

Boicac nº 73/2008 Consulta 2

Sobre determinadas cuestiones relacionadas con la forma de computar los límites relativos a la presentación de cuentas anuales abreviadas y a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, en el primer ejercicio que se inicia a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular:

- a) Si es o no relevante la fecha de apertura que adopte la empresa y, en concreto, si en el caso de que no se presente información comparativa del ejercicio anterior adaptada a la nueva norma en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicia a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007, la calificación de estas cuentas anuales como iniciales, supone considerar a éste como primer ejercicio social a los efectos del artículo 175.2 del Texto Refundido de la ley de Sociedades Anónimas (en adelante TRLSA).
- b) Si en relación con el ejercicio anterior se han de tomar en consideración las cuentas anuales cerradas de dicho ejercicio o la información comparativa.
- c) Límites a considerar.

Así como sobre el cómputo en este primer ejercicio de los límites que determinan el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobados por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta

- **Respecto a las cuestiones relacionadas con la forma de computar los límites relativos a la presentación de cuentas anuales abreviadas y a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, debe señalarse lo siguiente:**

a) Conforme a lo previsto en el artículo 203 del TRLSA *“las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas”*, exceptuando de esta obligación *“a las sociedades que puedan presentar balance abreviado”*, que según el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, son:

“1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.*
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.”

La disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007 (en el Plan de PYMES la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1515/2007) establece que las cuentas anuales a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad se considerarán "cuentas anuales iniciales", acotando su aplicación:

"A los efectos de la obligación establecida en el artículo 35.6 del Código de Comercio, y a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas.

...".

En consecuencia, la calificación de cuentas anuales como iniciales sólo tiene consecuencias en relación con la obligación de elaborar información comparativa, y no para cualquier otra cuestión.

Así, en el primer ejercicio a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007, el cómputo de los límites para la formulación de estados abreviados y dispensa de auditoría deberá realizarse conforme a los criterios establecidos en el artículo 175 del TRLSA (artículo 176 en relación con la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada), considerando los límites del ejercicio inmediatamente anterior, salvo que éste sea su primer ejercicio desde su constitución, fusión o transformación, en cuyo caso se estará a lo previsto en el punto 2 de dicho artículo.

b) Por lo que se refiere a la cuestión relativa a si se han de tomar en consideración las cuentas anuales del ejercicio anterior o la información comparativa, a efectos del cómputo de los límites previstos en el artículo 175 del TRLSA, debe resaltarse que la norma cuarta de elaboración de cuentas anuales, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad 2007, en relación con la circunstancia referida al total de las partidas del activo, establece:

"A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance."

En consecuencia, los límites a los que se refiere el artículo 175 del TRLSA para la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados y, consecuentemente, para la dispensa de obligación de auditar (artículo 176 TRLSA, en relación con la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada), han de referirse a las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de que se trate.

En este sentido, los límites no deberán calcularse a partir de los saldos de la información comparativa sino a partir de los saldos de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente. Así, una sociedad que en el primer ejercicio que comience a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007 presente información comparativa del ejercicio anterior conforme a la nueva normativa, deberá computar los límites relativos al ejercicio anterior con las últimas cuentas anuales elaboradas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y no con la que se derivaría de los saldos en la información comparativa.

c) Por lo que se refiere a la forma de computar los citados límites, que han sido incrementados en la redacción dada al artículo 175 del TRLSA (artículo 176 del TRLSA, en relación con la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) por la Ley 16/2007, de 4 de julio, se deberán tomar en consideración las nuevas cifras incorporadas en dicha Ley (es decir, 2.850.000 euros para el total activo, 5.700.000 euros para el importe neto de la cifra de negocios y 50 trabajadores –en relación con el artículo 175- y 11.400.000 euros para el total activo, 22.800.000 euros para el importe neto de la cifra de negocios

y 250 trabajadores –en relación con el artículo 176-), para todos los ejercicios a computar al cierre del primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo Plan General de Contabilidad. Este criterio fue el aplicado en la modificación de los límites producida por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (consulta 1 del Boletín de este Instituto nº 24) y se recoge específicamente en relación con la aplicación del PGC de PYMES en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1515/2007.

- **Respecto a la cuestión relativa al cómputo en este primer ejercicio de los límites para la aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES y de los criterios contables específicos de microempresas, debe señalarse lo siguiente:**

a) En el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, al calcular los límites para la aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES se han de tener en cuenta los límites del ejercicio inmediatamente anterior determinados conforme a las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio. De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1515/2007, se tomarán en consideración, para todos los ejercicios a computar, los límites establecidos en el artículo 2.1 del Real Decreto 1515/2007, que establece:

“1. Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES, si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de PYMES.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.”

b) En el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, al calcular los límites para la aplicación de los criterios específicos de microempresas se han de tener

en cuenta los límites del ejercicio inmediatamente anterior determinados conforme a las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio. De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1515/2007, se tomarán en consideración, para todos los ejercicios a computar, las cifras establecidas en el artículo 4.1 del Real Decreto 1515/2007, que establece:

"1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de este artículo, podrán ser aplicados por todas las empresas que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.*
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.*
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.*

Las empresas perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de PYMES incluyendo los criterios específicos para microempresas.

A estos exclusivos efectos, cuando proceda considerar los criterios específicos para microempresas, el total activo deberá incrementarse en el importe de los compromisos financieros pendientes derivados de los acuerdos descritos en la norma primera del apartado 3 de este artículo.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos."

Por último, ha de resaltarse que de acuerdo también con lo establecido en la misma disposición transitoria quinta del Real Decreto 1515/2007, para el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, las magnitudes contables establecidas en los citados artículos que deben tomarse en consideración, serán las que se deriven del contenido del Plan General de Contabilidad de PYMES, incluyendo en el caso del artículo 4 los criterios específicos para microempresas.