importe de los créditos anotados en el activo. La nueva redacción sustituye pasivo del balance por «patrimonio neto».
- En el mismo sentido la reserva por participaciones recíprocas referida en el artículo 84, deberá dotarse en el patrimonio neto y no en el pasivo del balance.
- En el supuesto de reducción obligatoria por pérdidas que hubieran dejado reducido el haber por debajo de los 2/3 del capital social, se sustituye la referencia al «haber» por la referencia al patrimonio neto.
- En los artículos 164.4 y 167.1 en sede de reducción de capital y en particular a las que tienen por finalidad restablecer el equilibrio patrimonial entre el capital y el «patrimonio» de la sociedad, excluyendo el derecho de oposición en dichos supuestos, se hace ahora referencia de forma más técnica a «patrimonio neto».
- En los artículos 260.1.4º y 262.2 en sede de disolución de la sociedad anónima, el primero en cuanto a la causa de disolución por pérdidas que dejen reducido el capital social a una cantidad inferior a la mitad del «patrimonio» de la sociedad y el segundo en cuanto a la posibilidad de los administradores de solicitar el concurso por la misma causa, es sustituido dicho término por el de patrimonio contable.

Cuando veamos las modificaciones a la LSRL veremos que las mismas son en su totalidad de este tipo que hemos denominado conceptuales.

3. Modificación en materia de distribución de beneficios

El apartado doce del artículo segundo de la Ley 16/2007 modifica la redacción del artículo 213 de la LSA al objeto de adaptar su contenido a las modificaciones operadas bien en el Ccom, bien en la propia LSA.

Dicho artículo es objeto también de la referida adaptación conceptual (la referencia a que el patrimonio después del reparto ha de ser superior al capital social se sustituye por la misma idea respecto al «patrimonio contable»).

Pero las novedades más significativas son, en primer lugar que los beneficios imputados directamente a «patrimonio neto» sin pasar por la Cuenta de Perdidas y Ganancias, no podrán ser objeto de reparto.

A lo anterior hay que añadir dos ideas:

- En el supuesto de que exista fondo de comercio, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio¹⁹.
- Como consecuencia de quedar derogada, entre otras la sección 5ª, y al dejarse sin efecto el antiguo artículo 194 que señalaba la prohibición de reparto de beneficios si las partidas referidas en dicho artículo (gastos de establecimiento, gastos de investigación y desarrollo y fondo de comercio) no habían sido totalmente amortizadas²⁰, se trae al artículo 213 la filosofía de dicho artículo si bien únicamente respecto a los gastos de investigación y desarrollo. Y ello porque por un lado los gastos de establecimiento en el BPPGC desaparecen como gastos «activables» y van directamente a la cuenta de resultados y por otro lado las obligaciones respecto al fondo de comercio han quedado referidas en el párrafo anterior.

4. Modificaciones a los artículos 75.3 y 79.3 de la LSA en sede de acciones propias

Aunque el artículo 79.3 contiene la antes referida modificación conceptual, se pueden advertir en ambos artículos, variaciones de contenido, que salvo error u omisión del legislador, dejan diferentes interrogantes en esta materia de acciones propias.

Así el artículo 75.3, en sede de requisitos para la adquisición de acciones propias o de las emitidas por la sociedad dominante, donde antes decía que «que la adquisi-

¹⁹ Si no existiera beneficio o éste fuera insuficiente se emplearán reservas de libre disposición.

²⁰ A menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo igual al importe de los gastos no amortizados.

ción permita a la sociedad adquirente y, en su caso, la sociedad dominante, dotar la reserva prescrita por la norma 3ª del artículo 79», en la nueva redacción dada por la Ley 16/2007, se excluye la expresión «y, en su caso», con lo que parece que cuando ahora se adquieran acciones propias o de la sociedad dominante la obligación de dotar la reserva lo es en ambas sociedades.

Hasta ahí se puede entender un ánimo proteccionista del legislador por principio siempre contrario a la autocartera. Pero es la nueva redacción del artículo 79.3ª donde nos encontramos con un nuevo contenido de difícil interpretación. Y así donde antes se decía que «que se establecerá en el pasivo del balance de la sociedad adquirente una reserva indisponible equivalente al importe de las acciones propias o de la sociedad dominante computado en el activo», ahora se dice por corrección conceptual que dicha reserva se establecerá en el patrimonio neto, pero, y he aquí la novedad, únicamente «por el importe equivalente de las acciones de la sociedad dominante computado en el activo».

Debemos entonces plantearnos que si se adquieren acciones propias (y no de la sociedad dominante) no hay que dotar tal reserva. En nuestra opinión, en la medida que las acciones propias ya no se contabilizan en el activo sino en el patrimonio neto restando (tal y como se refleja en el BPPGC²¹), parece que carece de sentido penalizar el patrimonio neto de la sociedad con el bloqueo adicional de una reserva indisponible por el importe de la adquisición, cuando la misma ya no se refleja en el activo y por tanto no se trata ya de contrarrestar un activo respecto al que no se quería dar frente a terceros una apariencia de un mayor importe del mismo.

La nueva redacción avalaría dicha propuesta de evitar la reserva por acciones propias (que reiteramos ya se contabilizan restando en el patrimonio neto), sin embargo confunde para dicha tesis la redacción del antes citado artículo 75.3 que incide en la dotación de la reserva en ambas sedes (dominante y dominada) eso sí en «los términos del artículo 79.3» con lo que genera una incongruencia que de lege ferenda debería ser resuelta para la correcta aplicación de las normas de autocartera.

Decir finalmente que respecto a la referida reserva decía dicho artículo 79.3 antes de la modificación que «deberá mantenerse en tanto las acciones no sean enajenadas o amortizadas», habiéndose excluido la expresión «o amortizadas» en la nueva redacción. Desconocemos la intención del legislador con dicha exclusión, y si bien se podría asimilar la amortización a la enajenación de las acciones es lo cierto que con la amortización no hay transmisión alguna a terceros (presupuesto de toda enajenación), por lo que de nuevo sería recomendable que el legislador solventara dicha omisión si la misma no responde a verdaderos motivos contables o jurídicos.

21 Incluso en dicho BPPGC entre las diferentes modalidades de cuentas de reservas refiere la «reserva por acciones de la sociedad dominante» pero curiosamente no hace referencia a la «reserva por acciones propias».

IV. MODIFICACIONES A LA LSRL

A diferencia de la LSA, la LSRL sufre muy pocas modificaciones, centrándose todas ellas en la adaptación conceptual de aquellos preceptos que ahora deben hacer referencia al patrimonio neto y no al patrimonio contable o de forma más genérica el pasivo del balance.

Con dicha finalidad se modifican; los artículos 79.1 y 82.1 relativos a la reducción de capital para reestablecer el equilibrio entre el capital y patrimonio neto (y no el contable) de la sociedad disminuido como consecuencia de pérdidas; los artículos 104.1. e) y 142.1. a) al citar como causa de disolución las pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto (y no el contable) a menos de la mitad del capital social; y finalmente el artículo 40 bis que en sede de participaciones propias impone la obligación de establecer una reserva en el patrimonio neto (y no en el pasivo) del balance de la sociedad adquirente. Curiosamente dicho artículo continúa con la filosofía de que dicha reserva será equivalente al importe de las participaciones adquiridas, computado en el activo, cuando como hemos referido anteriormente en el BPPGC se propone que las participaciones propias que se adquieran se contabilicen en el patrimonio neto restando, contradicción que difícilmente podrá resolverse por la vía del desarrollo reglamentario previsto. Finalmente añadir, que como en la modificación del artículo 79.3 de la LSA, antes referida, se establece novedosamente que la reserva deberá mantenerse en tanto las participaciones no sean enajenadas (excluyendo la referencia actual a la posibilidad de su amortización), por lo que como se ha referido el legislador debería solventar dicha omisión sino responde a razones de técnica contable o jurídica.

V. MODIFICACIONES DE OTROS TEXTOS LEGALES DE CONTENIDO MERCANTIL

1. Prestamos participativos

Se modifica la letra d) del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio. Dicho artículo introdujo en nuestro derecho los requisitos para que los préstamos que cumplieran determinadas características pudieran ser considerados como patrimonio contable, en el lenguaje contable existente hasta la Ley 16/2007.

Ahora el legislador corrige conceptualmente su consideración como patrimonio neto, y ello a los efectos de reducción de capital y liquidación (más correctamente debería decir disolución) de sociedades previstas en la legislación mercantil.

2. Ley de Cooperativas 27/1999

Se realiza una importante modificación de la ley estatal de cooperativas en materia de aportaciones de los socios cooperativistas. En tal sentido se diferencian dos tipos, las hasta ahora existentes, aportaciones con derecho a reembolso en caso de baja, junto a las nuevas «aportaciones cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector».

Dicha distinción además va unida al establecimiento del régimen jurídico de este segundo tipo de aportaciones y sobre todo de las reglas a seguir para que respecto a las mismas se produzca el reembolso de aportaciones, que en último término deberán ser adquiridas por los socios que permanezcan en la cooperativa (sin perjuicio de que puedan ser adjudicadas a los nuevos socios que se incorporen a la cooperativa).

La razón de ser de tan complejo régimen, viene dada por el objetivo del legislador de evitar la consideración de las aportaciones de los cooperativistas como pasivo y no como capital social, esto es patrimonio neto, cuestión que no es sólo consecuencia del principio de prevalencia de la realidad económica de las operaciones frente a su forma jurídica, sino de las interpretaciones que de las NIIF se venían realizando en el derecho comunitario²².

Efectuada la modificación en sede de ley de cooperativas estatal y dado el protagonismo de las Comunidades Autónomas²³ en el desarrollo legislativo de dicha figura asociativa, nos encontramos con que, aunque en materia fiscal y contable prevalece la ley estatal por ser competencias exclusivas, es lo cierto que el régimen de aportaciones y su tipos es materia de cada una de las Leyes de cooperativas autonómicas, que deberán plantearse la idoneidad de modificar su regulación en términos similares, si pretenden evitar la conceptualización de las aportaciones de los cooperativistas como pasivo y no como capital social.

3. Ley de Auditoría de Cuentas

Aprovechando las modificaciones en materia contable que realiza la Ley 16/2007, el legislador, bajo el argumento recogido en la Exposición de Motivos «de la reducción de costes notariales y registrales y de otra índole que se producen en la actualidad derivados de la obligación de contratar anualmente a los auditores una vez

22 CORDOBES, M y PANIAGUA, M, «El capital social de las cooperativas, Un análisis comparado entre el tratamiento jurídico-contable español y las NIC, *CISS Técnica Contable*, nº 694, febrero 2007, pp. 20-30.

23 BORJABAD GONZALO, P. «La sociedad cooperativa en la Ley 27/1999» en AA.VV. *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas* (Coord. Alonso Espinosa), Ed. Comares, 2001, pp. 1-40, y MORILLAS JARILLO, MJ y FELIU REY, MI, *Curso de Cooperativas*, Ed. Tecnos, 2002, pp. 44-72.

concluido el periodo inicial de contratación», modifica el apartado 4 del artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y establece la posibilidad de que puedan ser renovados por sucesivos periodos, no de un año, sino de tres años.

A nadie se nos escapa que dicha modificación también beneficia a los propios auditores que transcurrido el periodo inicial, de entre tres y nueve años, debía ser sometido a la Junta la decisión de su continuación de forma anual, mientras que ahora conseguida la prórroga por tres años, su continuidad, salvo rescisión por justa causa²⁴, no deberá ser sometida a la decisión de la Junta General hasta que transcurran esos tres años que ahora se permiten en la Ley.

Dicha modificación por lógica jurídica se efectúa de igual modo en el artículo 204 de la LSA que incluía el mismo régimen de nombramientos y renovaciones que la Ley de Auditoría.

VI. DISPOSICIÓN DEROGATORIA Y DISPOSICIONES FINALES

Lo más significativo de la Disposición Derogatoria es que la misma deja sin efecto el régimen simplificado de la contabilidad, al que se hacía referencia en el artículo 141 de la LSRL en sede de Sociedad Limitada Nueva Empresa, así como el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero por el que se aprobaba dicho régimen simplificado.

Por lo demás el legislador duplica la derogación efectuada en el texto de la Ley, en concreto en su artículo segundo, al modificar la LSA, reiterando en la disposición derogatoria nuevamente que se dejan sin efecto las secciones segunda a quinta del capítulo VII de la LSA.

Respecto a las Disposiciones Finales, concluir diciendo que se habilita al Gobierno para que mediante Real Decreto apruebe un nuevo Plan General de Contabilidad, del que a fecha de hoy sólo existe un Borrador de Proyecto, pero que debería ver la luz antes de la entrada en vigor de esta nueva Ley que se prevé²⁵ para los ejercicios sociales iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

También se habilita al Gobierno para desarrollar las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, así como para aprobar como norma complementaria al P.G.C. un Plan General de Contabilidad para las PYMES, además de en

24 Se produce una mejora en la redacción del ejercicio del derecho de resolución por justa causa y donde antes se decía que la Junta General no podrá revocar a los auditores antes de que finalice el periodo para el que fueron nombrados a no ser que medie justa causa, ahora se amplía dicha imposibilidad no sólo al tiempo de prórroga (ausente en la actual redacción) sino también al periodo en que este en curso cualquier trabajo encargado a los auditores.

25 Excepción hecha de la Disposición Adicional 2ª (relativa a información en memoria y consolidación del sector público) que con sus especial tratamientom entrará envigor al día siguiente de la publicación de la nueva ley, esto es el 6 de julio de 2007.

su caso efectuar el desarrollo reglamentario oportuno que atienda a las empresas de muy reducida dimensión.

Asimismo queda autorizado el Gobierno para modificar los límites monetarios establecidos para la presentación de los modelos abreviados en general. Finalmente se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que apruebe normas de obligado cumplimiento en desarrollo del P.G.C. y sus normas complementarias.

VII. CONCLUSIONES

Hemos expuesto las principales modificaciones que en materia contable ha introducido la Ley 16/2007. En tal sentido dicha norma, no es sino el primer paso de un importante proceso legislativo de modificación de nuestro derecho contable en aras a integrar los aspectos más sustanciales de las NIIF y las NIC.

Dicho proceso de modificación se ha iniciado con la modificación de las normas principales o sustanciales que venían recogiendo normativa contable, fundamentalmente el Ccom y la LSA. Dichas normas refieren los conceptos principales y los principios fundamentales de la contabilidad pero se deja para el desarrollo reglamentario, fundamentalmente a través del PGC, la modificación de aspectos de técnica contable respecto a los cuales se pretende exista la mayor flexibilidad posible en su régimen jurídico al objeto de facilitar su modificación sin necesidad de introducir cambios en normas con rango de Ley.

Dada la cercanía de la entrada en vigor de la norma, se inicia un reto para las sociedades y empresarios que deberán cumplir con los nuevos requisitos que establezcan las nuevas normas contables desde enero de 2008, si bien con el problema inicial de que para estudiar los cambios, ya no en los principios o conceptos fundamentales, que ya están introducidos en el Ccom, sino en aspectos de técnica contable (nueva estructura de los documentos contables, contenido de los nuevos documentos contables –ECPN y EFE–, modificación de criterios contables en diferentes materias...) deben de funcionar con un BPPGC que aunque pueda resultar prácticamente idéntico al que resulte aprobado, puede por tal carácter de borrador no motivar a los profesionales en la aplicación de la práctica contable, a prepararse en la adaptación de sus actuales parámetros de funcionamiento. No hemos de olvidar que en muchos casos deberán adaptarse los programas informáticos de las empresas para que el resultado de la información sea el pretendido por el nuevo régimen contable, lo que puede llevar un tiempo de adaptación mínima en las empresas.

Pero no debemos acabar este artículo desanimando al lector, por el citado retraso en la entrada en vigor del BPPGC, antes al contrario animarle a tomar conciencia de los cambios principales en las normas principales de la contabilidad y a partir de ahí hacer seguimiento de los cambios de criterios contables que se auguran no serán excesivamente numerosos y podrán aplicarse sin especiales sobresaltos respecto al régimen contable actualmente vigente.