

“Mejoras a introducir en la información de la Memoria del PGC_{PYMES}: sucursales con pérdidas”*

Juan Antonio Martínez Núñez

El incluir en la memoria del PGC_{PYMES}, información sobre la evolución y el resultado económico de una sucursal que presenta pérdidas y descensos en las ventas, mientras que el resto de establecimientos y la propia cuenta de pérdidas y ganancias global de la empresa presenta beneficios, debería ser una decisión más que opcional, pues en la memoria se deberá indicar cualquier información necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, y completará, ampliará y comentará la información de los otros documentos que integran las cuentas anuales.

I.- Introducción. El despido del trabajador por causas objetivas. Razones económicas.

La actual crisis económica, unida en algunas ocasiones a la mala gestión del patrimonio empresarial, ha hecho mella en los márgenes, en las cifras de ventas, y en la situación económica, financiera y patrimonial de multitud de Pequeñas y Medianas Empresas, habiéndose tenido que adaptar al nuevo entorno, mucho más competitivo y con la imperiosa necesidad de reducir costes, siendo los laborales, y en concreto el despido de trabajadores, una de las opciones más utilizadas para sobrevivir y continuar con el desarrollo de la empresa.

Diversas y prestigiosas entidades económicas están demandando una agilización y un abaratamiento de los despidos de los trabajadores en España. La CEOE, ha solicitado en diversas ocasiones la flexibilización de los contratos de trabajo y el abaratamiento de los despidos. El comisario europeo de Asuntos Económicos ha recomendado a España que acometa una reforma del mercado laboral, abordando las causas de la temporalidad excesiva. También lo han hecho prestigiosos economistas y la prensa económica internacional, llegando hasta el gobernador del Banco de España, quién realizó un llamamiento para abordar una reforma laboral importante que incluyera el abaratamiento del despido.

Las empresas se encuentran ante un problema cuando se enfrentan al despido de un trabajador con contrato indefinido. Las indemnizaciones por despido improcedente puede ser muy cuantiosas, por ello, muchas entidades optan por el despido por causas objetivas, escogiendo mayoritariamente las causas económicas, puesto que esta modalidad de despido es más interesante financieramente.

Entiendo que la esencia de la contabilidad es facilitar información, estando la contabilidad financiera más orientada y dirigida hacia los sujetos externos a la empresa, existiendo la obligación de confeccionar las cuentas anuales y depositarlas en el Registro Mercantil para suministrar una información útil, además de darle publicidad. Para cumplir con los requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales, los datos han de ser relevantes

**Las opiniones expresadas en los artículos publicados por "La Ventana del Socio" no se corresponden, necesariamente, con los puntos de vista de la Asociación.*

para la toma de decisiones e íntegros, es decir, sin omisiones significativas. El presentar unas cuentas anuales con resultado positivo y buen funcionamiento del negocio en su conjunto, no haciendo mención a posibles sectores productivos deficitarios, o más concretamente, establecimientos de la empresa con pérdidas mientras la globalidad de la entidad presenta beneficios, manifiesta, en mi opinión, una clara omisión significativa de la información contable.

A la hora de justificar los motivos de despidos individuales por causa objetiva, fundamentalmente económica, la jurisprudencia es clara. En primer lugar, y según el Tribunal Supremo, en sentencia del 11 de junio de 2008, *"si las pérdidas son continuadas y cuantiosas se presume que la amortización de los puestos de trabajo es una medida que coopera a la superación de dicha situación económica negativa."* Por otro lado, según el Tribunal Supremo en unificación de doctrina (STS de 14-05-98, Recud. 529/97; STS 19-03-02, Recud. 1979/01; STS de 13-02-02; STS 21-07-03, Recud. 4454/02), *"considerar que la existencia de una situación económica negativa comporta, para la determinación de su concurrencia, la valoración del estado económico de la empresa en su conjunto."* Por tanto, si pretendemos realizar un despido individual por causa objetiva, la cual sea fundamentalmente económica, debemos presentar unos resultados de los ejercicios económicos con pérdidas continuadas y cuantiosas, y estos han de referirse a la empresa en su conjunto.

Concretando, y según las Sentencias del Tribunal Supremo indicadas anteriormente, para cumplir con los requisitos del despido objetivo de un trabajador por causas económicas, la empresa debe obtener pérdidas económicas en la totalidad de la empresa (sin atender a detalles de los diferentes centros de trabajo), que estas pérdidas duren en el tiempo, es decir, que se extiendan durante varios ejercicios, y a su vez, dichas pérdidas han de ser grandes en su cuantía.

Son muchos los Abogados y Diplomados en Relaciones Laborales los que han defendido la postura de que el trabajador está en absoluta indefensión para instrumentar su defensa ante un despido y en un posible acto de juicio, ya que este no puede acceder a ninguna fuente de prueba para constatar la veracidad de los hechos que sustentan la causa económica del despido. En muchas ocasiones, y para argumentar el cese del trabajador, no existen documentos contables oficiales, simplemente se hace mención a la evolución de la cifra de ventas y a los diferentes ratios financieros, siendo lo óptimo que estos hechos pudieran ser constatados examinando la memoria, el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias que figuran en las cuentas anuales de la entidad, depositadas en el Registro Mercantil, documentos públicos y de fácil acceso.

II.- Las micro y pequeñas PYME y las Cuentas Anuales.

Sin lugar a dudas, el tejido empresarial español está formado mayoritariamente por la Pequeña y Mediana Empresa (PYME). Según el Directorio Central de Empresas (DIRCE), a 1 de enero del 2008 el 99'86% de todas las empresas censadas, eran PYME, (empresas

comprendidas entre 0 y 249 asalariados). Nos centraremos exclusivamente en las empresas PYME de carácter societario, personas jurídicas. También acotaremos nuestro análisis a la Micro y a la Pequeña PYME que pueda aplicar el PGC_{PYMES}, es decir, sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- Total de partidas de activo < 2.850.000€
- Importe neto de la cifra anual de negocios < 5.700.000€
- N° medio de trabajadores empleados en el ejercicio < 50

Empresas por estrato de asalariados según año.	2009		2008		2007	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Microempresas (0-9)Asalariados	3.170.466	94'5%	3.219.393	94'1%	3.137.463	94'0%
Pequeñas (10-49) Asalariados	157.242	4'7%	172.078	5'0%	169.604	5'1%
Suma de Empresas de (0-49)	3.327.708	99'2%	3.391.471	99'1%	3.307.067	99'1%
Total Empresas (DIRCE)	3.355.830	100%	3.422.239	100%	3.336.657	100%
Directorio Central de Empresas (DIRCE). INE. Datos comparativos a 1 de enero del año indicado.						

Atendiendo a "*Retrato de las PYME 2009*", realizado por la Dirección General de Política de la PYME, y en lo referido al volumen de ingresos de las PYME, alrededor del 97% de las empresas se concentraban en el tramo de menos de 2 millones de euros. Podemos concluir que aproximadamente el 95% de la totalidad de empresas españolas tiene menos de 50 trabajadores y además su volumen de ingresos es inferior a 2 millones de euros, llamadas *Micro* y *Pequeñas* PYME, y por ello, todas las empresas incluidas en este rango pueden aplicar el PGC_{PYMES}, y NO someten sus cuentas anuales a revisión por parte de Auditoría de Cuentas.

Las cuentas anuales de las citadas Micro y Pequeñas PYME, tienen como objetivo el mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, tanto para los órganos de dirección de la propia empresa como para otros sujetos externos a la misma, terceros que aún teniendo relaciones directas con la entidad, no disponen de dicha información, accionistas, trabajadores, Gobierno, etc. En ellas, se muestra una información relevante para la toma de decisiones económicas, ayudando a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, así como corregir decisiones tomadas anteriormente. Debemos comprender que no es únicamente la empresa quien debe tomar decisiones económicas con referencia a la información que ofreceremos en las cuentas anuales, sino también deben de evaluar y decidir sobre su futuro particular o privado, los trabajadores, los acreedores, etc. Esa es la finalidad última de darle publicidad a los resultados y a la situación de la empresa, transparencia a la hora de tomar decisiones económicas por parte de todos los sujetos intervinientes en el quehacer de la entidad, no influyendo en la gestión de la mercantil, sino optando cada cual por las mejores alternativas

para sus propios intereses. En la mayoría de ocasiones las empresas optan por incluir la información justa, la legal, siguiendo el principio extracontable de "cuanto menos se informe mejor", y llegando a ser la confección de la Memoria un sencillo "copia y pega", donde únicamente varían algunas cifras, y que incluso en numerosas ocasiones no se llega a practicar una lectura previa de la misma por parte del Administrador/es de la sociedad, el cual es, en teoría, quién las formula.

Si a lo expuesto anteriormente sumamos la NO obligación de las *Micro* y *Pequeñas* PYME de someter sus cuentas anuales a Auditoría de Cuentas, lo cual dotaría de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, obteniendo una opinión cualificada sobre el grado de fidelidad con que la documentación económico-contable representa la situación económica, patrimonial y financiera de la empresa, obtenemos la conclusión que las cuentas anuales y en concreto la Memoria, son unos documentos que se formulan por la mera obligación legal de realizarlos, y a los que no se le da la importancia que debería. Al no someter sus cuentas anuales a Auditoría de Cuentas, tampoco se obtiene la certeza de que las cuentas anuales expresan la imagen fiel del resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo, ni los terceros que mantienen relaciones con la empresa pueden conocer la calidad de la información económico-contable que disponen de la empresa.

III.- El problema. Buen funcionamiento de la empresa global, pero pérdidas en sucursales.

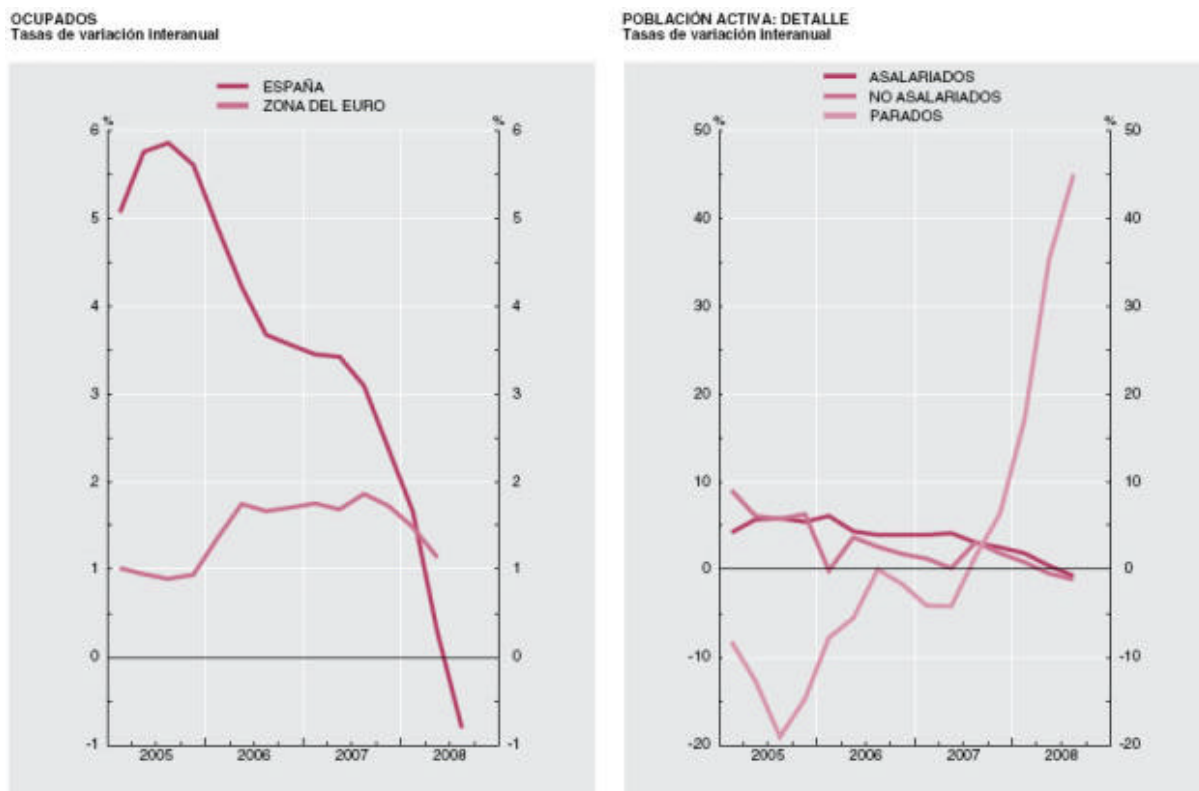
A partir del año 2000 y hasta el 2008, la demanda de mano de obra realizada por las empresas superaba a la oferta existente, y ante la falta de asalariados cualificados para realizar su trabajo y con el miedo de no disponer de los suficientes trabajadores como para afrontar la creciente demanda o la temporada, las empresas se aseguraban y además fidelizaban y contentaban a sus trabajadores con contratos indefinidos. A esto también podemos añadir que en la mayoría de los contratos temporales, y según la legislación vigente, su duración no puede superar los 14 meses o los 24 meses en los contratos celebrados por circunstancias de la producción o los de obra o servicio determinado, respectivamente.

Actualmente, como indicábamos en la introducción, nos encontramos en una coyuntura económica donde, por regla general, el descenso en la cifra de ventas y la drástica reducción de los resultados de la explotación es muy generalizada en la práctica totalidad de las PYME. Sin duda, los órganos de dirección de las empresas deben adaptarse a los cambios y en la mayoría de las ocasiones, es necesaria una importante reducción de los costes de la empresa, y dado que las ventas han disminuido, existen costes de subactividad, siendo imprescindible una reestructuración del personal de la empresa, lo cual conlleva a realizar despidos de trabajadores.

A la hora de despedir a los trabajadores con contratos indefinidos, la mejor opción para mayoría de los empresarios, ante la grave crisis que atraviesa nuestra economía es el despido por causas objetivas, y en concreto, el justificado por razones económicas. De esta forma, la empresa tendría que indemnizar al trabajador, básicamente, con 20 días de salario por año trabajado,

**Las opiniones expresadas en los artículos publicados por "La Ventana del Socio" no se corresponden, necesariamente, con los puntos de vista de la Asociación.*

mientras que la indemnización resultante de realizar un despido improcedente sería de 45 días por año trabajado.



FUENTES: INE (Encuesta de Población Activa. Metodología EPA-2005) y BCE.

a. Desde el primer trimestre de 2001 en adelante reflejan la nueva definición de parado, que implica una ruptura en las series. (Véase www.ine.es)

Nota: Como consecuencia del cambio en la base poblacional (Censo 2001), se han revisado todas las series que figuran en este cuadro, a partir del año 1996. Adicionalmente, desde el 1er. trimestre de 2005, se han incorporado las nuevas variables obligatorias a que se refiere el Reglamento (CE) 2257/2003 (sobre adaptación de lista de características de la EPA), se ha implantado un procedimiento centralizado para las entrevistas telefónicas y se ha modificado el cuestionario. Por tanto, en el 1er. trimestre de 2005, se produce una ruptura en las series de algunas variables. Para más información, véase www.ine.es.

Una vez centrada nuestra problemática, podemos diferenciar dos situaciones. La primera sería una PYME, teniendo tanto un resultado de explotación negativo como positivo, pero con un único centro de trabajo. En la información financiera facilitada en las cuentas anuales de la entidad, cualquier tercero puede consultar y verificar la cuenta de pérdidas y ganancias, así como la memoria de la empresa a través del acceso al Registro Mercantil, y de esta manera puede preparar cualquier contradicción y constatar la veracidad de los hechos que sustenta la causa económica del despido del trabajador. Por tanto, ningún trabajador o tercero podrá instrumentar que está en absoluta indefensión, pues los documentos oficiales contables indicarán la evolución de la empresa. Para aquellos periodos en los que todavía no ha finalizado el ejercicio económico, y por ende, no se han formulado ni presentado las cuentas anuales, la empresa puede justificar la reducción de la cifra de ventas con las autoliquidaciones trimestrales del IVA, así como demostrará la reducción del resultado de la explotación en los pagos fraccionados del Impuesto Sociedades (LIS), si han optado por modalidad del Art. 45.3 LIS.

La segunda alternativa, en la que se centra el artículo, es cuando una misma empresa dispone de varios centros de trabajo, los cuales, obtienen resultados económicos diferentes, unos positivos y otros negativos, que unidos a la totalidad de la empresa surge un resultado de la

explotación positivo, es decir, la empresa en su conjunto obtiene beneficios, pero de los diferentes establecimientos que dispone, algunos son ruinosos, o sencillamente no evolucionan como se había planificado, y continúan en una etapa de expansión con pérdidas prolongadas en el tiempo.

Entonces nos encontramos ante la necesidad de amortizar algún puesto de trabajo de un establecimiento en concreto, con tal de reconducir los resultados obtenidos en dicho centro de trabajo, el cual, durante varios ejercicios ha sufrido un importante descenso en su cifra de ventas, obtiene pérdidas y además está influyendo negativamente en el desarrollo y buen funcionamiento de la empresa en su conjunto. Está bien claro que son económicas las razones que motivan el despido del trabajador con contrato indefinido, y que el rendimiento del centro de trabajo podría mejorar si redujéramos los costes, más aun los elevados costes laborales de un trabajador que no puede desarrollar con normalidad su trabajo por falta de actividad. El problema es que la empresa en su conjunto presenta beneficios en el resultado del ejercicio y por tanto, según la jurisprudencia, si deseamos despedir a algún trabajador de ese centro de trabajo, por causas objetivas, motivadas por razones económicas, debemos atender al rendimiento económico de la empresa en su conjunto, y no el relativo al centro de trabajo.

Supongo que la razón fundamental de los magistrados para mantener ese postulado, es la comentada indefensión del trabajador a la hora de constatar la veracidad de los datos y resultados económicos y financieros referentes al centro de trabajo, pues la realidad es que no existe ningún documento oficial ni público, donde conste dato alguno sobre los rendimientos, ventas y costes exclusivamente de un establecimiento en concreto, de entre los diversos que posea la empresa, mas aún, conociendo las usuales practicas de contabilidad creativa, según *Oriol Amat* "*es el proceso mediante el cual los contables utilizan su conocimiento de las normas contables para manipular las figuras reflejadas en las cuentas de una empresa*", es bien sencillo presentarle al trabajador, al Abogado o a un Juez, varios documentos o informes realizados por el contable de la empresa donde una vez, "*tranquilamente cocinados o completamente asados*" *Griffiths*, se muestren las ventas y los resultados del centro de trabajo. Deduzco que estas serán las razones que avalen la postura de los jueces a la hora de determinar el resultado de la empresa en su conjunto.

IV.- Conclusiones. Ampliación de la información suministrada de la Memoria PGC_{PYME}.

Nuestras conclusiones se centrarán en las micro y pequeñas PYME, con menos de 50 empleados y cuyo volumen de negocio anual sea inferior a los 5.700.000 euros, las cuales representan alrededor del 90% de la totalidad de las empresas españolas, además de no tener la obligación de someter sus cuentas anuales a Auditoria de Cuentas.

Sabiendo que en la Memoria se puede incluir cualquier información necesaria y útil para la comprensión y reflejo de la imagen fiel de las cuentas anuales, en el supuesto de existir sucursales deficitarias y siendo positivo el resultado global de la empresa, considero beneficioso y necesario intentar incrementar y mejorar la información ofrecida en la Memoria de las micro y pequeñas PYMEs con estos datos, ofreciendo de esta forma (esta vez sí) una verdadera imagen fiel de la empresa. De esta forma, ayudaríamos además a paliar la posible indefensión del empresario ante una sentencia adversa de un juzgado de lo social, en el supuesto de prescindir de trabajadores de una sucursal deficitaria.

Si se comienza a observar una evolución desfavorable de los indicadores financieros y económicos de un centro de trabajo determinado, como caída en las ventas, bajos márgenes de beneficios o incluso se comienzan a obtener las primeras pérdidas, sería muy conveniente el incluir en la memoria de las cuentas anuales de la entidad, datos referentes a la actividad económica del establecimiento en concreto. De esta manera, en primer lugar ofreceríamos información de mayor calidad sobre nuestra empresa, además, podríamos paliar la posible indefensión del trabajador, o terceros, y para que puedan comprobar y corroborar la veracidad de los datos y resultados referentes a la sucursal, propondría, nunca de forma obligatoria legislativamente, cumplimentar la Memoria completando, en el apartado: "13. Otra Información", datos relativos al establecimiento que se observe está teniendo un desarrollo adverso en sus cifras económicas y ratios financieros.

No es necesario dar información detallada sobre la totalidad de los centros de trabajo operativos en la empresa, simplemente informar sobre las sucursales cuya evolución no es la esperada, el rendimiento se acerca a niveles negativos, o el establecimiento se ha instalado en una dinámica de pérdidas continuadas. La información a facilitar de dicho centro de trabajo, sería aquella que nos permitiera realizar una rápida opinión sobre la evolución de la actividad económica y financiera de la sucursal, siempre de forma comparativa con datos del ejercicio anterior. En los casos en los que no se desee dar cifras, se podría redactar un pequeño texto donde se explique, de forma general y clara, la mala evolución económica y financiera del establecimiento concreto. Una micro o pequeña PYME, por regla general, no dispondrá de más de 10 sucursales, por ello no estamos hablando de una tarea excesivamente laboriosa.

El Centro de trabajo ubicado en la Calle Avenida, nº 1 de la localidad de Pueblo y provincia de Comunidad, presenta los datos económicos adjuntos que muestran la negativa situación económica de dicha sucursal. La empresa intentará garantizar la viabilidad futura del centro de trabajo.	Datos Financieros de la Sucursal		Año x	Año x-1
	Importe neto cifra de ventas de la sucursal			
	Costes totales imputables a la sucursal			
	Resultado del ejercicio de la sucursal			

En la Memoria, deberíamos informar de todo aquello que consideramos relevante para entender y evaluar sucesos pasados, presentes y futuros, y de esta forma, las cuentas anuales si mostrarían la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, ya que estaríamos indicando, en el caso de nuestro ejemplo, que la empresa en su conjunto funciona bien, tiene beneficios, pero existe una sucursal o centro de trabajo del que no se está obteniendo el resultado esperado, y el cual está mermando nuestra capacidad y beneficio, y si no resolvemos el problema, la situación se puede agravar y no sabemos como puede afectar al negocio en su conjunto. En el caso de no informar en las cuentas anuales sobre la evolución del establecimiento deficitario, y continuar con la práctica habitual de las micro y pequeñas PYME de cuanta menor información mejor, en realidad, lo que estamos realizando a mi entender, es NO cumplir con el objetivo fundamental de la contabilidad y de las cuentas anuales, pues realmente, NO estamos mostrando la imagen fiel.

El dar información sobre nuestra empresa lo debemos entender siempre desde un punto de vista positivo, quizás los trabajadores se impliquen más e intenten aumentar la producción y rendimiento de dicho centro, o los clientes y proveedores no desean el cierre o extinción de la sucursal por motivos desconocidos por nosotros, y unos adquieran más nuestros productos y otros nos lleguen a ofrecer mejores condiciones de compra. Y en el peor de los casos, siempre y con antelación suficiente, estaremos cumpliendo con el objetivo de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y nadie se encontrará en una posición de indefensión, ni la empresa, ni los trabajadores, ni los accionistas, ni los acreedores, y todos optarán racionalmente por las decisiones más beneficiosas para sus propios intereses.

BIBLIOGRAFIA.

Subdirección General de Fomento Empresarial. Dirección General de Política de la PYME. Retrato de las PYME 2009.

Instituto Nacional de Estadística. Directorio Central de Empresas (DIRCE).

Oriol Amat Salas, J. Blake y S. Moya Gutiérrez.: La contabilidad creativa en España y en el Reino Unido. Un estudio comparativo.

Banco de España. Publicaciones. Indicadores Económicos.

Memento Práctico Contable 2010. Ed.Francis Lefebvre.