

Principios generales de información financiera en la Directiva 2013/34/UE, sobre los estados financieros anuales

Marisa Aparicio González

Profesora titular de Derecho Mercantil de la Universidad Autónoma de Madrid

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo (DOUE L 182, de 29 de junio), contiene los principios generales contables que inspiran la reforma europea de las cuentas anuales. Debe tenerse en cuenta que uno de los principales objetivos de la Directiva se dirige a la armonización de los requisitos formales que, desde un primer momento, vienen siendo exigibles a las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, pero que ahora se extienden a aquellos otros tipos societarios en los que la totalidad de sus miembros hayan asumido una limitación de su responsabilidad, como pudiera darse entre los socios de una colectiva o una comanditaria. Igualmente, quedan afectadas por la Directiva aquellas empresas que denomina "de interés público": cotizadas, entidades de crédito, compañías de seguros, y "las que revistan una importancia pública significativa en razón de la naturaleza de su actividad, tamaño o número de empleados".

Puesto que el legislador español adoptó ya en 1989 el criterio de extender a todo empresario las mismas exigencias que derivaban de la Directiva 78/660/CEE para las sociedades de capital, lo cierto es que la transposición que se realice no implicará cambios sustantivos respecto a los principios que inspiran actualmente la confección de las cuentas anuales.

Para contrastar la nueva normativa europea, a continuación se informa sobre el contenido de los principios del artículo 6 de la Directiva y su paralelismo con la normativa actualmente vigente en España, contenida en el Código de Comercio (Cco.) y en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, modificado por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

1. Presunción relativa a que la sociedad continúa sus actividades como empresa en funcionamiento.

Se corresponde con el art. 31.1 de la Directiva 78/660/CEE.

El PGC establece que se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación. Y, además, que, si ello no fuera posible, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

El art. 38.a) del Código de Comercio (Cco.), por su parte, afirma que "salvo prueba en

contrario, se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento”.

2. Las políticas contables y las bases de valoración no podrán ser modificadas de un ejercicio al siguiente.

Se corresponde con los arts. 31.1 de la Directiva 78/660/CEE y 25.1 de la Directiva 83/349/CEE.

El PGC lo denomina principio de uniformidad, por el que, adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

En este sentido, el art. 38.b) Cco., señala que “no se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro”.

3. En todos los casos se observará el principio de prudencia y, en particular:

- a) Sólo pueden contabilizarse las ganancias obtenidas en la fecha de cierre del balance.
- b) Deben tenerse en cuenta todos los elementos del pasivo que hayan tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, incluso si estos elementos solo se hubieran conocido entre la fecha de cierre del balance y la fecha en la que se hubiera establecido el balance. Esta exigencia queda matizada por el contenido del apartado 5 del artículo 6 de la Directiva, en el que se establece que, además de los importes registrados con arreglo a este sub-apartado, los Estados miembros podrán permitir o exigir la contabilización de todos los elementos del pasivo previsibles y pérdidas potenciales que hubieran tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, incluso si estos elementos del pasivo o pérdidas solo se hubieran conocido entre la fecha de cierre del balance y la fecha en la que se hubiera establecido el balance.

- c) Deben tenerse en cuenta todas las correcciones negativas de valor, independientemente de si el ejercicio se salda con una pérdida o con una ganancia.

Se corresponde con el art. 31.1 de la Directiva 78/660/CEE.

Actualmente, el PGC establece que se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre, si bien la prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Asimismo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis) del Cco., el PGC señala que únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Por último, hay que tener en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

4. Los importes contabilizados en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias se computarán con arreglo al principio del devengo.

Se corresponde con el art. 31.1 de la Directiva 78/660/CEE.

El PGC aclara que se trata de que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran,

los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, lo cual se corresponde, a su vez, con lo que requiere el art. 38.d) Cco.

5. El balance de apertura de un ejercicio corresponderá al balance de cierre del ejercicio precedente.

Se corresponde con el art. 31.1 de la Directiva 78/660/CEE.

Si bien el PGC no lo reconoce como un principio concreto, el art. 35.6 Cco., obliga a que en cada una de las partidas de las cuentas anuales figure, además de las cifras correspondientes al ejercicio que se cierre, las del ejercicio inmediatamente anterior, lo cual, afecta al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

6. Los elementos de las partidas del activo y del pasivo se valorarán por separado.

Se corresponde con el art. 31.1 de la Directiva 78/660/CEE.

Del mismo modo, el PGC y el último inciso del apartado e) del art. 38 Cco., exigen que se valoren separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

7. Queda prohibida toda compensación entre partidas de activo y de pasivo, o entre partidas de ingresos y de gastos. Sin embargo, la Directiva (art. 6-2) admite que, en determinados casos, los Estados miembros puedan permitir o exigir a las empresas que efectúen compensaciones entre partidas de activo y de pasivo o entre partidas de ingresos y de gastos, siempre que los importes que resulten compensados se especifiquen como importes brutos en "las notas explicativas del estado financiero".

Se corresponde con el art. 7 de la Directiva 78/660/CEE.

El PGC expresa este principio afirmando que salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales. En el mismo sentido se pronuncia el art. 38.e) Cco.

8. Las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias y del balance se contabilizarán y presentarán haciendo referencia al contenido de la transacción o acuerdo en cuestión. Este principio queda dulcificado por el tenor del apartado 3 del artículo 6 de la Directiva, el cual permite a los Estados miembros eximir a las empresas de estos requisitos.

Se corresponde con el art. 4.6 de la Directiva 78/660/CEE.

Como tal exigencia, carece de reflejo entre los específicos principios y reglas del PGC y del Cco.

9. Las partidas consignadas en los estados financieros se valorarán con arreglo al principio del precio de adquisición o del coste de producción. Los arts. 7 y 8 de la Directiva establecen la posibilidad de que tanto la valoración del activo fijo por su importe revalorizado, como la estimación del valor razonable, se realicen por medio de las bases alternativas sometidas a las condiciones que prevén los citados artículos.

Se corresponde con los arts. 32; 35.1.a) y 39.1.a) de la Directiva 78/660/CEE.

Por lo que se refiere a la normativa española, la regla sexta del PGC y los arts. 38. bis) y 39 Cco., contienen análogos criterios de valoración a los que alternativamente se refiere la Directiva.

10. No será necesario cumplir los requisitos establecidos en la Directiva relativos a la contabilización, valoración, presentación, publicación y consolidación cuando el efecto de cumplirlos tenga escasa importancia relativa. El apartado 4 del artículo 6 de la Directiva señala que los Estados miembros podrán limitar el alcance de este principio a la presentación y a las comunicaciones de información.

Se corresponde con el art. 26.3 de la Directiva 83/349/CEE.

La adaptación de este principio por el PGC se basa en la admisión de la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las

partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

Todo ello se aplicará teniendo en cuenta que en los casos de conflicto entre principios

contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Esta regla se refleja en el contenido del art. 38.i) Cco.