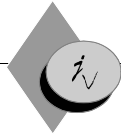


4

La auditoría en España

Esta unidad didáctica persigue los siguientes objetivos:

- *Introducimos en el proceso histórico de la auditoría en España.*
- *Entidades con obligación de ser auditadas.*
- *Conocer la jerarquía de las normativas que afectan a temas contables.*
- *Normativa contable y libros obligatorios en la legislación mercantil.*



1

Proceso histórico

- Multinacionales** Hasta finales de los años setenta el ejercicio de la auditoría se limitaba a las compañías multinacionales afincadas en España.
- Bancos** En los años setenta-ochenta, el Banco de España obliga a auditarse a las empresas bancarias y de forma voluntaria se extiende a las eléctricas y de seguros.
- Hasta 1988** Hasta la entrada de la Ley 19/1988, del 12 de Julio, las normas referidas a la auditoría, se caracterizan por su escasez. Así como la conciencia social de la necesidad de realizar auditorías es muy baja.
- Ley 19/1988** La Ley 19/1988, de 12 de Julio (BOE de 15/07/1988) es una consecuencia de la homologación de la normativa española con la Comunidad Económica Europea (CEE).
- Obligación de auditar** La obligación de auditar viene recogida en el título III del Libro Primero del Código de Comercio << De la contabilidad de los Empresarios >>. Donde en su artículo 40.1 obliga a todo empresario a someter a auditoría las cuentas anuales cuando lo disponga el juzgado competente.

En su artículo 41 indica que las sociedades anónimas laborales, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones y cooperativas se regirán por sus respectivas normas para la formulación, sometimiento a auditoría y publicación de sus cuentas anuales y el informe de gestión.

El artículo 42 trata, en su punto 5, la designación de los auditores cuando se refiere a las cuentas de los grupos de sociedades. Y en su punto 6, nos habla, del depósito y publicación de las cuentas consolidadas, informe de gestión del grupo e informe de los auditores.

2

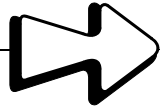
Aspectos legales

2.1

Normativa aplicable en materia contable

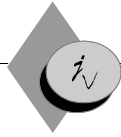
En materia de derecho contable, las normas de aplicación, ordenadas de mayor a menor rango legal, son:

- **Constitución Española.**



- **Tratados internacionales**, vienen definidos por las directivas comunitaria, que en materia contable, son:
 - 4ª Directiva, que trata de la formulación de las cuentas anuales y el control y verificación de su responsabilidad en términos de imagen fiel.
 - 7ª Directiva, consolidación de las cuentas anuales de los grupos de sociedades.
 - La auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.
- **Normas con rango de ley**
 - Código de Comercio.
 - Texto refundido de Ley de S.A.
 - Ley de auditoría de cuentas.
 - La dispersa normativa legal que en el ámbito de lo tributario regula cuestiones contables.
 - Código Penal: falsedad documental y delitos societarios, delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.
- **Normas de desarrollo reglamentario.**
 - a) Mediante Real Decreto:
 - La aprobación y modificación del PGC.
 - La alteración de los límites monetarios en lo relativo a la formulación abreviada de las cuentas anuales.
 - La adaptación del importe de las sanciones al coste de la vida.
 - La dispensa en la obligación de consolidar.
 - b) A través de Orden Ministerial se autoriza al Ministerio de Economía para que apruebe, a propuesta del ICAC:
 - Adaptaciones sectoriales.
 - Excepciones al periodo legal previsto para la amortización de los gastos de I+D.
 - Adaptaciones a las normas de valoración y formulación de las cuentas anuales.
 - Los plazos establecidos para la amortización de pérdidas por diferencias en cambio de moneda distinta del euro y de la dotación de los déficits para cobertura de compromisos de pensiones.
 - c) Mediante Resolución del ICAC, se regulan las normas de desarrollo del PGC y sus adaptaciones sectoriales.
 - d) Adoptan la forma de Circulares, las disposiciones que en materia contable, dicten el Banco de España y la Comisión del Mercado de Valores.
- **Jurisprudencia.** Como fuente indirecta del derecho, a través de la función jurisdiccional los Jueces y Tribunales pueden:
 - inferir los criterios concretos de aplicación en relación a las disposiciones legales que así lo admitan;
 - cubrir lagunas legales, mediante la aplicación a casos concretos de los principios generales explícita o implícitamente deducibles de la norma, de la práctica o de la doctrina.

En ningún caso, las interpretaciones jurisprudenciales pueden sustituir a la norma legal como fuente directa de derecho, ni sustraerse al imperio de la ley.
- **Otras referencias.** Respecto a la práctica contable, la normativa internacional indicativa, el derecho comparado y la doctrina científico-técnica, como fuentes



indirectas, de carácter referencial, meramente indicativas y no obligatorias, ocupan el último escalón jerárquico entre las fuentes del Derecho contable. Su función es más la de provocar e ilustrar la promulgación de normas de Derecho positivo, que constituir por sí mismas normas aplicables, al carecer de la fuerza jurídica precisa para avalar tal aplicación.

2.2 Normativa aplicable en Auditoría

La normativa aplicable a la auditoría de cuentas está contenida

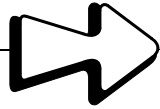
- en la ley 19/1988 de auditoría de Cuentas,
- y en RD 1636/1990 que aprueba su Reglamento.
- Las normas técnicas de auditoría han sido aprobadas por Resolución ICAC 19/01/91, parcialmente modificadas por Resolución ICAC 01/12/94.

Comunidad Europea La normativa comunitaria (Directiva 2006/45/CE) establece el marco para la futura regulación de la profesión de auditoría en los Estados miembros de la Unión Europea. Supone:

- La posibilidad de prestar **servicios distintos de auditoría** siempre que exista una amenaza que garantice la independencia del auditor.
- La aceptación de la práctica de la **rotación del socio** como método de rotación preferible, permitiendo a la sociedad de auditoría seguir siendo el auditor legal de la entidad.
- La introducción del uso de las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría. **ISAS** (internacional Standards of Auditing).
- La obligación de los auditores que no sean de la UE y auditen sociedades cuyos títulos se negocien en la UE de **registrarse** en la UE.
- Inclusión del concepto de **responsabilidad plena** de la auditoría. En caso de auditoría estatutaria de las cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, un Estado miembro ha de garantizar que el auditor del grupo tiene la responsabilidad plena por el informe de auditoría de las cuentas consolidadas.

2.3 Normalización contable

Objetivo La progresiva internacionalización de la economía y consecuentemente, de la actividad empresarial, ha potenciado la necesidad de una normalización contable que permita obtener una información económica y financiera de las empresas que posibilite la comparabilidad de las mismas.



En definitiva, el objetivo último de esta normalización es conseguir que las empresas formulen su información contable de acuerdo con un mismo modelo, independientemente del país en el que se encuentren situadas.

2.3.1**Normativa comunitaria****Directivas**

La libertad de establecimiento prevista en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE), implica la necesaria armonización del derecho de sociedades de los estados miembros. Esta normalización se ha llevado a cabo en su mayor parte mediante directivas <<normas dictadas por las instituciones comunitarias, Consejo o Comisión, que imponen una obligación de resultado, dejando a los destinatarios, estados miembros, libertad en la elección de los medios para obtener dicho resultado>>. De estas directivas, la cuarta (78/660/CEE) y la séptima (83/349/CEE), se refieren a la información contable.

Cuarta directiva**Regula**

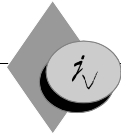
La cuarta directiva regula las cuentas anuales de las formas de sociedades siguientes:

- Sociedad anónima.
- Sociedad anónima laboral.
- Sociedad de responsabilidad limitada.
- Sociedad comanditaria por acciones.
- Sociedad en comandita simple.
- Sociedad colectiva.

Objetivos

Los objetivos perseguidos con las medidas establecidas en esta directiva son:

- Protección a los socios y a terceros, mediante la coordinación de las distintas disposiciones nacionales relativas a la estructura y contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión. Así como a la publicidad de dichos documentos.
- Establecimiento de unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes relativas a la amplitud de las informaciones financieras que las



sociedades han de poner en conocimiento del público.

- Determinación de esquemas obligatorios para la elaboración del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, así como fijación del contenido mínimo de memoria y del informe de gestión, con el fin de que las cuentas anuales ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.
- Coordinación de las diferentes formas de valoración, con el fin de posibilitar la comparación de la información contenida en las cuentas anuales por personas habilitadas.

Séptima directiva

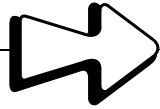
Regula La Séptima Directiva, regula las cuentas consolidadas cuando la empresa matriz, o bien una o varias de las empresas filiales, están organizadas en alguna de las formas de sociedades siguientes:

- Sociedad anónima.
- Sociedad anónima laboral.
- Sociedad de responsabilidad limitada.
- Sociedad comanditaria por acciones.
- Sociedad en comandita simple.
- Sociedad colectiva.

Objetivos Los objetivos perseguidos por las disposiciones de esta directiva consisten en:

- Coordinación de las legislaciones nacionales de las cuentas consolidadas de los grupos de empresas con el fin de posibilitar la comparabilidad y equivalencia de las mismas, de modo que la información financiera de dichos grupos sea conocida por los socios y por los terceros.
- Fijación de los límites máximos para la exención de la obligación de establecer cuentas anuales consolidadas.
- Establecimiento de los principios de consolidación necesarios con el fin de que las cuentas consolidadas ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo de empresas comprendido en la consolidación.

Objetivos Los objetivos perseguidos por las disposiciones de esta directiva consisten en:



- Coordinación de las legislaciones nacionales de las cuentas consolidadas de los grupos de empresas con el fin de posibilitar la comparabilidad y equivalencia de las mismas, de modo que la información financiera de dichos grupos sea conocida por los socios y por los terceros.
- Fijación de los límites máximos para la exención de la obligación de establecer cuentas anuales consolidadas.
- Establecimiento de los principios de consolidación necesarios con el fin de que las cuentas consolidadas ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo de empresas comprendido en la consolidación.

2.3.2**Normativa interna****Legislación**

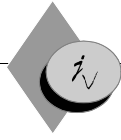
Armonización La incorporación de España a la Comunidad Económica Europea obliga a la armonización de nuestras normas contables con las disposiciones contenidas en la cuarta y séptima directivas. Esta armonización ha sido llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de Julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en materia de sociedades.

Jerarquía normativa: A pesar de que el Plan General de Contabilidad constituye el instrumento básico de la normalización contable, no toda la legislación relativa a dicha materia se encuentra comprendida en el mismo, sino que aparece recogida en diversas disposiciones y diferentes reglamentaciones de carácter mercantil. Por ello es preciso establecer una jerarquía adecuada que facilite la aplicación de las normas.

La jerarquía normativa en materia contable nos viene dada por el propio PGC en su norma de valoración número 22:

<<Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- d) la demás legislación que sea específicamente aplicable. >>



Código de comercio

El Código de Comercio, constituye la norma mercantil básica, siendo regulados en el mismo los siguientes aspectos relativos a la materia contable:

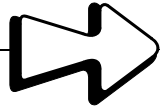
- | | |
|--|--|
| Libros de los empresarios: | — Libro obligatorios y contenido,
— llevanza,
— legalización,
— conservación,
— valor probatorio,
— carácter secreto,
— comunicación y exhibición. |
| Cuentas anuales: | — Composición,
— formulación, firma y fecha,
— principios contables,
— verificación de las cuentas anuales. |
| Cuentas de grupos de sociedades | — Obligados a presentar cuentas consolidadas,
— composición,
— formulación, firma y fecha,
— normas de consolidación. |

Sociedades anónimas

El texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas desarrolla la regulación contenida en el Código de Comercio relativa a las cuentas anuales. Así, trata los siguientes aspectos

- | | |
|-------------------------|---|
| Cuentas anuales: | — Composición y formulación,
— balance,
— cuenta de pérdidas y ganancias,
— memoria,
— principios contables y normas de valoración,
— aprobación de las cuentas anuales,
— depósito y publicidad. |
|-------------------------|---|

Informe de gestión



Registro mercantil

Objeto	<p>El Registro Mercantil tiene por objeto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ La inscripción de: <ol style="list-style-type: none"> 1. Los empresarios individuales. 2. Las sociedades mercantiles. 3. Las entidades de crédito y seguros. 4. Las instituciones colectivas y fondos de pensión. 5. Las Agrupaciones de Interés Económico. ✓ La legalización de los libros de los empresarios. ✓ El depósito y publicidad de los documentos contables.
Publicidad	<ul style="list-style-type: none"> • El Registro Mercantil es público. • Los empresarios individuales, sociedades y entidades sujetos a inscripción obligatoria harán constar en toda su documentación, correspondencia, notas de pedido y facturas, el domicilio y los datos identificativos de su inscripción en el Registro Mercantil.
Empresario individual	<p>La inscripción en el Registro Mercantil será potestativa para los empresarios individuales, con excepción del naviero.</p>

Plan General de Contabilidad

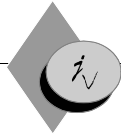
aprobación El PGC se aprueba en el RD. 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre).

Sus antecedentes normativos están materializados en la ley 16/2007 de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que ha introducido en el Código de Comercio y en la ley de Sociedades Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar este proceso de convergencia internacional.

Constituye El PGC constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas individuales de la legislación mercantil.

Partes El PGC se estructura en cinco partes:

1. Marco conceptual de la contabilidad.
2. Normas de registro y valoración.
3. Cuentas anuales.
4. Cuadro de cuentas.
5. Definiciones y valoraciones contables.



Adaptaciones sectoriales

El PGC constituye el instrumento técnico y básico de la normalización contable, no obstante, dicho texto no cubre en su totalidad el amplio espacio que corresponde a la información contable, y, consecuentemente, han de elaborarse nuevas normas y disposiciones que llenen las lagunas existentes en la normativa contable.

Así, las adaptaciones sectoriales del PGC constituyen la adecuación del mismo a las características y naturaleza de los distintos sectores de la actividad económica, adaptando a cada uno de ellos tanto las normas y criterios de valoración como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Naturaleza El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), creado por la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, es un organismo autónomo de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda.

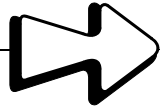
Funciones Las funciones del Instituto se dividen en dos grandes bloques:

❶ **En el primer bloque** se encuentran las que se refieren a la normalización contable:

- Propuesta del PGC adaptado a las Directivas de la Comunidad Económica Europea y a las leyes en que se regulen estas materias, así como de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica.
- Establecimiento de los criterios de desarrollo para aquellos aspectos del PGC y de sus adaptaciones sectoriales que se estime conveniente de cara a la correcta interpretación y aplicación de dichas normas.

❷ **El segundo bloque** comprende las funciones relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.

- Control y disciplina del ejercicio de auditoría.
- Establece un Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), lo custodia y gestiona.
- Homologa y publica las normas técnicas.
- Establece normas para el acceso al ROAC.



- Controla, vigila y custodia las fianzas hechas por auditores.
- Sanciona las infracciones cometidas por los miembros del ROAC.

BOIAC El ICAC dispone para el cumplimiento de sus fines, de un boletín (BOIAC).

Resolución de consultas El ICAC tiene la facultad de resolver las consultas que le son formuladas con relación a la aplicación de la normativa contable y de la auditoría de cuentas, siempre que las mismas se encuentren dentro del ámbito de competencia de dicho instituto.

Las consultas, siempre y cuando se consideren de interés general, pueden ser publicadas en el Boletín del Instituto, sin perjuicio de que las consultas reiterativas sobre un mismo asunto pueda instar al Instituto a elaborar una resolución de aplicación general.

Corporaciones Profesionales de Derecho público Para que un organismo sea reconocido como corporación profesional de derecho público, ha de cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que en sus estatutos figure como única, o una de las actividades de sus miembros, la de la auditoría de cuentas.
- b) Que al menos un 10% de los auditores de cuentas inscritos en el ROAC pertenezcan a la Corporación, bien directamente, o bien a través de las entidades integradas en dicha corporación.
- c) Que al menos un 15% de los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, en la situación establecida en apartado 1 del artículo 31 del Reglamento, sean miembros de la Corporación, bien directamente o bien a través de las entidades integradas en dicha Corporación.

Estas condiciones las cumplían, antes de aparecer la Ley, las siguientes organizaciones profesionales:

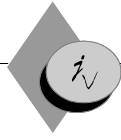
- El Registro de Economistas Auditores (REA).
- El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).
- El Registro general de Auditores de los Titulados Mercantiles y Empresariales de España (REGA).

3

La obligación de auditar en España

Tienen la obligación de ser auditadas las empresas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurren algunas de las siguientes circunstancias:

- Coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.



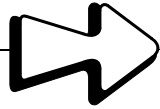
- Realicen emisiones de obligaciones en oferta pública.
- Se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera.
- Tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley 33/84, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.
- Reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás organismos públicos.
- Aquellas situaciones contempladas en la normativa mercantil, relativa a la auditoría de cuentas, en especial la intervención de técnicos y expertos prevista en el Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1597/89, de 25 de julio).
- Las empresas y demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.
- Cuando la obligación de realizar auditoría venga determinada por el Juez competente.
- Cuando lo soliciten accionistas que representen al menos el 5% del capital social, antes de 3 meses después del cierre del ejercicio, por nombramiento del registrador mercantil.
- Cuando se presenten cuentas consolidadas, según lo establecido en el artículo 43 del Código de Comercio.
- Las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, deberán someter a auditoría los siguientes documentos:
 - Información que deban hacer pública con carácter anual.
 - Información que, de acuerdo con las reglas contables aplicables, remitan al Banco de España con carácter reservado (DA primer L 19/88).
- Igualmente, deben someterse a auditoría externa aquellas cuentas que, a juicio del Patronato de la Fundación o del Protectorado, y siempre en relación con la cuantía del patrimonio o el volumen de gestión, presenten especiales circunstancias que así lo aconsejen.
- En los casos citados en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

4

Legalización de los libros de los empresarios

Concepto La legalización de los libros consiste en la presentación de los mismos en el Registro Mercantil del domicilio social, con el fin de que el registrador extienda diligencia firmada en el primer folio. En dicha diligencia constan los siguientes datos:

- Identificación del empresario, incluidos sus datos registrales.



- Clase de libro.
- Número correspondiente dentro de los libros de la misma clase legalizados por el empresario.
- Número de folios.
- Sistema y contenido de su sellado.

Además, el libro debe ser sellado en todos sus folios mediante impresión, estampillado, perforación mecánica o cualquier otro procedimiento que garantice la autenticidad de la legalización.

Libros a legalizar

Deben ser legalizados los libros que con carácter obligatorio llevan los empresarios, con arreglo a disposiciones legales vigentes.

Igualmente pueden ser legalizados por el Registro Mercantil libros cuya llevanza no sea obligatoria, tales como los libros de detalle del libro diario y cualesquiera otros que lleven los empresarios en el ámbito de su actividad.

Tipos de legalización

Los libros pueden ser legalizados antes de su utilización, a priori, o después de su utilización, a posteriori.

- **A priori.** Los libros obligatorios que se presente para su legalización antes de su utilización deben estar completamente en blanco, y sus folios numerados correlativamente, con independencia de que los libros se hallen encuadernados o formados por hojas móviles.
- **A posteriori.** Los libros obligatorios formados por hojas que han sido encuadernadas con posterioridad a la realización en ellas de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo, deben tener el primer folio en blanco y los demás numerados correlativamente y por el orden cronológico que corresponda a los asientos y anotaciones practicados en ellos. Los espacios en blanco deben estar convenientemente anulados.

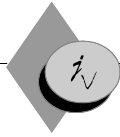
Plazo

Los libros deben ser presentados para su legalización antes de que transcurran cuatro meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

Procedimiento

El procedimiento para efectuar la legalización del libros empieza con la solicitud. Debe contener los siguientes datos:

- Nombre y apellidos del empresario individual o denominación de la sociedad o entidad y, en su caso, datos de identificación registral, así como su domicilio.
- Relación de los libros cuya legalización se solicita, indicando si se encuentran en blanco o si han sido formados mediante la



encuadernación de hojas anotadas, así como el número de folios u hojas de se compone cada libro.

- Fecha de apertura y, en su caso, de cierre de los últimos libros legalizados de la misma clase que aquellos cuya legalización se solicita.
- Fecha de solicitud.

Junto con la solicitud, debidamente suscrita y sellada, deben presentarse los libros que pretenden legalizarse.

- **Plazo.** Si la solicitud para la legalización ha sido realizada en la debida forma y los libros reúnen todos los requisitos legales, el registrador debe proceder a su legalización dentro de los 15 días siguientes al de su presentación.
- **Terminación.** Un ejemplar de la instancia, acompañado, en su caso, de los libros legalizados, se devuelve al solicitante, mientras que el otro se archiva en el Registro.

En el caso de que transcurran 6 meses desde la presentación de los libros sin que sean retirados, el registrador puede remitirlos al domicilio del solicitante, a su cargo de éste.

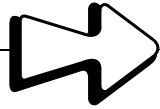
5

Deposito y publicidad de las cuentas anuales

Plazo Las cuentas anuales se presentan, para su depósito, en el Registro Mercantil dentro del mes siguiente a su aprobación.

Documentos a depositar

- 1º. Solicitud firmada por el representante.
- 2º. Certificación del acuerdo del órgano competente con firmas legitimadas notarialmente de la aprobación y aplicación del resultado.
- 3º. Un ejemplar de las cuentas anuales.
- 4º. Un ejemplar del informe de gestión.
- 5º. Un ejemplar del informe de los auditores de cuentas cuando la sociedad esté obligada a verificación contable o ésta se hubiere practicado a petición de los socios minoritarios.
- 6º. Certificación acreditativa de que las cuentas depositadas se correspondan con las auditadas.



Publicidad La publicidad de las cuentas anuales y documentos complementarios depositados en el Registro Mercantil se hará efectiva por medio de certificación expedida por el Registrador, por medio de copia de los documentos depositados, a solicitud de cualquier persona.

6

Libros obligatorios en legislación mercantil

Para todo empresario Los libros de contabilidad cuya llevanza se establece con carácter obligatorio para todo empresario, son:

- a) Libros de inventario y cuentas anuales.
- b) Libro diario.

Otros Existen otros libros obligatorios de naturaleza no específicamente contables, establecidos por el propio Código de Comercio y por leyes especiales. Por su importancia destacamos:

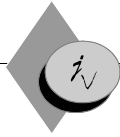
- Para las sociedades mercantiles: **el libro de actas.**
- Para las sociedades anónimas, comanditarias por acciones y anónimas laborales: **el libro registro de acciones nominativas.**
- Para las sociedades de responsabilidad limitada: **el libro de registro de socios.**
- En las sociedades unipersonales de responsabilidad limitada: **el libro de registro de contratos celebrados entre el socio único y la sociedad.**
- Cuando se trate de sociedades que hayan emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier estado miembro de la Unión Europea: **el informe de gestión.**
- Según la ley de Auditoría de cuentas: **informe de auditor de cuentas anuales.**

6.1

Libro de inventarios y cuentas anuales

Libro único Se configura como un libro único, en el que se integran las transcripciones de los siguientes estados informativos:

- Balance inicial detallado de la empresa (01/01).
- Balance de comprobación, con sumas y saldos (31/03, 30/06, 30/09 y 31/12).
- Inventario de cierre de ejercicio (31/12).
- Las cuentas anuales (31/12).



6.1.1

Inventario

Concepto Los criterios generalmente admitidos en relación al inventario, dado que no existen más precisiones legales con respecto al mismo, son los siguientes:

- El inventario es una relación valorada del patrimonio de una empresa. Debe reunir las siguientes características:
 - ✓ El inventario debe referirse a la totalidad de bienes, derechos y obligaciones que conforman el patrimonio de la empresa.
 - ✓ Debe reflejar la cantidad y el valor de cada elemento a la fecha de realización del inventario.
 - ✓ Los elementos deben estar identificados, para ello puede señalarse a su ubicación geográfica, referencia, marco, nombre del deudor o acreedor, número de cuenta bancaria, etc.
- El grado de detalle con que debe realizarse un inventario no está especificado por Ley. En la práctica, está generalizada la costumbre de transcribir al libro de inventarios y Cuentas Anuales los datos del inventario, agrupados por elementos de la misma naturaleza, de acuerdo con la clasificación de las cuentas del PGC, de forma que pueda justificarse el contenido de cada una de las partidas del balance de situación.

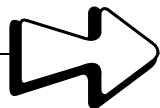
Estructura El inventario consta de tres partes:

Encabezamiento: Éste contiene, normalmente, los siguientes datos:

- el número de orden,
- la fecha,
- el nombre y apellidos del comerciante o razón social,
- el domicilio.

Cuerpo: Contiene las cuentas con detalle de unidades, precio por unidad, cantidades parciales y totales. Dividiendo activo y pasivo, detallando al final del mismo, en el resumen, el valor del neto.

Pie: Contiene una diligencia, firmada por el comerciante o gerente, en la que se certifica el neto patrimonial, expresándolo en letra. Suele firmar también el jefe de contabilidad.

**Ejemplo**

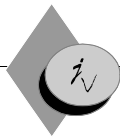
Joan Pàmies, propietario de una tienda de deportes, presenta a 20/3/2000, los siguientes elementos patrimoniales:

- 10 expositores a 80.000 euros/expositor.
- 5 mostradores a 50.000 euros/cada uno.
- 3 teléfonos a 10.000 euros/teléfono.
- 1 fax, adquirido a Telecomunicaciones Martín SA., cuyo precio de compra fue de 50.000 euros de los cuales, 20.000 euros están pendientes de pago.
- De las ventas efectuadas en el año anterior, están pendiente de cobro 250.000 euros
- En su día, por la venta de un terreno de su propiedad le dejaron a deber 800.000 euros, cantidad que en la actualidad está pendiente de cobro.
- Ayer compró un ordenador (Olivetti MMX 200 MHz), a Juan Vázquez, por 350.000 euros Pagándole 200.000 euros por talón bancario y dejándole el resto a deber.
- 1.000 pares de zapatillas, a Zapateros Asociados SL., por 500 euros/par. La cuarta parte está pendiente de pago.
- Antonio García tiene pendiente de pago el alquiler, de una propiedad de Joan Pàmies, 60.000 euros
- 1.800 camisetas de deporte, a Textil Depor, por 100 euros/camiseta. La quinta parte está pendiente de pago.

Se pide: Inventario a 20/3/2000.

**Solución**

Inventario de D. Joan Pàmies, propietario de un tienda de deportes, a fecha 20/3/2000				
nº u	CONCEPTOS	EUROS/unidad	IMPORTE	TOTALES
	ACTIVO			
	MOBILIARIO (B)			1.130.000
10	Expositores	80.000	800.000	
5	Mostradores	50.000	250.000	
3	Teléfonos	10.000	30.000	
1	Fax	50.000	50.000	
	CLIENTES (D)			250.000
	CRÉD INMOVILIZADO (D)			800.000
	EQUIPOS INFORMÁTICA (B)			350.000
1	Olivetti MMX 200 MHz	350.000	350.000	
	EXISTENCIAS (B)			680.000



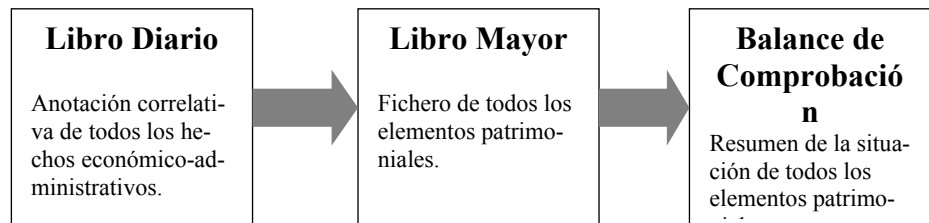
1.000	Pare de Zapatillas	500	500.000	
1.800	Camisetas	100	180.000	
	DEUDORES (D)			60.000
	Antonio García		60.000	
	TOTAL ACTIVO			3.270.000
PASIVO				
	CAPITAL (N)			2.939.000
	PROVEE INMOV (O)			170.000
	Telecomunicaciones Martín, SA.		20.000	
	Juan Vázquez		150.000	
	PROVEEDORES (O)			161.000
	Zapateros Asociados SL		125.000	
	Textil Depor		36.000	
	TOTAL PASIVO			3.270.000

6.1.2

Balance de comprobación

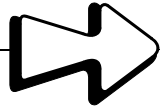
Contenido El balance de comprobación de sumas y saldos es un documento en el que se presentan la totalidad de las cuentas, ordenadas correlativamente según la codificación del Plan; reflejando, para cada una de ellas, las sumas totales del debe y haber, así como sus correspondientes saldos.

Fuentes de datos



Periodicidad y obligatoriedad La periodicidad mínima del balance de comprobación ha de ser trimestral; es decir, como mínimo habrá que redactar cuatro balances de comprobación en cada ejercicio económico. Sin embargo, es normal que se hagan mensualmente o por períodos inferiores al trimestre, ya que, si se ha cometido algún error, será el balance de comprobación el que los descubra, y cuanto antes se subsane, mejor. Por otra parte, la informatización de la contabilidad posibilita hacer estas comprobaciones sin ninguna pérdida de tiempo y en cualquier momento.

Los balances de comprobación que se efectúan periódicamente y que no obedecen a ese imperativo legal de redactarlos trimestralmente podrán redactarse en un hoja-borrador cualquiera, pero no es



obligatorio transcribirlos en el libro de Inventarios y Cuentas anuales. Sí será obligatorio transcribir los que se redactan trimestralmente.

Propiedades aritméticas:

El balance de comprobación posee las siguientes características:

- Las sumas del debe han de ser iguales a las sumas de haber (en el esquema $A=A$).
- El total de los saldos deudores ha de ser igual al total de los saldos acreedores (en el esquema $B=B$).

BALANCE DE COMPROBACIÓN				
CUENTAS	SUMAS		SALDOS	
	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR
TOTAL	A = A		B = B	

Utilidad:

- Como instrumento de control que permite asegurarse de que a todas las anotaciones efectuadas en el Debe, les corresponden anotaciones en el Haber por el mismo importe.
- Para obtener los montantes acumulados de cada cuenta en una fecha dada y a partir de ellos, poder elaborar el Balance de Situación y la Cuenta de Resultados.

6.1.3

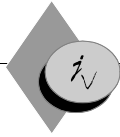
Cuentas anuales

Único documento Deben integrar, a la fecha de cierre del ejercicio, formando un todo único, los siguientes documentos contables:

- Balance de situación.
- Cuenta de PyG.
- Estado de cambios del patrimonio neto (ECPN).
- Estado de flujos de efectivo (EFE).
- Memoria

Balance de situación En el balance figurará de forma separada el activo del pasivo y el patrimonio neto.

El activo y el pasivo, están formados, a su vez, por corriente y no corriente.



BALANCE									
Núm cuenta	ACTIVO				Núm cuenta	PN y PASIVO			
		Notas	200X	200X-1			notas	200X	200X-1
Total.....			A	B	Total			A	B

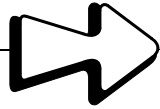
C/ PyG: Se define como el documento dirigido a recoger el resultado del ejercicio. Distinguiendo el resultado de operaciones continuadas del de las interrumpidas. Dividiendo los primeros en resultados de explotación y financieros.

Nº CUENTA	PyG	NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	A) operaciones continuadas			
	A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)			
(6300)*, 6301*, (633), 638	A.2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16) A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2) 17. Impuestos sobre beneficios. A.4) RESULTADO DEL EJ PROC DE OP CONTINUADAS (A.3+17) B) OPERACIONES INTERRUPTIDAS 18. Result del ej proc de op interrumpidas neto de imptos. A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)			

ECPN El estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes:
 1. La primera denominada Estado de ingresos y gastos reconocidos.
 2. Estado total de cambios en el patrimonio neto.

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL... DE 200X

Nº CUENTAS	NOTAS de la Memoria	200X	200X-1
A) Resultado de la cuenta de PyG			
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el PN (I+II+III+IV+V)			
C) Total transferencias a la c/ de PyG (VI+VII+VIII+IX)			
TOTAL de ingresos y gastos reconocidos (A + B+ C)			



Ver modelo de estado total de cambios en el patrimonio neto en el PGC.

EFE El estado de flujos de efectivo recoge los cobros y pagos realizados por la empresa, agrupados por categorías o tipo de actividad. Su fin es informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

	NOTAS	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-12+/- D)			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			

Memoria; La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.

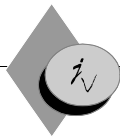
6.2 Libro diario

Contenido El libro Diario registra día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa.

No obstante es válida la anotación conjunta de los totales de las operaciones por periodos no superiores al mes, siempre que su detalle aparezca en otro libro o registro concordante, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate (CCo).

En consecuencia, el contenido del diario varía según que la empresa utilice o no, otros libros o registros auxiliares.

Estructura o rayados: ◆ El utilizado a efectos didácticos:



DEBE	DIARIO	HABER
Cuantía	_____ fecha _____ CUENTAS a CUENTAS — <i>Concepto</i> _____	Cuantía

◆ Diario de estructura bilateral:

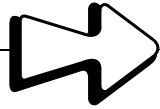
DEBE	DIARIO	HABER			
Cuantía	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; width: 5%;">Código</td> <td style="text-align: center;"> _____ CUENTAS a CUENTAS _____ — <i>Concepto, n° de asiento y fecha.</i> </td> <td style="text-align: center; width: 5%;">Código</td> </tr> </table>	Código	_____ CUENTAS a CUENTAS _____ — <i>Concepto, n° de asiento y fecha.</i>	Código	Cuantía
Código	_____ CUENTAS a CUENTAS _____ — <i>Concepto, n° de asiento y fecha.</i>	Código			

◆ Diario de estructura unilateral:

DIARIO						
n° del asiento	fecha	_____ CUENTAS a CUENTAS _____ — <i>Concepto.</i>	Código de la cuenta del Debe	Cantidades del Debe	Código de la cuenta del Haber	Cantidades del Haber

◆ Diario más utilizado en listados de ordenador:

Código	Cuenta	n° asiento	fecha	Concepto	Debe	Haber



6.3 Libro de actas

Contenido El libro de actas, cuya llevanza es obligatoria para las sociedades con forma mercantil debe contener al menos la siguiente información:

- Todos los acuerdos tomados por las juntas generales y especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad, expresando los datos relativos a la convocatoria y a la constitución del órgano.
- Resumen de los asuntos debatidos.
- Resultados de las votaciones.

6.4 Informe de gestión

Formulación (art. 171) Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación de resultados, así como las cuentas y el informe de gestión consolidados.

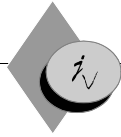
Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltase la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

Contenido (art. 202) El informe de gestión habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad.

Informará igualmente sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquélla, las actividades en materia de investigación y desarrollo (I+D) y, en los términos establecidos en la Ley, las adquisiciones de acciones propias.

6.5 Libro de cuentas anuales consolidadas e informe de gestión

Art. 42.1: <<Toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, en la forma prevista en este Código (CCo) y en la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas cuando, siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a ésta en



alguno de los casos siguientes:

- a. Posea la mayoría de los derechos de votos.
- b. Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados 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, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formular las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.>>

Cuentas anuales consolidadas Comprenderán el Balance, la c/ PyG y la Memoria consolidados. Estos documentos forman una unidad. A las cuentas anuales consolidadas se unirá el informe de gestión consolidado.

Informe de gestión consolidado (art. 49) Deberán contener la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación del conjunto de las sociedades incluidas en la consolidación.

Además deberán incluir información sobre:

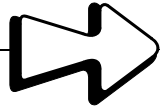
- a. Los acontecimientos importantes acaecidos después de la fecha de cierre del ejercicio de las sociedades incluidas en la consolidación.
- b. La evolución previsible del conjunto formado por las citadas sociedades.
- c. Las actividades de dicho conjunto en materia de (I+D) investigación y desarrollo.
- d. El número y valor nominal o, en su defecto, el valor contable del conjunto de acciones o participaciones de la sociedad dominante poseídas por ella, por sociedades filiales o por una tercera persona que actúe en propio nombre, pero, por cuenta de las mismas.

6.6 Libro de informe de la censura de cuentas

Objetivo Recogerá los informes emitidos por los interventores, y en su caso, por la auditoría externa.

auditoría externa La auditoría externa se realizará cuando lo establezca la ley, los estatutos o lo acuerde la asamblea general.

Plazo Los revisores de las cuentas impondrán, al menos, de un plazo de un mes, desde que las cuentas anuales les fueron entregadas por el consejo rector, para formular su informe que contendrá, al menos, las menciones



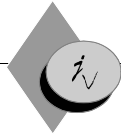
siguientes:

- Si en la redacción de las cuentas anuales se han respetado las normas legales y estatutarias.
- Las observaciones sobre hechos que, en su caso, hayan comprobado y que representen un peligro para la situación financiera de la cooperativa.
- La certificación de que la contabilidad de las cuentas anuales es correcta o, en su caso, los motivos por los que hayan formulado reservas o rechacen otorgar la certificación.

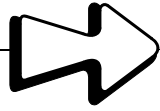


Cuestionario

1. ¿Qué empresas se auditaban antes de los setenta en España?
2. ¿A qué empresas obligaba el Banco de España a auditarse en los ochenta?
3. ¿Existía en España, antes de los ochenta, conciencia social de la necesidad de auditar?
4. ¿Qué norma recoge la obligación de auditar?
5. Tratados internacionales que afectan, en alguna medida, al material contable.
6. Normas con rango de ley que afectan en alguna medida al material contable.
7. Normativa aplicable a la auditoría de cuentas.
8. Qué partes se contemplan, en la normativa comunitaria, como marco para la profesión de auditoría en los estados miembros de la Unión Europea.
9. ¿Cuál es el objetivo último de la normalización contable?
10. ¿Qué implica la libertad de establecimiento prevista en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea?
11. ¿Sinónimos o antónimos: Normalizar y Armonizar?
12. ¿Qué instrumento es el más utilizado, por la CEE, para armonizar?
13. ¿A qué obligan las directivas, dictadas por las instituciones comunitarias, a sus estados miembros?
14. ¿Con qué nombres se conocen las directivas, que hace referencia la información contable?
15. ¿Qué regula la Cuarta Directiva?
16. Menciona dos objetivos que persigue la Cuarta Directiva.
17. ¿Qué regula la Séptima Directiva?
18. Qué rango legal tiene el PGC y en qué fecha se aprobó.
19. Cuáles son los antecedentes normativos del PGC.
20. Partes que forman el PGC.
21. Enumera las dos funciones más relevantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
22. Funciones del ICAC.



23. ¿Dispone el ICAC de algún medio de información donde publique sus cuestiones?.
24. Todas las consultas que les hagan al ICAC, ha de resolverlos y publicarlos en el BOIAC.
25. Requisitos para que un organismo sea reconocido como corporación profesional de derecho público.
26. ¿Qué organizaciones profesionales cumplían los requisitos recogidos en la Ley 19/1988, antes de su aprobación?.
27. ¿Tiene la obligación de ser auditada una empresa, simplemente porque sus títulos coticen en la bolsa de Valencia?.
28. En qué consiste la legalización de los libros de los empresarios.
29. Qué libros se han de legalizar.
30. Tipos de legalización.
31. Plazo para legalizar los libros.
32. Datos que debe contemplar la solicitud de legalización de libros.
33. Cuándo se tiene que depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil.
34. Documentos a depositar en el Registro Mercantil.
35. Qué libros tiene que llevar todo empresario.
36. Menciona los libros obligatorio, no específicamente contables.
37. Características del inventario.
38. Partes del inventario.
39. Datos del Encabezamiento del inventario.
40. Datos del Cuerpo del inventario.
41. Datos del Pie del inventario.
42. Contenido del Balance de Comprobación.
43. Características del Balance de Comprobación.
44. Componentes de las cuentas anuales.
45. Qué reflejará el balance.
46. Cómo se define la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
47. Partes del ECPN.
48. Qué recoge el EFE.
49. Qué refleja la Memoria.
50. Contenido del libro Diario.
51. Clases de Asientos, según contenido.
52. Contenido del Libro de Actas.
53. ¿Cuánto tiempo, tienen los administradores de una sociedad, para formular las Cuentas Anuales, el Informe de Gestión y la Propuesta de Aplicación de Resultados?.
54. Contenido del Informe de Gestión.
55. ¿Qué se encarga de recoger el Libro de Informe de la Censura de Cuentas?.



Actividades

1. Resumir del Código de Comercio (Cco.) y sus Leyes complementarias, los siguientes apartados:
 - Título II. Del libro I del Cco.(de los comerciantes y del comercio en general): **Del Registro Mercantil.**
 - Título III. Del libro I del Cco.(de los comerciantes y del comercio en general): **De la contabilidad de los empresarios.**
 - Capítulo VII. De las Sociedades Mercantiles (RD. 1564/1989, 22/12 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). De las **Cuentas Anuales**
 - Capítulo VI. De la Ley de 17 de Julio de 1953 sobre el régimen jurídico de las sociedades de Responsabilidad Limitada. **Cuentas Anuales y distribución de beneficios.**

2. Visitar una empresa y solicitar:
 - Una fotocopia de una hoja, por Libro obligatorio en Legislación Mercantil y Fiscal, con el fin de observar el Formato.
 - Criterios que siguen para archivar la documentación.
 - Información sobre las pautas que se siguen para el registro de las anotaciones en los libros Fiscales.