

La reforma de las leyes mercantiles desde su ámbito económico y contable. La auditoría: análisis y límites de aplicación.^(*)

Luis BURGUES BOBET

Intendente Mercantil y miembro de la A.E.A.F.

Luis BURGUES BASSOLS

Economista y miembro de la A.E.A.F.

1. INTRODUCCION.

El tema propuesto para la Ponencia es, desde luego, de sumo interés y transcendencia, pero de una extensión tal que temen los ponentes que pueda desbordar los límites prudentes de un trabajo de la índole del presente. Para evitarlo en lo posible, se ha optado, sin dejar de enunciar y comentar, en su caso, con la extensión requerida los aspectos más importantes, por abreviar aquéllos cuyo desarrollo se considera que no afecta sensiblemente a la esencia de los temas propuestos.

Así, la consideración de las implicaciones económicas de la reforma de las Leyes mercantiles, que podría ser objeto por sí sola de una o varias Ponencias, se ha tratado en términos de generalización, sin entrar en el detalle de estudios económicos que podrían desarrollarse, para dar mayor extensión a las implicaciones contables y a las referidas a la auditoría.

(*) Ponencia presentada en las III Jornadas de Estudio Catalano-Balear celebradas en Tarragona (septiembre-octubre 1988).

estudios

Por otra parte, se ha tenido que operar con instrumentos insuficientes o imprecisos: Por un lado con un Proyecto de Ley, el de Reforma parcial y adaptación de la legislación Mercantil a las Directrices de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades, de 22 de abril de 1988, que puede experimentar modificaciones, aunque la experiencia nos indica que pocas, a su paso por las Cámaras legislativas, y, por otro, con la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, tan reciente, que reclama con urgencia que sean dictadas muchas disposiciones para su desarrollo y que el recién creado Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, publique las normas técnicas elaboradas, adaptadas o revisadas por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realizan la actividad de auditores de cuentas, según está previsto en el artículo 5 de dicha Ley.

Por cierto, que si cada una de dichas corporaciones publica normas, y aunque deban someterse a información pública durante el plazo de seis meses, puede resultar que dichas normas sean distintas y aún contradictorias, ya que al parecer el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no tiene facultades arbitrales y sí solamente accesorias cuando las corporaciones de derecho público a que se ha hecho referencia no atendiesen el requerimiento del Instituto.

En el desarrollo de la presente Ponencia, la expresión "Ley de Auditoría" se referirá a la de 19/1988, y la de "Reforma Mercantil" al Proyecto de Ley de 22 de abril de 1988. Los números entre paréntesis corresponden a los nuevos artículos del Código de Comercio y Leyes de Sociedades que figuran en el Proyecto de Ley.

La sistematización establecida por los Ponentes para el desarrollo del tema propuesto implica que en algunas ocasiones, que se ha procurado que sean las mínimas, un mismo concepto, al ser contemplado desde dos ópticas distintas se repita parcialmente, pero se ha considerado que en tales casos resultaba el texto más inteligible.

II. AMBITO ECONOMICO Y CONTABLE DE LA REFORMA DE LAS LEYES MERCANTILES.

2.1. Ambito económico.

La reforma de las Leyes Mercantiles tiene, desde luego, muchos aspectos favorables en el ámbito económico, lo que, no obstante, no puede evitar

estudios

que se vean contrarrestados por otros perjudiciales, y que, sin embargo, pueden ser aligerados.

Por una parte es una necesidad impuesta por la adhesión de España a las Comunidades Europeas que hay que contemplarla, no solamente bajo la óptica de una obligación ineludible, sino asimismo de una armonización en las normas que presiden las relaciones internacionales y una garantía de seguridad en las mismas que generan la confianza imprescindible en toda relación de negocios.

Por lo que se refiere a las relaciones internas, quedan reforzadas las garantías de los socios de las compañías y de los terceros contratantes con la sociedad, con las nuevas obligaciones que deben asumir sus administradores, con la publicidad que deben darse a sus cuentas y, en especial, con la introducción obligatoria, en muchas ocasiones de la verificación de estados contables por parte de los Auditores de Cuentas.

La mayor claridad y fiabilidad de los estados financieros generan un clima de mayor confianza, estimulando, por lo tanto, la inversión, la creación de empleo, facilitando las opciones crediticias y generando en suma la intensificación de las relaciones comerciales.

De entre los aspectos perjudiciales podrían destacarse el trastorno y el coste que supone la obligatoriedad de adaptación de las Compañías a la nueva Legislación y a la onerosidad que puedan representar determinados Informes de Auditoría, ciertas comunicaciones obligatorias a los socios que las soliciten y frecuentes inscripciones en el Registro Mercantil, algunas de cuyas obligaciones se consideran innecesarias.

La limitación de capital de las compañías anónimas y aún de las de responsabilidad limitada, se considera excesiva, dado el gran número de compañías de carácter familiar que existen en España y que vienen funcionando con éxito.

En efecto, el nuevo artículo 4 de la Ley de Sociedades Anónimas indica que el capital social no podrá ser inferior a diez millones de pesetas, y el nuevo artículo 3 de la Ley de Sociedades Limitadas que el capital social de las mismas no podrá ser inferior a quinientas mil pesetas, que exceden en mucho de lo que determina la Segunda Directiva que, en su artículo 6 establece que para la constitución de una sociedad anónima o para obtener la autorización de comenzar sus actividades, las legislaciones de los Estados miembros exigirán la suscripción de un capital mínimo no inferior a 250.000 unidades de cuenta europea (ECU) que en estos momentos equivalen a unos 3.400.000 pesetas, y no establece capital mínimo para las sociedades limitadas.

A tomar en consideración que el capital debe estar desembolsado al

estudios

menos en una cuarta parte, por lo que el capital suscrito exigido de diez millones de pesetas puede suponer un desembolso de solamente 2.500.000 pesetas.

De mantenerse, a pesar de todo, la cifra mínima de diez millones de pesetas, se considera que sería beneficioso y equitativo, en última instancia, para la economía nacional que se permitiese una Regularización de balances a valores de mercado, sin coste fiscal, lo que a su vez facilitaría la aplicación de las nuevas normas de valoración y de auditoría, y que, asimismo se eximiesen de tributación por el Impuesto sobre la Renta los incrementos de patrimonio no justificados que se pusiesen de manifiesto en la suscripción de acciones de las compañías que aumentasen su capital para poder cumplir con el requisito de capital mínimo propuesto.

2.2. Ambito contable de la Reforma de las Leyes Mercantiles.

2.2.1. Libros de los empresarios.

Según los nuevos artículos del Código de Comercio (25 y 26), todos los empresarios deberán llevar necesariamente un Libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario, y las sociedades llevarán también un libro o libros de actas en los que constarán, al menos, los acuerdos tomados por las Juntas Generales y Especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad, y un libro de acciones nominativas o libro registro de socios, si procede.

El actual libro de Inventarios y Balances pasa a denominarse, pues, de Inventarios y Cuentas anuales, y su contenido se amplía, porque las cuentas anuales (34) deben comprender: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y, en su caso, el cuadro de financiación, la propuesta de aplicación de resultados y la memoria, cuyos documentos **forman una unidad**.

La memoria por la extensión que suele tener y por lo que van a ampliarla la multitud de menciones que en la misma deben incluirse, como posteriormente comentaremos, va a ocupar buena parte de dicho libro que, además, y por ello, deberá tener una composición tipográfica distinta de la que es corriente actualmente.

La legalización de los libros (más apropiado sería decir diligenciación) deberá practicarse en el futuro por el Registro Mercantil, antes de su utilización o después, antes de transcurridos cuatro meses del cierre o transcripción, y no menciona la actual obligación de la numeración sucesiva de los libros, aunque cada Registro Mercantil debe llevar un libro de lega-

estudios

lizaciones (27).

Preocupa la posible insuficiencia de medios personales y materiales de los Registros Mercantiles que, además deben recibir frecuente y numerosa documentación de la empresa, no solamente para cumplir los cometidos que le vienen impuestos por la Ley, sino para evitar que se produzcan atascos y retrasos de los que ya vienen sufriendose con la normativa vigente.

Se amplía a seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, el deber de conservarlos, así como con la documentación y justificantes (30).

Se puede considerar que la ampliación del plazo de conservación de 5 a 6 años, puede tener en realidad, la intención de armonizarlo con la legislación tributaria, ya que el plazo de prescripción de los tributos es normalmente de 5 años, pero con el inicio del mismo puede ser posterior al del último asiento practicado en los libros. De otro modo, no se comprendería la sobrecarga que supone para las empresas (un 20 por ciento más) la conservación de los documentos y justificantes que cada vez han venido siendo más abundantes debido a la mecanización de oficinas y especialmente a normas legales, primordialmente de origen tributario.

No deja de llamar la atención que en el actual Código de Comercio se utiliza el vocablo “comerciantes” en un buen número de artículos que en el proyecto se sustituye por el de “empresarios”, lo que se consideraría más correcto si viniese dada una definición de lo que se entiende por “empresarios”, ya que como veremos, tiene su trascendencia.

En el actual Código se hace mención a empresarios, por ejemplo, en su artículo 16, cuando menciona que el Registro Mercantil tiene por objeto la inscripción, entre otros, de los comerciantes o empresarios individuales, y en el nuevo: los empresarios individuales, con lo que se omite el vocablo comerciante, por lo que ha de entenderse que todos los comerciantes son empresarios, y se omite asimismo la palabra “mercantiles”.

Las tres acepciones que figuran en el Diccionario de la Real Academia española referentes a empresario son: Persona que por concesión o por contrata ejecuta una obra o explota un servicio público — Persona que abre al público y explota un espectáculo o diversión — Patrono, persona que emplea obreros.

Prescindiendo de la primera y de la segunda, ésta porque las empresas comúnmente tiene poco de espectáculos y mucho menos de diversión, en los tiempos actuales, si partimos de que la más corriente sería la tercera nos encontraríamos que, especialmente, por la supresión del vocablo mercantil, podría considerarse que buen número de profesionales podrían

estudios

entrar en dicha catalogación de empresarios, lo que les obligaría a quedar sujetos a todas las obligaciones que el Código establece para los empresarios, entre ellas la llevanza de los libros que establece el Código y la formulación de las cuentas anuales redactadas conforme a los principios contables que se detallan en los artículos 25 a 49 del nuevo Código de Comercio.

Como parece que ésta no debía ser la intención del nuevo texto, sería necesario que se concretase el concepto de empresario y se hiciese mención de los profesionales.

2.2.2. *Contabilidad propiamente dicha, en general.*

Las nuevas normas que sobre contabilidad establecen tanto la prevista modificación del Código de Comercio como de las Leyes societarias, alcanzan una notable extensión, diferenciación con las actuales y complejidad que requerirán sin duda una labor de actualización de conocimientos y práctica por parte de todos los profesionales de la contabilidad y de la auditoría.

Sería de interés, pero de extensión superior a los límites impuestos por una Ponencia, el estudio profundo y en toda su amplitud de la problemática que ha de presentarse, por lo que se ha optado por destacar y comentar los aspectos que pueden merecer especial atención.

En primer lugar, conviene señalar que la nueva normativa contable se solapa entre la que se establece en la modificación del Código de Comercio y la que figura en la proyectada modificación de las Leyes societarias, incurriendo en algunos casos en repeticiones innecesarias, omisiones y en falta de armonización de criterios convirtiendo la legislación, por otra parte, en excesivamente reglamentarista, por lo que se estima que hubiera sido deseable refundir toda la legislación que afecta a la contabilidad en un cuerpo único, como podría ser un nuevo Código contable o Plan General de Contabilidad adaptado a las nuevas exigencias, reservándose en las leyes comentadas la filosofía y normas fundamentales.

Con ello se conseguiría, además, evitar llevar al nivel máximo, de leyes básicas, normas que posiblemente tengan que sufrir frecuentes modificaciones y adaptaciones, y que la falta de flexibilidad de unas leyes como las enunciadas retrasaría la a veces imprescindible necesidad de realizar.

De la redacción del nuevo artículo 35 del Código de Comercio que describe el contenido del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el cuadro de financiación y la memoria, cabe destacar que en cada una de las parti-

estudios

das de los tres primeros, deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior, por lo que la organización de la contabilidad general deberá prever la conservación de tales informaciones.

2.2.3. *Principios contables y normas de valoración.*

Las cuentas anuales deben redactarse conforme a los siguientes principios contables (37):

- a) Empresa en funcionamiento, es decir, presunción de que la empresa continuará en sus actividades.
- b) Uniformidad, en virtud de la cual los criterios de valoración no se variarán de un ejercicio a otro.
- c) Principio de prudencia, que prevalece sobre cualquier otro principio en caso de conflicto, con especial mención de que se tengan en cuenta las depreciaciones, independientemente de los resultados del ejercicio y aunque, añadimos nosotros, las mismas pugnen con la normativa fiscal.
- d) Correlación, es decir, consideración de los gastos y los ingresos que afecten al ejercicio al que las cuentas se refieran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.
- e) Prohibición de compensar partidas del activo y del pasivo o entre las partidas de ingresos y gastos, debiéndose valorar separadamente las partidas del activo y del pasivo.
- f) Precio de adquisición o coste de producción, según los casos.

El precio de adquisición (mejor sería decir “coste de adquisición”), vendrá determinado añadiendo al precio de compra los gastos accesorios.

El coste de producción se obtendrá sumando al precio de adquisición de las materias primas los costes directamente imputables al producto de que se trate, una fracción razonable de costes directamente imputables y que se refieran al período de fabricación y, opcionalmente, los intereses de los préstamos para financiar la fabricación referentes al período de la

estudios

misma.

Por contra, no podrán incorporarse al coste de producción los gastos de distribución del activo circulante, y, entendemos nosotros, que tampoco podrán incorporarse tales gastos al precio de adquisición de los bienes que no sean objeto de producción.

La Cuarta Directiva añade como principio general el de que el balance de apertura de un ejercicio corresponderá al de cierre del anterior, que en el nuevo Código de Comercio figura en la sección de las cuentas anuales. En casos excepcionales se puede prescindir de la aplicación de dichos principios generales, pero deberán en tales casos, señalarse en la Memoria:

- a) los principios que no se aplican;
- b) el fundamento de su inaplicación; y
- c) la influencia de este hecho sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones se establecen, en la Ley de Sociedades Anónimas, normas específicas adicionales de valoración, entre las que destacamos:

Los gastos de primer establecimiento y los de investigación y desarrollo deben amortizarse en el plazo máximo de 5 años.

El fondo de comercio, que únicamente podrá figurar en el balance cuando se haya adquirido a título oneroso, deberá amortizarse de modo sistemático, con el límite máximo de 10 años.

Queda prohibida toda distribución de beneficios, hasta que los gastos, anteriormente indicados, no hayan sido amortizados, excepto cuando el importe de las reservas disponibles sea por lo menos igual al de los gastos no amortizados (106).

Las correcciones de valor del inmovilizado deberán practicarse si el valor de los mismos en la fecha de cierre es inferior al contable y se prevé que la depreciación será duradera, y no podrán mantenerse cuando las razones que motivaron las correcciones de valor hubieran dejado de existir (106.b)).

En la valoración del circulante podrán efectuarse correcciones valorativas excepcionales sobre la base de una apreciación comercial razonable, en el caso de que fuesen necesarias, debiendo inscribirse las mismas, por separado, en la cuenta de pérdidas y ganancias (106.c)).

Asimismo, deberán figurar por separado, pero en el activo del balance, la diferencia de las cantidades a reembolsar en concepto de deudas

estudios

cuando sea superior a la recibida, debiendo amortizarse dicha diferencia con cantidades anuales razonables y a lo sumo en el momento en que se reembolse la deuda (106.d)).

Como se habrá apreciado, las normas de valoración están repartidas en diferentes normas legales dentro de una misma Ley y aún en proyectos de Leyes diferentes, como son el Código de Comercio y las Leyes que afectan a las sociedades, con lo que podría caber duda si las aplicables a éstas no lo son a las restantes empresas con carácter obligatorio. Es éste un nuevo argumento en favor de que las normas contables en general y, en este caso, los principios contables y de valoración, se excluyesen de dichas leyes que podrían contenerlas en forma muy general, y se integrasen en el nuevo Código Contable, o Plan General de Contabilidad, que propugnamos.

El Gobierno podrá, por Real Decreto:

- Autorizar excepciones para la amortización de gastos de investigación y desarrollo.
- Autorizar valorar las existencias y elementos fungibles, incluidos valores mobiliarios, a precio medio ponderado, o FIFO o LIFO (110.h)).

2.2.4. Cuentas anuales.

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y, en el caso de sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones, el cuadro de financiación, la propuesta de aplicación del resultado, y la memoria cuyos documentos forman una unidad (34).

Las cuentas anuales deberán ser firmadas por el empresario individual, los socios colectivos o todos los administradores.

En la proyectada modificación del Código de Comercio no se hace mención del detalle de la estructura del balance ni de la cuenta de pérdidas y ganancias, limitándose a señalar:

El Balance comprenderá, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el activo de la empresa y las obligaciones que forman el pasivo de la misma.

La cuenta de pérdidas y ganancias comprenderá, también con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el

estudios

resultado del mismo. Añade, sin embargo, que distinguirá los resultados ordinarios propios de la explotación, de los que no lo sean o de los que se originen en circunstancias extraordinarias.

El cuadro de financiación, que deberá redactarse cuando lo exija una disposición legal, describirá los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como la aplicación o empleo de los mismos en inmovilizado o en circulante (35).

La indicada omisión del detalle de la estructura de dichos documentos para las empresas individuales, colectivas o comanditarias simples podría dar lugar a que se interpretase que tales estructuras y detalles quedan a su libre albedrío.

Entendemos, sin embargo, que a las mismas sería recomendable la aplicación de las normas generales que afectan a las sociedades anónimas en forma de cuentas completas o abreviadas, según estuviesen incluidos en los mismos límites establecidos para las sociedades, a partir de cierto volumen.

Los documentos que, constituyendo una unidad, forman parte de las cuentas anuales, deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

La expresión de “la imagen fiel” es traducción incorrecta de “l’image fidèle” del texto francés que, a su vez, a nuestro entender, es una interpretación poco afortunada del texto original inglés “a true and fair view”. Por otra parte, en el mismo Proyecto se utiliza a veces “una imagen fiel”.

Volveremos sobre el tema al tratar del informe de auditoría.

Conviene no olvidar que la expresión “imagen fiel” se refiere textualmente al patrimonio, a la situación financiera y a los resultados de la empresa y que, entre los elementos del patrimonio, figuran entre otros, por ejemplo, los inmuebles que, siguiendo la norma de valoración a precio de adquisición, suelen reflejar valores muy inferiores a los de mercado. Por lo tanto, la cuenta correspondiente no refleja la imagen fiel del patrimonio, sino un valor convencional, aceptado generalmente, pero que en modo alguno, en tales casos, refleja “la imagen fiel” de su valor actual.

Así, pues, la denominación de “una imagen fiel” proporciona una idea más clara y acertada de la convencionalidad de los valores según normas y criterios de valoración.

La estructura y detalle exhaustivo de las cuentas anuales que a continuación pasaremos a exponer, así como las normas concretas contables, entendemos que sobrecargan innecesariamente los nuevos textos tanto del Código de Comercio como de la Ley de Sociedades y son más propios de un código independiente, como habíamos apuntado que, entre otras

estudios

ventajas, permite una mayor flexibilidad para adaptación o modificación.

Consideramos, por otra parte, que, en un afán, a nuestro juicio, de ajustarse casi literalmente a las Directivas de la Comunidad, se desvirtúa la práctica contable española, utilizando términos y denominaciones ajenos a nuestra normal terminología, que bien podría haberse traducido por ésta.

Asimismo, la estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias con una clasificación de cuentas en un orden que poco facilita el rápido examen de los mismos, podría haberse acomodado a las líneas generales de nuestro Plan General de Contabilidad que, pese a sus posibles defectos y carencias, ha sido ya asumido después de largos años de acomodación por los responsables de la contabilidad de las empresas.

Nos resulta asimismo extraña la clasificación de cuentas en grupos precedidos de letras mayúsculas y minúsculas, y números romanos y arábigos, y consideramos que sin apartarnos de las líneas básicas de la Cuarta Directiva, se podrían haber agrupado sistematizando las cuentas de acuerdo con una clasificación decimal con la que, aparte de ser más científica, están más familiarizados nuestros contables.

El plazo de que disponen los administradores para formular las cuentas anuales y el informe de gestión, y en su caso, el consolidado, es de tres meses a partir del cierre del ejercicio anual.

Las exigencias en materia de presentación de estados contables derivadas de las normas comunitarias y recogidas, con mejor o peor fortuna, por nuestro Proyecto de Ley, no deben hacernos olvidar que la Contabilidad no es un instrumento al servicio exclusivo de las leyes mercantiles y tributarias, sino que, de modo particular, tiene como una de sus finalidades fundamentales el conocimiento de la realidad económica y financiera de la empresa en la medida y alcance en que pueda servir de base para la toma ágil y oportuna de decisiones.

Por lo tanto, las estructuras propuestas tanto para el balance como para la cuenta de pérdidas y ganancias, no puede considerarse un plan contable propiamente dicho, sino solamente un modelo indicativo de la exigencia de agrupar, desglosar y presentar estados contables, de un modo determinado.

El Plan Contable debe tender a que sea lo menos complicada posible la obtención de las distintas clases de información que le son exigidas a las empresas, además de las que para su propio desarrollo le son necesarias conocer.

estudios

2.2.4.1. El Balance: estructura del mismo.

Para todo empresario o sociedad el Balance comprenderá, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyan el Activo de la empresa y las obligaciones que forman el Pasivo de la misma.

Para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones, y nosotros entendemos que asimismo sería recomendable para otras empresas, el balance debe ajustarse al siguiente esquema (103):

ACTIVO

- A) Accionistas por desembolsos no exigidos.
- B) Gastos de primer establecimiento.
- C) Inmovilizado:
 - I. Inmovilizaciones inmateriales.
 - 1. Gastos de investigación y desarrollo.
 - 2. Concesiones, patentes, licencias, marcas así como derechos y bienes similares si han sido:
 - a) adquiridos a título oneroso;
 - b) creados por la propia empresa.
 - 3. Fondo de Comercio en la medida en que haya sido adquirido a título oneroso.
 - 4. Anticipos.
 - II. Inmovilizaciones materiales.
 - 1. Terrenos y construcciones.
 - 2. Instalaciones técnicas y maquinaria.
 - 3. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario.
 - 4. Pagos efectuados a cuenta e inmovilizaciones materiales en curso.
 - III. Inmovilizaciones financieras.
 - 1. Participaciones en sociedades de grupo.
 - 2. Créditos a sociedades de grupo.
 - 3. Participaciones.
 - 4. Créditos a empresarios con los que la sociedad tenga un

estudios

vínculo de participación.

5. Títulos que tengan el carácter de inmovilizaciones.

6. Otros créditos.

7. Acciones propias.

D) Activo circulante.

I. Desembolsos exigidos.

II. Existencias.

1. Materias primas y consumibles.

2. Productos en curso de fabricación.

3. Productos terminados y mercancías.

4. Pagos efectuados a cuenta.

III. Deudores

1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.

2. Empresarios del grupo deudores.

3. Empresarios con los que la sociedad tiene un vínculo de participación deudores.

4. Otros deudores.

En este apartado III se mencionará por separado el importe de los créditos de duración superior a un año.

IV. Valores mobiliarios.

1. Participaciones en sociedades del grupo.

2. Acciones propias con indicación de su valor nominal.

3. Otros valores mobiliarios.

V. Tesorería.

E) Ajustes por periodificación.

PASIVO

A) Fondos propios.

I. Capital suscrito.

estudios

II. Primas de emisión.

III. Reserva de revalorización.

IV. Reservas.

1. Reserva legal.
2. Reservas para acciones propias.
3. Reservas estatutarias.
4. Otras reservas.

V. Resultados de ejercicios anteriores.

B) Provisiones para riesgos y gastos.

1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.
2. Provisiones para impuestos.
3. Otras provisiones.

C) Acreedores.

1. Emisión de obligaciones con mención separada de las que sean convertibles.
2. Deudas con establecimientos de crédito.
3. Anticipos recibidos por pedidos.
4. Deudas por compras o prestaciones de servicios.
5. Deudas representadas por efectos de comercio.
6. Deudas con sociedades del grupo.
7. Deudas con empresarios con los que la sociedad tiene un vínculo de participación.
8. Otras deudas con inclusión de las fiscales y las contraídas con la Seguridad Social.

En el apartado C) se mencionarán por separado el importe de las deudas cuya duración sea superior a un año.

D) Ajustes por periodificación.

E) Resultado del ejercicio.

Fundamentalmente, dicho esquema coincide con lo que determina la Cuarta Directiva y los comentarios que cabe hacer sobre los mismos han



estudios

de referirse básicamente a la diferencia que existe entre ambos esquemas.

Hay que hacer notar que dicha Directiva ofrece dos esquemas de forma que los Estados miembros establezcan uno de los dos o ambos, con facultad para las sociedades, en este último caso, que elijan uno de ellos. Pensamos que puestos a ser detallistas, podrían haberse incluido ambos.

En dicha Directiva figura como apartado B) "Gastos de establecimiento", que consideramos más completa que la de nuestro proyecto, que la limita a los "Gastos de primer establecimiento", ya que los mismos pueden corresponder a diferentes formas y períodos de establecimiento.

En el proyecto español, figura como partida D) I los "desembolsos exigidos", que no aparecen en la Cuarta Directiva más que como desglose del Grupo II "Créditos" en el apartado 5.

No acertamos a comprender el por qué de dicho nuevo concepto independiente, ya que siendo una de las finalidades de la Cuarta Directiva la coordinación simultánea en materia de estructura del balance para las sociedades, toda vez que la actividad de las mismas rebasa a menudo los límites del territorio nacional, el referido nuevo concepto independiente puede distorsionar la comparabilidad. En todo caso, parecería más aceptable que figurase inmediatamente antes o después del concepto D III "Deudores".

En la Cuarta Directiva se prevé la inclusión del Grupo F) "Pérdida del ejercicio", aunque dejando a salvo que la legislación nacional prevea, como es nuestro caso, su inscripción en la partida A) VII del Pasivo del modelo de Directiva a la que luego nos referiremos.

En cuanto al Pasivo, en la Cuarta Directiva aparece dentro del Grupo A) Capitales propios, el subgrupo VI Resultados del ejercicio, cuya clasificación parece más apropiada que la de situarla en el Grupo E) del proyecto español, aunque la mencionada Directiva deja en libertad a los Estados miembros para ello.

Sin embargo, podrán formular un Balance abreviado las sociedades en las que durante dos años consecutivos en la fecha del cierre del ejercicio, concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- 1.º Que el total de las partidas del activo no supere los 230 millones de pesetas.
- 2.º Que su cifra anual de negocios sea inferior a 480 millones de pesetas.
- 3.º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere a los cincuenta. (103.b.)

estudios

La Cuarta Directiva, en su artículo 11, fija los límites señalados en los números 1 y 2 en un millón y dos millones de unidades de cuenta europea (ECU) que, al cambio actual supondrían alrededor de 136 y 272 millones de pesetas respectivamente, permitiéndose a los Estados miembros, no obstante, que puedan aumentarse para convertirlos en moneda nacional en un 10 por ciento.

Con buen criterio el proyecto español eleva los importes de la Cuarta Directiva de 25 de julio de 1978, que por el tiempo transcurrido y la evolución de la economía y de las empresas, habían quedado obsoletos.

Pensamos que todas las referencias en pesetas a límites de obligaciones que puedan variar tanto por necesidades económicas y fiscales españolas, como para ir gradualmente acoplándolas al proceso de adaptación paulatina a la nueva normativa por parte de las empresas, y en especial porque viniendo expresados los límites en dicha Directiva en unidades de cuenta europeas, sujetas a constantes variaciones de valor, deberían remitirse a una disposición que periódicamente señalase, por ejemplo, la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

2.2.4.2. Cuenta de pérdidas y ganancias.

Para todo empresario o sociedad la Cuenta de Pérdidas y Ganancias comprenderá, con la debida separación, los ingresos y gastos del ejercicio y el resultado del mismo. Distinguirá de los resultados ordinarios propios de la explotación, de los que no lo sean o los extraordinarios.

Para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones, y nosotros entendemos que asimismo sería recomendable para otras empresas, la cuenta de pérdidas y ganancias debe ajustarse al siguiente esquema:

A) GASTOS

1. Reducción de las existencias de productos terminados en el curso de fabricación (suponemos que debe querer decir "y en curso de fabricación").
2. a) Gastos de materias primas y otros gastos consumibles.
b) Otros gastos externos.

estudios

3. Gastos de personal.
 - a) Sueldos, salarios y asimilados.
 - b) Cargas sociales, con mención separada de las que cubren las pensiones.
4. a) Dotaciones para amortizaciones y provisiones de los gastos de establecimiento y de las inmovilizaciones materiales e inmateriales.
 - b) Dotaciones para provisiones del circulante.
5. Otros gastos de explotación.
6. Dotaciones para provisiones y amortizaciones de las inmovilizaciones financieras y de los valores mobiliarios del activo circulante.
7. Intereses y gastos asimilados, con mención separada de los de sociedades del grupo.
8. Resultado de las actividades ordinarias.
9. Gastos extraordinarios.
10. Impuesto sobre Sociedades.
11. Otros impuestos.
12. Resultados del ejercicio.

B) INGRESOS

1. Importe neto de la cifra de negocios.
2. Aumento de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.
3. Trabajos efectuados por la empresa para sí reflejados en el activo.
4. Otros ingresos de explotación.
5. Ingresos de participaciones, con mención separada de los de las sociedades del grupo.

estudios

6. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los de las sociedades del grupo.
7. Otros intereses asimilados, con mención separada de los de las sociedades del grupo.
8. Resultado de las actividades ordinarias.
9. Ingresos extraordinarios.
10. Resultado del ejercicio. (105)

Hay que hacer notar que la Cuarta Directiva ofrece cuatro esquemas, de forma que los Estados miembros establezcan uno o varios, con facultad para las sociedades, en este último caso, que elijan uno de ellos. Pensamos que, puestos a ser fieles a la Directiva, podrían haberse incluido varios.

Podrán formular una Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada, las sociedades en las que durante dos años consecutivos en la fecha del cierre del ejercicio concurren dos de las siguientes circunstancias:

- 1.º Que el total de las partidas del activo del balance no supere los 920 millones de pesetas.
- 2.º Que su cifra anual de negocios sea inferior a 1.920 millones de pesetas.
- 3.º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere los 250. (150.a)).

Así, pues, las bases para formular el balance o la cuenta de pérdidas y ganancias abreviados, son diferentes con lo que se podrán dar casos en que proceda balance normal y cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

La Cuarta Directiva, en su artículo 27, fija los límites señalados en los números 1 y 2 en cuatro millones y ocho millones de unidades de cuenta europea (ECU) que, al cambio actual supondrían alrededor de 544 y 1.088 millones de pesetas, respectivamente.

Con un buen criterio, el proyecto español eleva los importes de la Cuarta Directiva de 25 de julio de 1978, que por el tiempo transcurrido y la evolución de la economía y de las empresas, habían quedado desfasados.

estudios

Para formular la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, se agruparán las partidas A1 y A2, que se denominarán “Gastos brutos”, y B1 a B4, que se denominarán “Ingresos brutos”.

Nuevamente hemos de referirnos no solamente a cuestiones de estructura en cuanto al orden de partidas, sino a cuestiones de terminología, por ejemplo:

De entre los Gastos, la expresión “Reducción de las existencias de productos terminados” no es ajena y podría haberse traducido por “Disminución” que nos aparece más clara. Lo mismo sucede con “Gastos de materias primas”, que puede inducir a error y que mejor sería denominar “Consumo de materias primas”, y así otros conceptos que son una traducción literal del texto comunitario, poco acorde con las denominaciones que el uso ha venido consagrando en nuestro país y que son más inteligibles.

2.2.4.3. Cuadro de financiación.

Es obligatorio para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones (102).

En las disposiciones generales sobre cuentas anuales, que de modo tan pormenorizado describe en la sección primera el proyecto de Ley de sociedades, no figura ninguna mención a la estructura del cuadro de financiación.

El cuadro de financiación anual (34), describirá según la reforma del Código de Comercio:

- a) Los recursos obtenidos en el ejercicio.
- b) Sus diferentes orígenes.
- c) La aplicación de los mismos en inmovilizado o en circulante.

Existen varios modelos para la formulación del cuadro de financiación anual, entre ellos el que se contiene en el actual Plan General de Contabilidad que se considera muy práctico y sobre cuyo tema, ya que la norma es tan escueta, no podemos pronunciarnos más.

La Cuarta Directiva no incluye el cuadro de financiación en el grupo de cuentas anuales obligatorias, si bien en su artículo 2 se determina que los Estados miembros podrán autorizar o exigir que se incluyan en las cuentas anuales. Nos sorprende la mención de posible autorización porque entendemos que las empresas no deben estar limitadas en cuanto a docu-

estudios

mentación a presentar toda la que consideren necesaria para la mejor y mayor información de los interesados en la misma.

2.2.4.4. Memoria.

Es obligatoria para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones (102).

En el desarrollo del proyecto de Ley se hace frecuente mención a la memoria y al informe de gestión de modo que consideramos algo confuso y desordenado, ya que algunos de los datos a consignar en uno de dichos documentos parece más propio que figurasen en el otro, como tendremos ocasión de ver, solapándose las informaciones respectivas.

La Cuarta Directiva considera como cuentas anuales: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el anexo, el contenido del cual desarrolla ampliamente y lo distingue del informe de gestión.

Hemos de suponer que el “anexo” a que se refiere la indicada Directiva equivale al documento que, en nuestro léxico, se denomina “Memoria”, aunque la información que actualmente suele tener la misma es inferior a la que deberá tener el Anexo.

Al desarrollar el contenido de la Memoria y del informe de gestión nos referimos solamente a los documentos que forman parte de las cuentas anuales.

Existen otros tipos de memoria y de informes a formular para situaciones específicas distintas que no son objeto de descripción en este grupo.

La memoria, según la modificación propuesta del Código de Comercio completará, ampliará y comentará la información contenida en el Balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, en caso de que sea necesario o de que lo imponga una disposición legal (35).

La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas establece que la memoria comentará el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de manera que se facilite una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. Además, amplía considerablemente el contenido de la memoria, debiendo contener multitud de indicaciones que pueden convertirla en un documento extensísimo (107.a)), entre ellas en forma resumida:

1. Criterios de valoración aplicados.
2. Sociedades en las que la sociedad directa o indirectamente posea como mínimo el 5 por ciento del capital.

estudios

3. El número y valor de las acciones suscritas durante el ejercicio.
4. El número y nominal de cada clase de acciones cuando existan varias.
5. La existencia de bonos de disfrute, de obligaciones convertibles y títulos o derechos similares.
6. Importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas que tengan garantía real.
7. Importe global de las obligaciones financieras que no figuren en el balance, las existencias en materia de pensiones y las referidas a empresas del grupo.
8. Distribución de la cifra de negocios por categoría de actividades y por mercados geográficos, aunque pueden omitirse cuando su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a la sociedad, y cuando se formule la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.
9. Número medio de personas empleadas, categorías y determinados gastos de personal.
10. Proporción en que haya sido afectado el cálculo del resultado por una valoración de las partidas que, por excepción a los principios generales de valoración, se hubiera efectuado en el ejercicio o en uno anterior, con objeto de obtener beneficios fiscales.
11. La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los anteriores, y la carga fiscal ya pagada, o que se habrá de pagar por esos ejercicios.
12. Importe de remuneraciones a administradores en razón de sus funciones, así como las obligaciones contraídas en materia de pensiones o jubilación respecto a los antiguos administradores.
13. Importe de los anticipos y créditos concedidos a los miembros de los órganos de administración, con indicaciones, entre otras, de tipo de interés y de los importes devueltos, y las obligaciones asumidas por cuenta de ellos en forma de garantía.

No obstante, a las sociedades a las que está permitido formular un balance abreviado (no menciona la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) podrán limitar el contenido de la memoria a las indicaciones 1 a 3 y 12 de las enunciadas, aunque debiendo indicar de forma global los datos a que se refiere la indicación 5.

Además de las indicaciones señaladas anteriormente, con carácter general, deberán, en su caso, formularse muchas otras que aparecen dispersas en diferentes artículos de la Ley proyectada:

estudios

El Código de Comercio contiene las siguientes menciones a incluir en la memoria:

- a) Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementarias precisas (34).
- b) Si la aplicación de alguna de las normas referentes a las cuentas anuales resulta contraria a que las cuentas muestren la imagen fiel, no se aplicará tal disposición, pero se expresará en la memoria la justificación oportuna y la influencia que tal falta de aplicación pueda tener sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa (34).
- c) En el caso de pérdidas realizadas o potenciales ocurridas entre la fecha de cierre del ejercicio y la de la formulación del balance, se dará cumplida información en la memoria (37).
- d) En casos excepcionales es admisible la no aplicación de los principios contables por los que deben redactarse las cuentas anuales, pero no se aplican y el fundamento de su inaplicación, así como la influencia de este hecho sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados (37).

Y con referencia exclusiva a las cuentas consolidadas:

- e) Si la aplicación de las disposiciones de los artículos 45 a 48 sobre consolidación fuera incompatible con la imagen fiel, no serán aplicables, pero deberá justificarse en la memoria consolidada (44).
- f) Si se modifican de un ejercicio a otro los métodos de consolidación deberá indicarse y expresar su incidencia en la memoria consolidada (44).
- g) Si en la consolidación se aplica un método de consolidación diferente para una o más sociedades, deberá justificarse en la memoria consolidada (44).
- h) La diferencia entre el valor contable de las participaciones que la sociedad dominante posea de la dependiente, y la parte proporcional que representan de capital y reservas se inscribirá en una partida especial que será comentada en la memoria consolidada (46).
- i) Si algún elemento del activo y pasivo comprendido en la consolidación ha sido valorado con métodos no uniformes al aplicado en la consolidación, deberá recogerse en la memoria consolidada (46).

estudios

La Ley de Sociedades Anónimas contiene las siguientes menciones, aplicables también a las sociedades limitadas y a las sociedades comanditarias por acciones, a incluir en la memoria:

- a) La estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias especialmente en cuanto a la forma elegida para su presentación, no podrán modificarse de un ejercicio a otro.
Sin embargo, en casos excepcionales puede no aplicarse este principio, haciéndolo constar en la memoria con la debida justificación (102.a)).
- b) En los casos en que se agrupen las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, bien porque sólo representen un importe irrelevante o porque se favorezca la claridad, las mismas deben presentarse de forma diferenciada en la memoria (102.b)).
- c) La imposibilidad de comparación de las cifras del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias con las del ejercicio precedente, y la eventual adopción de los importes del ejercicio anterior, deberán ser objeto de indicación y comentarios en la memoria (102.b)).
- d) Cuando un elemento del activo o del pasivo figure en varias partidas del esquema, si no se indica su relación con otras partidas en aquélla en la que figure, se hará constar en la memoria, siempre que dicha indicación sea necesaria para la comprensión de las cuentas anuales (103.c)).
- e) Todas las obligaciones contraídas con motivo de cualquier garantía, si no existe la obligación de inscribirlas en el pasivo y no figurasen de forma clara a continuación del balance, y creemos que en tal caso lo mejor sería como cuentas de orden, deberán constar en la memoria (103.d)).
- f) Deberán indicarse en la memoria los movimientos de cada una de las partidas del inmovilizado y de los gastos de primer establecimiento (104).
- g) Se informará en la memoria sobre los ingresos de cierta importancia, imputables al ejercicio, que sólo sean exigibles con posterioridad al cierre del mismo (104.b)).
- h) Se informará en la memoria sobre los gastos de cierta importancia imputables al ejercicio que hayan de ser satisfechos en otro posterior (104.b)).
- i) Cuando los ingresos o gastos extraordinarios sean relevantes deberán mencionarse en la memoria, así como los imputables a otro ejercicio (105.c)).

estudios

- j) Cuando la amortización del fondo de comercio supere los cinco años, deberá justificarse en la memoria (106.a)).
- k) Las correcciones de valor del inmovilizado, si no apareciesen separadas en la cuenta de pérdidas y ganancias, deberán ser indicadas en esta forma en la memoria (106.b)).
- l) Deberá indicarse y justificarse en la memoria el importe de las correcciones de valor excepcionales del activo inmovilizado que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal (106.b)).
- m) Se hará constar en la memoria la circunstancia de que en el coste de producción del inmovilizado se hubiesen incluido los intereses de los préstamos destinados a financiar su fabricación (106.b)).
- n) Deberá indicarse y justificarse en la memoria el importe de las correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal (106.c)).
- o) Las prevenciones que figuren en el balance en la partida de "Otras provisiones" se especificarán en la memoria cuando sean de cierta importancia (106.e)).
- p) En el caso de distribución a los accionistas de cantidades a cuenta de dividendos, el estado contable que deben formular los administradores en los que se ponga de manifiesto que existe liquidez, se incluirán posteriormente en la memoria (110.d)).
- q) Si el Gobierno autoriza por Real Decreto que el precio de adquisición de las existencias o elementos fungibles, incluidos valores mobiliarios, se calculen a precio medio ponderado, o FIFO o LIFO, y éstos difieran de los de mercado, deberá indicarse en la memoria (110.h)).

En total son 39 las indicaciones que pueden mencionarse en la memoria, lo que significa que el trabajo de preparación y redacción de la misma será, en muchas ocasiones, sumamente laborioso y requerirá importantes conocimientos técnicos para las personas que deban redactarla.

2.2.4.5. Propuesta de aplicación de Resultados.

Es obligatoria para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones (102).

Debe cumplir ciertos requisitos:

Destinar el 10 por ciento del beneficio del ejercicio, una vez dedu-

estudios

cidos los impuestos a reserva legal, hasta que ésta alcance el 20 por ciento del capital social. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o Estatutos sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio o a reservas de libre disposición, siempre que el valor del patrimonio neto contable no sea inferior al capital social (110.c)).

2.2.5. *Informe de gestión.*

Es obligatorio para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones (110.a)).

El informe de gestión habrá de contener, al menos:

- a) La exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad.
- b) Indicaciones sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio.
- c) La evolución posible de aquélla.
- d) Las actividades en materia de investigación y desarrollo.
- e) Las adquisiciones de acciones propias en los términos establecidos en la Ley (108).

La anterior redacción coincide con el artículo 46 de la Cuarta Directiva.

Además, en diferentes artículos de nuestra proyectada legislación se añaden nuevos contenidos al informe de gestión:

- a) En los supuestos de acciones propias adquiridas por una sociedad o por su sociedad dominante, el informe de gestión de la sociedad adquirente y, en su caso, el de la sociedad dominante, deberá mencionar, como mínimo:
 - 1) Los motivos de las adquisiciones y enajenaciones realizadas durante el ejercicio.
 - 2) El número y valor nominal de las acciones adquiridas y enajenadas durante el ejercicio y la fracción de capital social que representan.
 - 3) En caso de adquisición o enajenación a título oneroso, la contraprestación por las acciones.
 - 4) El número y valor nominal del total de las acciones adquiridas y conservadas en cartera por la propia sociedad o por persona interpuesta y la fracción del capital social que representan (47.j)).

estudios

- b) A las acciones propias poseídas en concepto de prenda o de otra forma de garantía se les aplicará, en cuanto resulte compatible, las normas de la indicación que precede (47.k)).

La enumeración detallada del contenido de la Memoria y del Informe de gestión quizá no habría sido imprescindible en esta Ponencia, pero, aparte de la finalidad informativa que la misma puede tener, es una base para justificar el criterio que vamos a exponer:

La traducción de "Anexo" del texto comunitario por "memoria" y la denominación de "Informe de gestión" entendemos que, aparte de conducir a confusiones y apartarse de la usual terminología en España, son esencialmente incorrectas.

El contenido de lo que se denomina "Informe de gestión" está mucho más cercano al que suele contener nuestra "Memoria" actual, y por otra parte el contenido que en el texto proyectado se da a la "Memoria" es muy distinto del que suele contener la misma y, por lo tanto, estimamos que debería darse el nombre de "Memoria" a lo que el texto en traducción literal de la norma comunitaria titula "Informe de gestión", y por contra debería respetarse la denominación de Anexo a lo que incorrectamente, a nuestro modo de ver, se traduce por "Memoria".

Existen para corroborar nuestro criterio, antecedentes en el actual Plan General de Contabilidad que ya en su tercera parte introduce la figura del Anexo, como componente de las cuentas anuales, y establece la obligación de hacer figurar en el mismo diferentes clases de informaciones.

2.2.6. Depósito de las cuentas en el Registro Mercantil.

Las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones deberán depositar en el Registro Mercantil las cuentas anuales aprobadas, así como el informe de gestión y el informe de auditoría, si procede, dentro del mes siguiente a su aprobación por la Junta General y de cuyos documentos puede obtener copia cualquier persona (110.f)).

No obstante, las sociedades que pueden formular balance abreviado, sólo vienen obligadas a depositar el Balance abreviado y la Memoria abreviada.

Las Compañías que pueden formular la cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada, podrán depositar el Balance y la Memoria semiabreviados, de acuerdo con determinadas reglas fijadas en el artículo 110.f), debiendo

estudios

depositar también la Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada, la aplicación del Resultado, el informe de gestión y el informe de Auditoría, si procede.

Se establece una multa a la Sociedad por incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas en el Registro Mercantil, de 500.000 pesetas por cada año de retraso, y que prescribe a los 3 años.

Si se publicasen los documentos mencionados, deberá indicarse si es íntegra o abreviada. En el primer caso la publicación debe ser total, pero en el segundo se hará referencia a la oficina del Registro en que hubieren sido depositados los documentos, pudiéndose omitir en este caso, el informe de auditoría, aunque deberá indicarse si había sido formulado con reservas o no (110.g)).

2.2.7. Consolidación de cuentas de los grupos de sociedades.

El nuevo Código de Comercio establece que toda sociedad mercantil estará obligada a formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados, cuando siendo socio de otra sociedad se encuentre en relación a ésta en alguno de los siguientes casos (42):

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos de administración.
- c) Pueda disponer, por acuerdos con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración ese año y los dos anteriores.

A estos efectos se añadirán a los votos de la sociedad dominante los de las sociedades dominadas.

A tener en cuenta que por figurar esta disposición en el Código de Comercio es aplicable a todas las sociedades mercantiles, incluso colectivas y comanditarias simples, aunque no a los empresarios individuales, por estar referido únicamente a sociedades.

La obligación de formular cuentas consolidadas no exime a las sociedades integrantes del grupo a formular sus propias cuentas.

Hay que tener en cuenta que la consolidación a efectos mercantiles no conlleva la consolidación a efectos fiscales, que se rige por una normativa independiente.

estudios

No obstante la consolidación no será obligatoria, cuando las sociedades no coticen en Bolsa y además se dé alguna de las circunstancias siguientes:

- 1) Cuando a la fecha del cierre el conjunto de sociedades no sobrepase dos de los límites establecidos para la presentación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada.
- 2) Cuando la sociedad dominante sometida a la legislación española, sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por la legislación de otro Estado miembro de la CEE, si posee el 100 por ciento del capital o más del 90 por ciento con aprobación de los socios minoritarios, y cumpliendo los requisitos que se establecen en el artículo 43 del Código de Comercio.
- 3) Lo acuerde el Gobierno por Real Decreto, concurriendo alguna causa de excepción, prevista en las Directivas de la CEE (49 bis).

Las cuentas anuales consolidadas comprenderán:

- Balance consolidado.
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada.
- Memoria consolidada.

Y se les unirá el informe de gestión consolidado y la auditoría de las cuentas consolidadas.

La consolidación se realizará:

- Método de integración global para las sociedades del grupo (dominante posea más 51 por ciento de las dependientes u otros casos, art. 42 del Código de Comercio).
- Método de integración proporcional para las sociedades multigrupo. (Cuando una sociedad incluida en la consolidación gestione conjuntamente con una o varias sociedades, ajenas al grupo, otra sociedad.)
- Método de puesta en equivalencia. (Cuando una sociedad incluida en la consolidación ejerza una influencia notable en la gestión de otra sociedad no incluida en la consolidación, pero con la que está asociada por tener una participación en el sentido indicado en la Ley de Sociedades Anónimas -art. 104.a)- posea más del 20 por ciento.)

estudios

A tener en cuenta que la hasta ahora vigente Orden de 15 de julio de 1982, por la que se aprueban las normas sobre formación de las cuentas de los grupos de sociedades, aunque en algunos aspectos puede ser de utilidad, en cuanto se detallan las técnicas de consolidación, en otros es contraria a lo que establece el nuevo Código de Comercio.

Todo ello confirma la necesidad antes expuesta de refundir toda la legislación contable en un nuevo Código contable.

De acuerdo con la Disposición Final Tercera, la obligación de formular las cuentas consolidadas no comenzará a regir hasta las referidas al ejercicio de 1991.

3. OBLIGATORIEDAD DE LA AUDITORIA DE CUENTAS.

Viene determinada por:

La Ley de Auditoría de Cuentas 19/88, de 12 de julio, en su disposición adicional primera, para las empresas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurren:

- 1) Alguna de las circunstancias específicas que señala la propia disposición, y
- 2) Aquéllas que superen los límites que el Gobierno fije por Real Decreto.

El Proyecto de Ley de Reforma Parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE), para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones, excepto las que puedan presentar Balance abreviado.

Entendemos que no se debería tratar solamente de límites a fijar, sino también de circunstancias que concurren en dichas empresas independientemente de dichos límites.

3.1. Circunstancias que determinan la obligatoriedad de sumisión a obligatoriedad de auditoría según Ley 19/1988, de 12-7.

3.1.1. Que coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio, que ya es obligatorio, pero lamentablemente no se cumple siempre.

estudios

3.1.2. Que emitan obligaciones en oferta pública.

Parece desprenderse de que en la emisión de obligaciones en oferta privada no se exige la intervención del auditor de cuentas. Consideramos que sería conveniente, por los perjuicios que podrían derivarse para el obligacionista de la ausencia de información fiable sobre las cuentas de la sociedad, tanto en el momento de la suscripción de obligaciones como en el futuro desarrollo de la compañía, ya que ésta podría no estar incluida entre las que obligatoriamente, por otros motivos, tiene que someterse a la auditoría de cuentas.

En el proyecto de Reforma de la legislación mercantil se prevé la intervención del auditor de cuentas en el caso de obligaciones convertibles (95).

3.1.3. Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, incluyendo:

- a) Aquellas sociedades que ejercen como comisionistas sin tomar posiciones.
- b) A los Agentes de Cambio y Bolsa aunque actúen como personas individuales.
- c) Las empresas o entidades financieras que deban estar inscritas en los correspondientes Registros del Ministerio de Economía y Hacienda y del Banco de España.

3.1.4. Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan.

3.1.5. Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos, dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.

3.1.6. Las que superen los límites que fije el Gobierno.

3.2. Obligatoriedad de auditoría de cuentas según proyecto de Ley 22-4-88, sobre Reforma de legislación mercantil.

Es de señalar que según el nuevo artículo 21 de la proyectada reforma

estudios

del Código de Comercio, deben inscribirse en el Registro Mercantil, entre otros datos, el nombramiento y cese de auditores.

En el caso de fundación simultánea de sociedades anónimas (13) en la escritura de constitución deben constar, en su caso, las circunstancias de los auditores de cuentas de la sociedad, pero en el caso de fundación sucesiva no se fija tal obligación, aunque está prevista en dicho artículo 13.

Conviene notar que la omisión del nombramiento de auditores no es causa de nulidad de la sociedad.

Los auditores de cuentas dispondrán como mínimo de un plazo de un mes para presentar su informe a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas firmadas por los administradores (110 a 3).

Será pues, además, obligatoria la intervención del auditor:

De aplicación para todas las sociedades e incluso empresarios individuales:

3.2.1. Cuando así lo acuerde el Juzgado competente, incluso en vía de jurisdicción voluntaria, si acoge la petición fundada de quien acredite un interés legítimo. En este caso el Juzgado exigirá al peticionario caución adecuada para responder, no solamente del pago de las costas procesales, sino asimismo de los gastos de auditoría, que serán a cargo del peticionario cuando no resulten vicios o irregularidades esenciales en las cuentas anuales revisadas (40).

No se concreta a quién corresponde la designación del auditor aunque parece que debería corresponder al peticionario, pero sería conveniente que se aclarase si es así, o debe ser designado por el Juez o por la propia entidad.

Cabe preguntarse ¿cuál es el límite que separa los vicios o irregularidades entre esenciales o no esenciales? Y más aún, ¿a quién corresponde calificar la esencialidad? ¿Al propio auditor, o al Juez?

Se supone que dicha facultad de petición al Juez se refiere solamente a aquellas sociedades que no vienen obligadas a someter sus cuentas a auditoría, pero aún en este caso, cabe preguntarse si podría solicitarse en virtud de tal facultad la práctica de una nueva auditoría.

De aplicación para todas las sociedades.

3.2.2. En el caso de presentación de cuentas e informe de gestión consolidados, la Junta General de la sociedad dominante designará a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo (42).

estudios

De aplicación para las sociedades anónimas y sociedades comanditarias por acciones:

3.2.3. Las adquisiciones de bienes a título oneroso que excedan del 10 por ciento del capital social realizadas durante los dos primeros años, habrán de ser aprobados por la Junta General con cuya convocatoria deberá ponerse a disposición de los accionistas un informe elaborado por expertos independientes y otro por los administradores (31.a)).

Al utilizar la expresión genérica de "bienes", parece poder interpretarse que se refiere a los de cualquier naturaleza, porque se supone que si quisiese referirse a los de naturaleza mobiliaria o inmobiliaria como alguien ha comentado, se habría especificado así, aunque no sería de más puntualizar este extremo porque, además, la adquisición puede consistir en "derechos" que no están comprendidos en el texto legal y cuya valoración puede ser tanto o más conflictiva.

Siempre que en el proyecto de reforma se hace mención de informe de expertos independientes, se ha incluido en esta sección por considerar que los profesionales más idóneos para practicar tales informes han de ser forzosamente los auditores de cuentas, y bueno sería que se mencionase a los mismos como norma general y, solamente para casos concretos especiales, posiblemente a tales expertos independientes.

3.2.4. Las aportaciones no dinerarias en la constitución habrán de ser objeto de un informe elaborado por uno o varios expertos independientes, designados por el Juez del domicilio social, en el que se describan y valoren las aportaciones, que se incorporará a la escritura de constitución (31).

Consideramos que, salvo en algunos casos, pueden y deben ser auditores quienes elaboren tal informe. En efecto, éste es el profesional cualificado para descubrir y valorar las aportaciones proyectadas que, aparte de las de inmovilizado material, pueden ser, por ejemplo, de mercaderías, deudores, acciones de otra compañía o negocios en bloque, entre otras.

El experto o expertos independientes está previsto que sean designados por el Juez, extralimitándose de lo previsto en la Segunda Directiva que se limita a precisar que sean designados o habilitados por autoridad administrativa o judicial, y también señala en su artículo 10 que los Estados miembros podrán dejar de aplicar dicho requisito cuando el 90 por ciento del valor nominal o, en su defecto, el valor contable de todas las acciones, se emitan en contrapartida de aportaciones no dinerarias hechas por una o varias sociedades siempre que se cumplan determinadas condiciones. Dicha posibilidad facilita evitar en bastantes ocasiones el engorro y los gastos del informe previsto en nuestra proyectada legislación.

estudios

3.2.5. En el caso de usufructo de acciones y a falta de acuerdo entre el nudo propietario y el usufructuario sobre los beneficios propios de la explotación de la sociedad integrados en reservas expresas, cualquiera de las partes, a costa de ambas, el importe será fijado por los auditores de cuentas de la sociedad, y si ésta no estuviera obligada a auditarlas, por un auditor de cuentas designado por el Juez del domicilio de la sociedad (39).

¿Y si a pesar de no estar obligada a auditarlas, lo hubiese hecho? ¿Sería válida la determinación del importe por el auditor, o forzosamente tiene que ser designado por el Juez, uno nuevo?

No se menciona el momento en que el usufructuario podrá exigir del nudo propietario dichos beneficios integrados en reservas expresas, aunque parece que puede referirse al momento de la extinción del usufructo cuando el mismo fuese temporal, pero si fuese vitalicio, el usufructuario, en principio, no podría tener nunca derecho a tales beneficios, que normalmente revertirían al nudo propietario en el momento del fallecimiento del usufructuario.

El problema económico-financiero que se presentaría para el nudo propietario podría tener consecuencias gravísimas para el mismo, especialmente en el caso, que no es infrecuente, de que la sociedad hubiese venido destinando a reservas la totalidad o buena parte de los beneficios, ya que podría encontrarse con la imposibilidad práctica de atender al pago de dichos beneficios cuando realmente no los percibió, lo que, por otra parte, podría dar lugar a singulares implicaciones fiscales.

Aunque se prevé en el nuevo artículo 42 que las compensaciones podrán abonarse, bien en metálico, bien en acciones de la misma clase de las que hubieran estado sujetas a usufructo, pueden presentarse, no obstante, las siguientes situaciones:

- 1.º Que, tratándose de acciones cotizadas, el valor de la cotización media del trimestre anterior no bastase para el pago de la compensación, ya que las cotizaciones no vienen afectadas solamente por las reservas de que dispone la compañía, sino, entre otras circunstancias, por las expectativas de futuro. Sería injusto que, en tal caso, el nudo propietario no solamente tuviese que entregar la totalidad de las acciones que poseyese, sino que, además, pudiese resultar deudor ante el usufructuario.
- 2.º De tratarse de acciones no cotizadas, las que tendrían que entregarse al usufructuario, de no poder hacer el pago de las compen-

estudios

sación en metálico, deben ser valoradas por el valor que les corresponda conforme al último balance de la sociedad que hubiera sido aprobado, que, como indicamos para otras situaciones, raramente coincide con el valor real de la compañía.

La última consideración sobre el tema del usufructo debe referirse a que la temática del mismo resulta solamente aplicable a las sociedades anónimas y posiblemente a las comanditarias por acciones, dejando huérfanas de regulación las que afectan a las sociedades limitadas, lo que no es razonable, en especial, dado el incremento que posiblemente van a experimentar las mismas, las que, por otra parte, pueden ser muy importantes ya que en la nueva legislación no opera el límite máximo de capital actualmente vigente.

3.2.6. En la modificación de estatutos consistente en el cambio de objeto los accionistas que no hubiesen optado en favor del acuerdo tendrían derecho a separarse de la sociedad y de obtener el reembolso de las acciones propias.

En caso de discrepancia en la valoración de las acciones y siempre que no cotizasen en Bolsa, ésta será fijada por los auditores de cuentas de la sociedad y, en su defecto, el socio interesado podrá pedir la auditoría de las cuentas (85).

En la modificación perjudicial a una clase de acciones no está expresamente prevista la posibilidad del derecho de separación de la sociedad y, por consiguiente, la posible intervención de los auditores (86), aunque parecería razonable que se aplicasen los mismos criterios que para la modificación de estatutos.

En cambio, en los supuestos especiales de cambio de transferencia al extranjero del domicilio social, los accionistas que no hubiesen votado a favor del acuerdo tendrían derecho de separación en iguales condiciones, entre ellas en la fórmula de fijación del precio (87).

3.2.7. En el caso de aumento de capital con aportaciones no dinerarias es preceptivo un informe en el que se describan y valoren las aportaciones proyectadas, que se debe encomendar a un experto independiente en las mismas condiciones que las aportaciones no dinerarias en la constitución (91).

3.2.8. En los aumentos de capital por compensación de créditos, será requisito obligado una certificación del auditor de cuentas de la sociedad

estudios

(por primera vez se expresa en singular) que acredite que, una vez verificada la contabilidad social resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos en cuestión. En el caso de que la sociedad no tuviese auditor de cuentas tal certificación deberá ser otorgada por un auditor a petición de los administradores (92).

3.2.9. Cuando se proyecte un aumento de capital con cargo a reservas deberá servir de base a la operación un balance referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses anteriores a dicho acuerdo, cuyo balance deberá ser verificado por los auditores de cuentas de la sociedad o por un auditor a petición de los administradores, si la sociedad no estuviese obligada a tener auditores de cuentas (93).

3.2.10. Para la emisión de obligaciones convertibles en acciones, los administradores deberán redactar, antes de la convocatoria de la Junta, un informe que deberá ser acompañado por otro de los auditores de cuentas, siendo de aplicación lo establecido en la Ley en cuanto a los requisitos para la modificación de estatutos (95).

3.2.11. La Junta General podrá acordar la supresión total o parcial de capital, pero al tiempo de convocatoria de la Junta debe ponerse a disposición de los accionistas una memoria elaborada por los administradores y un informe elaborado bajo su responsabilidad por el auditor de cuentas de la sociedad sobre el valor real de las acciones de la misma y sobre la exactitud de los datos contenidos en la memoria. En los casos en que la sociedad no esté obligada a tener un auditor de cuentas, éste será designado por los administradores (96).

No acertamos a adivinar por qué motivo en algunas ocasiones se hace mención de modo de “bajo su responsabilidad” referida a los auditores, como si éstos no actuaran siempre bajo su responsabilidad o como si en otras ocasiones pudiesen hacerlo sin responsabilizarse de su actuación.

3.2.12. En los casos de reducción de capital para compensar pérdidas o para constituir o incrementar la reserva legal, el balance que sirva de base a la operación deberá ser aprobado previa su verificación por los auditores de cuentas de la sociedad, o por el auditor nombrado al efecto por los administradores, en su caso (101 d)).

Es de destacar que para otra clase de reducciones de capital no se exige expresamente la intervención de los auditores ya que la Ley proyectada en los nuevos arts. 84 a 86, no se hace mención de la auditoría de cuentas.



estudios

3.2.13. Transformación de sociedades anónimas.

Solamente los socios que hayan votado en favor del acuerdo de transformación de una sociedad anónima en una sociedad colectiva o comanditaria, vienen obligados a someterse a ella.

Los disidentes o los no asistentes que no se adhieran al acuerdo de transformación quedarán separados de la sociedad y obtendrán el reembolso de sus acciones en la forma prevenida en el caso de cambio de objeto social, es decir, con posible intervención obligatoria de auditores de cuentas (135).

No se hace mención expresa de dicha obligatoriedad para el caso de transformación de una sociedad anónima en una limitada, y entendemos que aunque ambas presenten unas ciertas similitudes, existen diferencias tales que bien pueden inducir a un socio de la anónima a disentir de su transformación en limitada.

3.2.14. Transformación en sociedades anónimas.

Será obligatoria la emisión de informe de expertos independientes que, a nuestro juicio que hemos apuntado anteriormente, deberían ser en la mayoría de los casos, auditores de cuentas, sobre el patrimonio social no dinerario, en el caso de transformación de sociedades colectivas, comanditarias o de responsabilidad limitada, en anónimas (140).

Véase que en este caso, de algún modo, inverso del anterior comentado, sí que entran las sociedades de responsabilidad limitada.

Para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones:

3.2.15. Auditoría de las cuentas anuales.

3.2.15.1. Las cuentas anuales y el informe de gestión deberá ser obligatoriamente revisados por auditores de cuentas, excepto para las sociedades que puedan presentar balance abreviado.

Los auditores verificarán también la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio (109).

3.2.15.2. Nombramiento de auditores para las sociedades obligadas.

Los auditores que deban llevar a cabo la verificación de las cuentas anuales serán nombrados:

a) Por la Junta General.

estudios

- b) Deberán ser contratados por un período de tiempo determinado, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, contados desde la fecha de cierre del balance auditado.
- c) Podrán ser reelegidos por la Junta General una vez que hayan transcurrido tres años. La Ley de Auditoría de Cuentas establece que no se podrá celebrar un nuevo contrato hasta pasados tres años desde la finalización del anterior.
Se han manifestado distintas opiniones sobre la interpretación de este punto, aunque nosotros opinamos que la norma se orienta hacia una interrupción forzosa en la continuación del trabajo por el mismo auditor.
- d) La Junta designará a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando la designación recaiga sobre personas físicas, la Junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares.
- e) Cuando el nombramiento por la Junta General no se haya hecho oportunamente o las personas nombradas no puedan cumplir sus funciones, los administradores, el comisario del sindicato de obligacionistas, o cualquier otro accionista podrá solicitar del Juez de 1.^a Instancia del domicilio de la sociedad la designación de quienes deban realizar la auditoría de cuentas.
- f) La remuneración de los auditores de cuentas o los criterios para su cálculo se fijarán, en todo caso, antes del comienzo de sus funciones y para todo el período de las mismas, sin que puedan percibir ninguna otra remuneración o ventaja (109 a)).

Entendemos que el nombramiento de suplentes exigido cuando los nombrados sean personas físicas, debería extenderse también si lo fuesen personas jurídicas, puesto que, si la persona jurídica titular no pudiese cumplir sus funciones, podría entrar en juego automáticamente la suplente, evitando así la solicitud al Juez de que designe los auditores, a instancia de parte.

Puesto que la fijación de la remuneración de los auditores se tiene que fijar antes del comienzo de sus funciones, cabe la posibilidad que si no se consideran aceptables, sean propuestos otros, pero si la fijación de las remuneraciones tiene lugar después de su nombramiento se supone que

estudios

no parece posible discutir la remuneración. En cualquier caso, parece imprescindible que los auditores deban practicar una reconocimiento previo de la magnitud de la labor a realizar.

La fijación de la remuneración por todo el período de las funciones, que puedan ser más o menos complejas en futuros ejercicios, supone un problema que, a nuestro entender, puede superarse basando la remuneración en criterios de cálculo, que bien podrían ser:

- a) Número de horas empleadas por categorías de personal de la firma auditora.
- b) Cálculo del coste horario para futuros ejercicios, basado quizá en variaciones de índices de precios al consumo, aplicados sobre los presentes.

Parece innecesario que se prohíba a los auditores percibir ninguna otra remuneración o ventaja sobre la propuesta a la sociedad, y se considera que es un tema más bien propio del código de ética profesional de los auditores.

3.2.15.3. Nombramiento de auditores por socios minoritarios.

Los socios que representen al menos el 5 por ciento del capital desembolsado, en aquellas sociedades que no estén obligadas a ser objeto de auditoría, podrán solicitar de los administradores que, con cargo a la sociedad, nombren un auditor de cuentas para que efectúe la revisión dentro del mes siguiente a la solicitud de los socios (109 b)).

El problema se agrava para las sociedades limitadas porque un socio o varios, con un capital de solamente 25.000 pesetas en el caso extremo, podrían exigir dicha auditoría.

Como sea que la solicitud de revisión puede referirse a cualquier ejercicio, puede serlo de los ya cerrados y aprobados por la Junta, lo que puede conducir a singulares situaciones:

¿Sería válida la aprobación que se hizo por la Junta? Y, en tal caso, ¿debería convocarse nueva Junta?

Todo ello puede tener significativas consecuencias económicas: participaciones en beneficios, legales: dotación a reservas legal; fiscales: posible tributación complementaria, etc.

Aunque se considera loable la protección al accionista minoritario, hay que considerar las consecuencias de las medidas de presión que pueden ejercerse por los mismos, especialmente en sociedades de poca importancia, ya que debiendo ser a cargo de la sociedad los gastos de la auditoría, el accionista, en realidad no tiene nada que perder.

estudios

Quizá podría reforzarse la participación mínima necesaria para exigir tal revisión.

De todos modos, si el auditor, en el supuesto enunciado, no fuese designado en el plazo de un mes, los socios podrán pedir su nombramiento al Juez, a quien podrían pedir igualmente la revocación del designado y el nombramiento de otro, si concurriera alguna causa justa.

¿Hasta dónde puede alcanzarse la justa causa? Es de suponer que la misma deba ser apreciada por el Juez.

3.2.16. La fusión de sociedades requerirá, entre otros requisitos, que se ponga a disposición de los accionistas, obligacionistas y tenedores de títulos distintos de las acciones, al publicar la convocatoria de la Junta:

- a) El proyecto de fusión.
- b) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el informe de gestión de los tres últimos ejercicios de las sociedades que participan en la fusión, junto con los correspondientes informes de los auditores de cuentas.
- c) El balance de fusión de cada una de las sociedades cuando sea distinto del último balance anual aprobado por la Junta, acompañado del informe que sobre su verificación deban emitir los auditores de cuentas de la sociedad.

Cabe plantearse la posibilidad de que la sociedad no hubiese venido obligada al nombramiento de auditores.

El balance de fusión deberá ser verificado por los auditores de cuentas de la sociedad.

- d) Informe sobre el proyecto de fusión. Los administradores de cada una de las sociedades que se fusionen deberán designar uno o varios expertos independientes y distintos para que, por separado emitan informe sobre el proyecto de fusión (145, 148).

Cabe pensar que si son varios, en principio, ya son distintos, o merecería concretar a qué clase de distinción se refiere el proyecto.

Continuamos pensando del por qué se refiere el texto a expertos independientes y no precisamente a auditores, cuando, por otra parte se añade que podrán ser designadas las personas ya encargadas de la verificación de las cuentas sociales.

Pensando en lo laboriosa que ha sido la gestación de la Ley de Auditorías, cualesquiera expertos que no fuesen para casos muy especiales, deberían estar sometidos a la disciplina del Instituto de Auditoría y Contabilidad.



estudios

Sin embargo, los administradores de las sociedades que se fusionan podrán pedir al Juez que designe uno o varios expertos para la elaboración de un informe único sobre el proyecto de fusión.

Si la sociedad absorbente fuese titular de todas las acciones de la sociedad absorbida, no será necesario que los administradores de la sociedad nombren expertos independientes para informar sobre el informe correspondiente al proyecto de fusión.

No insistimos ya, por temor de hacernos pesados, en lo inadecuado que resulta la continua mención a los expertos independientes.

No parece que sea concordante con otros apartados de la Ley para casos modo similares, ni razonable la imposibilidad de separación del socio disidente.

3.2.17. Para los casos de escisión, como sea que se dispone que serán de aplicación, entre otras, las normas establecidas para la fusión, deberá tenerse en cuenta las referentes a nombramiento de expertos independientes, para auditoría de cuentas anuales y de balance de fusión.

Las sociedades beneficiarias de la escisión deberán someter las aportaciones no dinerarias procedentes de la sociedad escindida al informe de expertos independientes, quienes podrán elaborar dicho informe y el informe sobre el proyecto de escisión establecido para las fusiones (149).

3.2.18. Sorprendentemente, para los casos de disolución de la sociedad, no se menciona expresamente la intervención de auditores de cuentas. Pensamos que es uno de los momentos de la vida de la sociedad (en realidad es el último momento) en que es más necesaria la seguridad de la transparencia de las operaciones de disolución y liquidación y la revisión de auditores de cuentas de la misma, para la debida garantía de todos los accionistas de la compañía.

3.3. Aplicación temporal.

La obligatoriedad de someter a auditoría las cuentas anuales se aplicará:

- a) Para las empresas o entidades en las que concurra alguna de las circunstancias descritas en el punto 3.1. a los ejercicios económicos que se iniciaren a partir del día siguiente al de la publicación en el B.O.E. de la Ley de Auditoría, que es el 15 de julio de 1988.

estudios

- b) Para las empresas o entidades en las que concurran alguna de las circunstancias descritas en el punto 3.2. al primer ejercicio que haya transcurrido íntegramente después de la entrada en vigor de la Ley de Reforma Mercantil, que es el 1 de enero de 1989.

Según el nuevo artículo 109, no existe la obligación de auditar las cuentas anuales y el informe de gestión por parte de la empresa que puedan presentar un Balance abreviado. Este podrá ser presentado por las sociedades en las que durante dos años consecutivos en la fecha del cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes: Activo que no supere 230 millones de pesetas, cifra anual de negocios inferior a 480 millones de pesetas, y número medio de trabajadores que no supere los 50.

La duda que razonablemente se presenta es si para los ejercicios iniciados en primero de enero de 1989 es ya obligatoria la auditoría, o bien tiene que transcurrir un año más para que existan dos años que cumplan las circunstancias que nacen de una Ley vigente a partir de 1 de enero de 1989.

A considerar el problema de las empresas de nueva creación, que carecen, como es lógico, de antecedentes.

Otra situación singular sería para aquellas empresas que hubiesen cerrado su Balance en 30 de diciembre de 1988, que no deberían auditarse hasta transcurrido un ejercicio completo a partir de 1 de enero de 1989; es decir, hasta el ejercicio cerrado en 30 de diciembre de 1990.

A pesar de las dudas existentes, entendemos que la auditoría de cuentas anuales será obligatoria para el ejercicio de 1989 para las empresas que en 1988 o en 1989 superen los límites establecidos para la presentación del balance abreviado, pues con que sean superados en uno de los dos años, ya no es posible la presentación del balance abreviado para 1989.

Se considera de la mayor urgencia, suponiendo que la Ley llegue a entrar en vigor en 1 de enero de 1989, que, o bien se introduzcan en la misma las normas transitorias correspondientes, o se dicte la disposición pertinente para alejar cualquier duda sobre extremo tan importante.

4. CONTENIDO DE LAS DISTINTAS CLASES DE INFORMES DE AUDITORIA

Como se ha reseñado en el apartado precedente, se prevén una treintena de circunstancias en las que es obligatorio el informe de los audito-

estudios

res. Su finalidad y alcance y, como consecuencia, su contenido, son similares y se refieren a veces a temas diferentes, bien distintos entre sí, que abarcan desde la auditoría de cuentas anuales a diferentes clases de informes que deben formular los administradores.

4.1. Auditoría en general.

Según el artículo 1, apartado, de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.

De acuerdo con dicha definición, la auditoría puede abarcar no solamente la revisión de las cuentas anuales, sino asimismo la emisión de informes referidos a aspectos concretos que puedan deducirse de documentos contables, como formulación de auditorías parciales u otros trabajos de revisión o verificación contable.

Debe entenderse que entre los documentos contables se incluyen los libros de contabilidad, pues no tendría sentido excluirlos, ni harían posible la práctica de la auditoría en la mayoría de los casos, y también debe entenderse que se incluyen todos aquellos documentos que, no siendo estrictamente contables, den origen a operaciones mercantiles o a situaciones empresariales que produzcan efectos contables.

Entendemos que en una Ley dedicada exclusivamente a la auditoría de cuentas, la definición de la misma debería ser más completa.

Todo trabajo de auditoría tendrá, necesariamente, que ser realizado por un auditor de cuentas.

De entre las actuaciones en materia de auditoría previstas en los textos a que hemos venido refiriéndonos, figuran las que a continuación enunciamos y que seguidamente comentaremos, de entre las más destacables:

- Auditoría de cuentas anuales.
- Verificación de concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales.
- Cuantificación de beneficios propios de la explotación de la sociedad integrados en reservas expresas, en caso de usufructo de acciones.
- Valoración de acciones no cotizadas en el caso de separación del accionista de la sociedad.
- Informe sobre aportaciones no dinerarias en aumentos de capital.



estudios

- Certificación de exactitud de datos sobre créditos que puedan compensarse con aumentos de capital.
- Auditoría de balance en aumentos de capital.
- Informe en los casos de emisión de obligaciones convertibles en acciones.
- Determinación del valor real de las acciones cuando la Junta acuerde la supresión del derecho de suscripción preferente en aumentos de capital.
- Informe sobre patrimonio social no dinerario en los supuestos de transformación de sociedades.
- Informe sobre balance, cuenta de pérdidas y ganancias e informe de gestión de los tres últimos ejercicios de las sociedades que participan en una fusión.
- Informe sobre verificación del balance de fusión de cada una de las sociedades participantes en la misma.
- Informe sobre aportaciones no dinerarias en los casos de escisión y además informe sobre el proyecto de escisión.
- Auditoría de cuentas de sociedades de responsabilidad limitada cuando sea exigida por la minoría.
- Auditoría en casos de fusión y escisión de sociedades de responsabilidad limitada.
- Auditoría, en su caso, de sociedades en comandita por acciones y de sociedades anónimas laborales.

4.2. Auditoría completa de cuentas anuales.

A realizar por las empresas que coticen en Bolsa, que emitan obligaciones en oferta pública, que se dediquen a la intermediación financiera, entidades de seguros y entidades que reciban subvenciones o contraten con el Estado y las que superen los límites establecidos por el Gobierno, incluso las cooperativas, sin perjuicio todo ello de lo establecido en otras disposiciones (Disp. Adicional 1.^a).

Entre otras disposiciones se entiende que deben considerarse las que se mencionan en el proyecto de modificación de la Legislación Mercantil, que afecta a las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones (excepto las que puedan presentar balance abreviado).

Se ha estimado que podrían ser unas 40.000 las empresas sujetas a auditoría con las nuevas leyes.



estudios

La misma consiste, según el apartado 2 del artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en:

- a) Verificar.
- b) Dictaminar:
 - 1) si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada;
 - 2) el resultado de sus operaciones;
 - 3) los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado; y
 - 4) verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.

En cuanto al primer apartado, reiteramos nuestra disconformidad con la utilización del artículo determinado “la” que precede a imagen fiel y partidarios de la adopción del artículo indeterminado “una”, por las razones que ya hemos apuntado en otro apartado de esta Ponencia, y además, porque el informe de auditoría no puede pretender obtener una fotografía perfecta de la imagen de la empresa y así en la legislación comunitaria se utiliza el artículo indeterminado.

Hay que tener presente que en un informe de auditoría intervienen, además de las informaciones objetivas, apreciaciones subjetivas del auditor, como en los casos de valoraciones y en los supuestos de razonabilidad de diferentes cuantificaciones.

Por otra parte, en el mismo Proyecto de Ley de reforma de la legislación mercantil, se utilizan indistintamente ambos artículos, lo que indica la inconsistencia de pretender imponer el concepto de la imagen fiel y no de una imagen fiel.

Lamentablemente, y a pesar de la tenaz intervención de nuestro compañero Magín Pont Mestres en la Comisión de las Cortes, defendiendo la postura correcta, no pudo prosperar por motivos que resultan incomprensibles.

Se considera positivo, por ser un elemento interesante de ilustración para terceros, quizá no expertos en contabilidad, la verificación y dictamen sobre los recursos obtenidos y aplicados en el ejercicio, aunque es de esperar que, existiendo diversos criterios en cuanto a su estructura, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se pronuncie sobre la misma.

La verificación de la concordancia del informe de gestión con las cuentas es necesaria, pero presenta en ocasiones ciertas dificultades.

Las reservas como consecuencia de la comprobación realizada que

estudios

tuviesen que, en su caso, formular los auditores deberán incluirse en el informe.

En todo caso, el informe de auditoría contendrá, al menos, los siguientes datos:

- a) Identificación de la empresa auditada.
- b) Quién encargó el trabajo y a quién va destinado.
- c) Documentos que se incorporan al informe.
- d) Normas de auditoría aplicadas y, en su caso, limitaciones.
- e) Manifestación de que los datos de la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente.
- f) Opinión técnica sobre:
 - si las cuentas expresan la imagen fiel;
 - si se han preparado de acuerdo con las normas y principios contables;
 - si se han aplicado de manera uniforme;
 - si la no aplicación de una norma contable se considera procedente; y
 - acontecimientos posteriores al cierre.
- g) Concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales.

Para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y sociedades comanditarias por acciones, contendrá, además, un informe detallado sobre el resultado de la actuación del auditor, que debe contener, por lo menos, las siguientes menciones:

- a) Observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado.

Dicha obligación supone un amplio conocimiento de las Leyes por parte de los auditores, y no solamente de las nacionales, sino asimismo de las normas obligatorias en el ámbito comunitario, que reclama una profundización en los conocimientos que ya tienen actualmente.
- b) Observaciones sobre cualquier hecho que hubieran comprobado cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad (109 c)).

Es, desde luego, conveniente que así se haga, pero teniendo en cuenta la publicidad que van a tener los informes de los auditores, se ha de extremar el cuidado y la prudencia en la formulación de dichas

estudios

observaciones para que, sin dejar de cumplir lo preceptuado, no se favorezca la precipitación de una situación delicada, pero salvable, como lamentablemente ya ha ocurrido en alguna ocasión.

4.3. Informe sobre cuantificación de beneficios integrados en reservas.

El informe de los auditores deberá cuantificar los beneficios propios de la explotación de la sociedad integrados durante el usufructo en reservas expresas, cuando no exista acuerdo, en el caso de usufructo de acciones, entre el nudo propietario y el usufructuario (39).

Al mencionarse que la cuantificación debe referirse a los beneficios propios de la explotación de la sociedad, cabe preguntarse si la introducción de la expresión "beneficios propios de la explotación de la sociedad" quiere excluir aquéllos que no son propios de la explotación, por ejemplo, los atípicos y, en general, los ajenos a la explotación.

Si tal fuese la interpretación correcta, parece que no sería equitativo que de los beneficios ajenos a la explotación no pudiese lucrarse el usufructuario, salvo que en la constitución del usufructo constase expresamente así.

Si la intención del texto se encamina hacia que la totalidad de los beneficios, fuese cual fuese su origen, integrados en reservas durante el período del usufructo se computasen, sería innecesaria la referencia a beneficios propios de la explotación, y bastaría con que se limitase a consignar "beneficios", sin más.

De todos modos, el problema para el auditor, si la intención del texto fuese limitativa, sería deslindar lo que puede considerarse propio de la explotación del total beneficio, porque, en no pocas ocasiones, la frontera entre ambas concepciones es imprecisa.

Como argumento en favor de que la intención del texto es limitativa, cabría invocar que el nuevo artículo 35 del Código de Comercio proyectado dispone que la cuenta de pérdidas y ganancias distinguirá los resultados ordinarios propios de la explotación, de los que no lo sean o de los que se originen en circunstancias de carácter extraordinario. Y, más aún, convendría considerar si los beneficios extraordinarios tienen su origen en operaciones encuadrables dentro del período del usufructo o anteriores.

estudios

4.4. Informe sobre valoración de acciones.

A realizar en caso de separación de socios por modificación de estatutos o por transformación de sociedad anónima en colectiva o comanditaria.

El dictamen de los auditores tiene que versar sobre la valoración de acciones no cotizadas, en el caso de que el accionista haga uso del derecho de separación de la sociedad por no estar de acuerdo con la modificación de los estatutos sociales, no lo esté tampoco con el precio resultante de la apreciación del patrimonio líquido (85).

En primer lugar, es importante considerar que, en nuestra opinión, la apreciación del patrimonio líquido raramente coincide con el valor real de la acción.

Este depende de muchos otros factores, además, entre ellos algunos de contenido jurídico, por ejemplo, que el número de acciones a transmitir suponga la posibilidad o imposibilidad de acceder a determinados quorums, y otros de contenido económico, como factores de riesgo que concurren en la empresa, expectativas de beneficios futuros, valores reales del inmovilizado, coyuntura económica, etc.

Sería deseable que el Instituto de Auditoría y Contabilidad, de entre los variados sistemas y criterios de valoración, propugnase el más adecuado para situaciones como la comentada, independientemente de los criterios de libérrima apreciación por los auditores para la valoración de acciones por compra-venta o cesión entre partes independientes.

4.5. Informe sobre valoración de aportaciones no dinerarias.

A realizar en la constitución o aumento de capital con aportaciones no dinerarias, en la transformación de sociedades colectivas, comanditarias o sociedades limitadas en sociedades anónimas, en la escisión y en las adquisiciones onerosas en los dos primeros años desde la constitución.

Aunque en el caso de aumento de capital con aportaciones no dinerarias se prevé obligatorio un informe que debe encomendarse a un experto independiente, nos reiteramos en el criterio ya expuesto de que, salvo en alguna clase de aportaciones, como las de inmovilizado, el experto no debe ser otro que el auditor de cuentas.

La valoración de acciones de otra compañía, no cotizada, supone la práctica de la auditoría de las cuentas de la misma referida a la fecha de la aportación, como paso previo para la valoración, y lo mismo puede decirse de la aportación de empresas en bloque.

estudios

El informe que deben elaborar los expertos independientes, auditores según la Ley de Sociedades Anónimas, contendrá:

- Descripción de cada una de las aportaciones no dinerarias con sus datos registrales.
- Criterios de valoración adoptados.
- Indicación de si los valores a que éstos conducen corresponden al número y valor nominal, y en su caso, la prima de emisión de las acciones a emitir como contrapartida.

4.6. Certificación de datos sobre créditos.

A realizar en los aumentos de capital por compensación de créditos.

La certificación preceptiva por parte de un auditor de cuentas de que son exactos los datos sobre los créditos que pretenden compensarse con un aumento de capital, supone la previa certificación de la contabilidad social referida al momento de acordarse dicha compensación. Así, pues, la fecha de verificación de la contabilidad social no coincide necesariamente con la auditoría de cuentas anual.

En realidad no se trata de una auditoría total, sino que más bien puede considerarse una verificación parcial referida a hechos concretos.

4.7. Balance auditado.

A realizar en los aumentos de capital con cargo a reservas, o en la reducción de capital para compensar pérdidas o para constituir o incrementar la reserva legal.

El Proyecto de Ley prevé, como se indicó, que en los aumentos de capital con cargo a reservas deberá servir de base a la operación un balance auditado referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses anteriores al acuerdo de aumento de capital.

Es decir: en los casos normales de cierre del ejercicio a final del año natural, si el acuerdo se toma desde dicha fecha hasta el 30 de junio siguiente, el balance anual auditado es el que podrá servir de base.

Sin embargo, pensamos que si entre ambas fechas se ha celebrado, como es natural, la Junta ordinaria de accionistas, en la que puede acordarse una dotación a reservas, tal balance no reflejaría el importe actual de las mismas, cuya circunstancia habría indudablemente que tenerse en cuenta.

estudios

Si el aumento se tomase, en el caso supuesto, a partir del 1 de julio, no parece que debiera ser imprescindible practicar una nueva auditoría.

Nos permitimos opinar que en sociedades poco importantes el cumplimiento de tal requisito puede resultar excesivamente oneroso, dilatorio e innecesario, si la totalidad de los accionistas, o su inmensa mayoría, estuviera de acuerdo con la operación, sin perjuicio, en este último caso, de que legítimamente la minoría exigiese tal requisito.

Una situación singular puede presentarse cuando durante el período de usufructo se han amortizado pérdidas con cargo a reservas, que plantea la siguiente cuestión: ¿Debe considerarse que afecta a las reservas más antiguas y anteriores a la constitución del usufructo, a las últimas dotadas o proporcionalmente a ambas?

Nos inclinamos a considerar que debieran ser las generadas en el período de usufructo, pero teniendo presente siempre que es responsabilidad del auditor dicha cuantificación.

También el balance que sirve de base a la operación de reducción de capital para compensar pérdidas o para constituir o incrementar la reserva legal, deberá ser verificado por los auditores de cuentas de la sociedad, o por el auditor nombrado al efecto por los administradores cuando la sociedad no estuviera obligada a auditarse.

4.8. Informe sobre bases y modalidades de conversión en la emisión de obligaciones convertibles en acciones.

Se prevé que los auditores de cuentas deberán redactar un informe, acompañando al de los administradores, en los casos de emisión de obligaciones convertibles en acciones, sin que aparezca prevista la redacción del mismo en el caso de emisión de obligaciones no convertibles, lo que supone, a nuestro entender, una omisión injustificada. No se precisa cuál debe ser el contenido del informe, aunque parece que el mismo debe referirse a las bases y modalidades de la conversión.

4.9. Informe sobre valoración de acciones en la exclusión del derecho de suscripción preferente.

De nuevo se contempla la posibilidad de que el auditor deba pronunciarse sobre el valor real de las acciones, y es en el caso de que la Junta General acuerde la supresión total o parcial del derecho de suscripción preferente en aumentos de capital.



estudios

Además, los auditores deberán pronunciarse sobre la exactitud de los datos contenidos en la memoria, que obligatoriamente deben elaborar los administradores.

Se observa que se prescinde, en el caso contemplado, del valor bursátil de las acciones cotizadas y, por lo tanto, el valor real apreciado por el auditor no tiene necesariamente que coincidir con el de cotización.

Nos remitimos a nuestros anteriores comentarios sobre valor real de títulos no cotizados y, en este caso, además, con la singularidad que, al parecer puede, asimismo, referirse a los cotizados.

4.10. Informe sobre proyectos de fusión o escisión.

A realizar en los casos de fusión o escisión.

En el caso de fusión de sociedades, los auditores deben informar, como se ha indicado anteriormente, sobre los estados financieros de los tres últimos ejercicios de cada una de las sociedades que participan en la fusión, y además, del balance de fusión de cada una de las sociedades cuando sea distinto del balance anual aprobado, si bien podrá considerarse balance de fusión éste si se hubiese cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la Junta que acuerde la fusión.

Pero, además, deberán los auditores informar sobre el proyecto de fusión o escisión, manifestando:

- 1) Si el tipo de canje de las acciones está o no justificado.
- 2) Cuáles han sido los métodos seguidos para establecerlo.
- 3) Si tales métodos son adecuados.
- 4) Valores a que conducen.
- 5) Dificultades especiales de valoración, si existieran.

Por otra parte, en el proyecto de fusión a redactar por los administradores, deberá mencionarse:

- Las ventajas de cualquier clase que vayan a atribuirse en la sociedad absorbente o en la nueva sociedad a los expertos y auditores, así como a los administradores.

Salvo que se trate de un error, no consideramos procedente la mención de las ventajas de cualquier clase atribuibles a los expertos y auditores. Entendemos que el código de ética profesional debería prohibir la recep-

estudios

ción de ventajas de cualquier clase atribuibles a los auditores, salvo la de percepción de los honorarios establecidos.

En la Tercera Directiva se menciona la posibilidad de ventajas particulares, pero el artículo 57 de la Quinta Directiva concreta que, aparte de la remuneración fijada antes del comienzo de sus operaciones, no podrá ser acordada, en razón de la auditoría de cuentas, ninguna otra remuneración o ventaja para las personas indicadas.

En el artículo 11 de la Tercera Directiva se prevé que la legislación de un Estado miembro podrá prever en relación con el estado contable de fusión:

- a) Que no sea necesario realizar un nuevo inventario físico.
- b) Que las valoraciones que figuren en el último balance se modifiquen en función de los movimientos contables, debiéndose tener en cuenta, no obstante:
 - las amortizaciones y provisiones relativas al período en cuestión, los cambios importantes en los valores reales que no aparezcan en los asientos contables.

A pesar de que este último extremo es comprometido por la expresión “cambios importantes” y “valores reales”, consideramos que el procedimiento es razonable y útil para reducir el coste de una nueva auditoría completa y asimismo para evitar la dilación que la práctica de la misma podría originar, en operaciones en las que la oportunidad y el dinamismo juega a veces un papel destacado.

Consideramos que nuestra legislación debería incorporar la flexibilidad autorizada por las normas comunitarias.

5. PROBLEMAS QUE AFECTAN A LA PROFESION DEL AUDITOR.

Aunque su consideración no forma parte directamente de la temática fundamental de la presente Ponencia, se considera que puede ayudar a la comprensión de varios aspectos fundamentales de la misma, por lo que, sin entrar en un detalle exhaustivo de los mismos, se destacan los más relevantes a juicio de los ponentes.



estudios

5.1. Integridad profesional e independencia.

Es universalmente reconocido que entre las características de la profesión auditora, destacan las de integridad profesional e independencia. Así, la Octava Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, las reconoce como esenciales en su sección tercera. Sin embargo, no aparecen suficientemente garantizadas en nuestra Ley de Auditoría.

La ética profesional, por las especiales características de la profesión de auditoría de cuentas, es uno de los pilares básicos sobre los que se asienta la confianza que debe inspirar la actividad de los auditores.

Hasta el presente, las actuaciones de la misma tenían que estar sometidas a los códigos establecidos por las corporaciones que las agrupan, pero en el futuro y ante inminentes actuaciones profesionales, es preciso preguntarse si, previamente a las mismas, las formulará el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

No debemos olvidar que, según la nueva Ley, podrán quedar integrados en el Instituto titulados universitarios de extracción bien distinta a la actual, y que, si bien pueden tener en sus respectivos Colegios profesionales códigos de ética, no suelen alcanzar, como es natural, la específica actividad profesional del auditor de cuentas, que requiere una normativa específica. No sería en sus detalles igual la ética a la que están sometidos los médicos o los arquitectos, por ejemplo, ni abarcaría a la que corresponde someterse los auditores.

Así, pues, uno de los aspectos que habría que considerar es a quiénes corresponde la formulación de códigos de deontología, ya que, en principio, según la nueva legislación, parece que se atribuye al Instituto, puesto que el mismo tiene potestad sancionadora.

Por lo que a la independencia se refiere, hay que tener en cuenta que los auditores de cuentas dependen del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, adscrito al Ministerio de Hacienda, cuyo presidente, con categoría de Director General, debe ser nombrado por el Gobierno.

Se trata, en realidad, de un órgano unipersonal, ya que el comité consultivo que prevé la Ley no es más que un órgano de asesoramiento que, por definición, no puede ejercer funciones ejecutivas.

5.2. Secreto profesional.

Otro de los pilares de la profesión auditora descansa sobre el secreto profesional, que en nuestra nueva Ley queda en entredicho, especialmente

estudios

por lo establecido en la Disposición final al señalar que cuando se atribuyan a Organos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas (entendemos que prácticamente todas, por lo menos en lo que al Ministerio de Hacienda se refiere), el Gobierno establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Algún autor ha llegado a afirmar que la auditoría, en el futuro, será en realidad una inspección fiscal paralela, pero aún sin llegar a tal extremo, en general, no cabe duda que se van a plantear inevitables y poco deseables suspicacias sobre el correcto uso de los datos obtenidos por los profesionales, lo que irá en detrimento de la profesión por la pérdida de imagen y como consecuencia de confianza, y de la finalidad esencial que tiene la misma.

5.3. Competencia profesional.

En una época de cambios y rápida evolución, los conocimientos profesionales, en especial los de los auditores, deben ser forzosamente actualizados, con reciclajes continuos, como se prevé en las Corporaciones profesionales de la mayoría de los Estados. No se prevé en nuestra legislación que dicha función, tan importante, la asuma el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y aunque la lleven a cabo las corporaciones profesionales, no queda garantizado que tenga una cierta uniformidad e intensidad. Por otra parte, los futuros auditores pueden proceder de especialidades cuya corporación sea ajena a la de los mismos.

Pero aparte de la importante cuestión de reciclaje, se presenta la del examen de aptitud profesional, que según el artículo 7.5., se realizará por cada una de las corporaciones profesionales de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y subsidiariamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Parece desprenderse que los poseedores de titulación universitaria que no dé derecho a integrarse en dichas corporaciones, deberán acudir a los exámenes que, con carácter subsidiario, realice el Instituto, lo cual puede dar lugar a que existan varias corporaciones que puedan realizar exámenes de aptitud profesional, lo que supone la necesidad de coordinación más estricta, aunque poco probable, de criterios de selección en función de su aptitud de los futuros auditores de cuentas.

estudios

Pero especialmente es causa de profunda preocupación la probable insuficiencia de competencia y profesionalidad que puede producirse, especialmente al permitir durante tres meses a partir de la entrada en vigor de la Ley, la solicitud de ingreso al nuevo Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a quienes, entre otros requisitos extraprofesionales, reúnan las siguientes condiciones:

- a) Haber obtenido una titulación universitaria.
- b) Que cuenten, al menos, con un año de experiencia en la fecha de entrada en vigor de la Ley, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos.

Quedan, por tanto, dispensados de haber superado un examen de aptitud profesional y se benefician de la reducción de 3 años a un año de la formación práctica, lo que:

- 1.º Constituye un agravio comparativo para los actuales auditores, que han tenido que sufrir exámenes muy rigurosos, y
- 2.º Probablemente, producirá una muy baja calidad técnica para los inscritos en el período transitorio, porque la condición de auditor, de gran complejidad, no se puede obtener por el simple hecho de haber realizado trabajos referidos especialmente a cuentas, sino que el auditor, para poder actuar como tal, debe poseer profundos conocimientos de contabilidad, de las leyes, especialmente mercantiles, y muy especialmente de técnicas de auditoría.

Por otra parte, si dichos flamantes “profesionales” no han estado integrados en corporaciones profesionales que agrupen a auditores, desconocerán las normas de ética específicas de la profesión, todo lo cual puede convertir en controvertible sus actuaciones.

Entra en el terreno de lo absurdo que se pueda considerar que un titulado universitario, sin examen previo y con solamente un certificado de que haya realizado por lo menos durante un año algo tan vago como es trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, esté ya capacitado para llevar a cabo cualquier clase de auditoría, lo que puede derivar en un

estudios

deterioro de la profesión y aún en una competencia desleal frente a los auditores actuales.

5.4. Posible inutilidad de las corporaciones profesionales.

Puesto que corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, entre otras funciones:

- a) el control y disciplina del ejercicio de la actividad (22.1);
- b) el control técnico de los auditores de cuentas (22.2);
- c) la potestad sancionadora (15);
- d) la elaboración, adaptación o revisión de normas técnicas de auditoría cuando no fueren elaboradas por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas (5.2); y
- e) examen de aptitud profesional, subsidiariamente (7);

cabe preguntarse cuáles son las escasas funciones que les quedan a dichas corporaciones, aparte de las sentimentales y testimoniales, con lo que puede dejar de percibirse ninguna ventaja sustancial en estar integrados en las mismas. Por el contrario, puede aparecer como más onerosa dicha permanencia, además de que la misma puede suponer para el profesional unas limitaciones por el mayor rigor y disciplina que las que les son exigidas actualmente.

Si, como parece, se ha querido eliminar por vía indirecta tales corporaciones, lo cual sería un gravísimo error, hubiera sido más procedente propugnar claramente su disolución.

De todos modos, estamos convencidos de que las aguas han de volver a su cauce, y cuando la realidad demuestre la imprescindibilidad de las corporaciones profesionales, atribuyéndoles las competencias que tienen a nivel internacional, se pondrá en evidencia la necesidad de corregir lo que nosotros consideramos serias equivocaciones cometidas, por lo que estimamos conveniente, en espera de tiempos mejores, la pertenencia a las corporaciones que actualmente agrupan a los profesionales de la auditoría de cuentas, y además, porque en su seno se podrán promover las rectificaciones que se consideren imprescindibles de la Ley de Auditoría de Cuentas y, en su caso, influir en la normativa que el Instituto vaya a establecer.



estudios

6. CONCLUSIONES.

6.1. Con carácter general: deberían salvarse las ambigüedades, reiteraciones y contradicciones que se han puesto de manifiesto en el desarrollo de la Ponencia.

6.2. Se considera necesario que, con la mayor urgencia, se dicten las oportunas disposiciones para el desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, y que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas unifique y publique las normas técnicas que deban ser de aplicación para la práctica de la auditoría.

6.3. Deberían minimizarse el transtorno y el coste que suponen las nuevas obligaciones que deben asumir las empresas, y al efecto, se considera que sería oportuno que se permitiese una Regularización de Balances y que se eximiesen de tributación por I.R.P.F. los incrementos de patrimonio que acaso podrían producirse como consecuencia de la suscripción de acciones emitidas para el cumplimiento del capital mínimo obligatorio de las sociedades anónimas o limitadas.

6.4. Para evitar la dispersión de normas contables que se contienen en los futuros Códigos de Comercio y Leyes Societarias, de modo inconexo, deficitario y a veces reiterativo, parece que convendría referir toda la normativa contable a un Código Unico, que bien podría ser el Plan General de Contabilidad reformado.

6.5. Se considera conveniente que en las traducciones de los textos legales extranjeros se utilizase preferentemente la terminología habitual en nuestro país, siempre que no supusiese una alteración del espíritu de la norma, y por contra, debería traducirse fielmente el texto extranjero cuando en la traducción se ha cambiado dicho espíritu, como es el caso comentado de la adopción de la expresión "la imagen fiel" en nuestros textos, cuando la que les corresponde es la de "una imagen fiel", más acorde con las normas internacionales.

6.6. La confusión que puede originarse entre "Memoria" e "Informe de Gestión" consideramos que debería aclararse dando el nombre de "Memoria", tradicional en España, a lo que el texto proyectado titula "Informe de Gestión" y, por contra, debería respetarse la denominación de "Anexo" a lo que se traduce, a nuestro modo de ver, incorrectamente por "Memoria".

estudios

6.7. Convendría precisar las posibles actuaciones de los auditores de cuentas y su posible homologación con los expertos independientes.

6.8. Deberían ser más equitativas, en el terreno práctico, las fórmulas de determinación de valores, especialmente en los casos de usufructo de acciones y de separación de socios, y ampliar las posibilidades de esta última a otros supuestos.

6.9. Deberían quedar más protegidas la integridad profesional y la independencia de los auditores de cuentas, y se considera imprescindible que quede más garantizado el secreto profesional de los mismos, reservando la posible información a Instituciones Públicas a situaciones concretas y determinadas.

6.10. Debería quedar asegurada la competencia profesional de los auditores, de modo muy particular en el período transitorio, reforzando con carácter exclusivo las competencias de las Corporaciones que agrupan a los auditores, especialmente interviniendo en su selección y formación.

