

interés público) es la revisión sistemática de los resultados de la supervisión, como propone el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB, 2014: 33-34).

A pesar de las dificultades para su definición, el interés público constituye un elemento esencial de la tarea de todo supervisor, entendida como actividad al servicio de la sociedad en su conjunto. En el presente artículo hemos recopilado algunas ideas que buscan asegurar que la supervisión de la auditoría de cuentas cumpla el papel vital que le corresponde en la economía actual. Este enfoque podría ser ampliado en base a mayor investigación, tanto para el caso de la auditoría como para otros supervisores que actúan en el interés público.

## Referencias

**Bermejo Vera, J.** (1984). El «interés general», como parámetro de la jurisprudencia constitucional». *Revista Vasca de Administración Pública*, vol. II, n.º 10: 103-138.

**Bromell, T., y Hodgkinson, R.** (2012). *Acting in the Public Interest: A Framework for Analysis*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), London. Disponible en: <http://www.icaew.com/en/technical/ethics/the-public-interest>

**Carrasco, S.** (2014). *¿Hay derecho? La quiebra del Estado de derecho y de las instituciones en España*, Ediciones Península, Barcelona.

**Dewing, I. P., y Russell, Peter O.** (2015). *Audit, supervision and risk in financial services*, Institute of Chartered Accountants in Scotland, Edinburgh: ICAS. Disponible en: [https://www.icas.com/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0018/152064/Audit,-supervision-and-risk-in-financial-services.pdf](https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0018/152064/Audit,-supervision-and-risk-in-financial-services.pdf)

**Esteve Pardo, J.** (2013). *La nueva relación entre Estado y sociedad. Aproximación al trasfondo de la crisis*, Marcial Pons, Madrid.

**NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants)** (2014). *In the Public Interest - Measures to Improve the Quality and Independence of the Audit in The Netherlands*. Future Accountancy Profession Working Group. Disponible en: [https://www.nba.nl/Documents/English/Rapport\\_NBA\\_In\\_het\\_publiek\\_belang\\_Engels\\_measures\\_to\\_Improve\\_quality.pdf](https://www.nba.nl/Documents/English/Rapport_NBA_In_het_publiek_belang_Engels_measures_to_Improve_quality.pdf)

**IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board)** (2014). *Strategy for 2015-2019: Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World*. New York. Disponible en: <http://www.ifac.org/publications-resources/iaasb-strategy-2015-2019>

**IFAC (International Federation of Accountants)** (2012). A Definition of the Public Interest. *Policy Position*, 5, junio. Disponible en: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20%282%29.pdf>

**IOSCO (International Organization of Securities Commissions)** (1998). *Objetivos y principios para la Regulación de los Mercados de Valores*, Madrid.

**Kelsen, H.** (1981). *Teoría pura del Derecho*, UNAM, México.

**Levitt, A.** (1998). *The Numbers Game*, U.S. Securities and Exchange Commission, Speech at the NYU Center for Law and Business, September 28, New York.

**López Calera, N.** (2010). El interés público: Entre la ideología y el Derecho». *Anales de la Cátedra Francisco Suárez* 44: 123-148.

**Martínez-Pina, A. M.** (2013). Un análisis de la independencia en la auditoría de cuentas. *Revista Galega de Economía* vol. 22, n.º 1, junio: 307-328.

**Nieto, A.** (1975): La vocación del Derecho administrativo en nuestro tiempo. *Revista de Administración Pública* 76: 9-30.

**PRA (Prudential Regulation Authority)** (2013): *The relationship between the external auditor and the supervisor: a code of practice* (Supervisory Statement, LSS 7/13), Bank of England, London: PRA. Disponible en: <http://www.bankofengland.co.uk/publications/Documents/other/prapolicy/2013/codeofpracticelss7-13.pdf>

**Rubiños Gil, M.<sup>a</sup>** (2014). La transparencia, la comunicación y la confianza en las instituciones públicas: los casos comparados de la Freedom of Information Act en el Reino Unido y la Ley de Transparencia, Buen Gobierno y Acceso a la Información en España. *III Congreso Internacional en Comunicación Política y Estrategias de Campaña*, Santiago de Compostela.

**Enrique Ortega Carballo**

**Marina Rincón Velayos**

Gomez Acebo & Pombo

## Cambios en la normativa contable: la Directiva 2013/34/UE y las Pymes

Con la finalidad de simplificar, entre otras, las obligaciones contables de las pequeñas empresas se aprobó 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, impone a los Estados Miembros la obligación de aprobar unos requerimientos máximos de información a las entidades que pueden formular el modelo abreviado de balance y memoria y que ahora pasan a denominarse «pequeñas empresas».

Esta nueva directiva, además refunde en un solo texto las denominadas «Directivas contables» (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE).

La reciente Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, recoge, en sus Disposiciones finales primera y cuarta, las modificaciones para transponer a nuestro ordenamiento jurídico lo incorporado en la citada Directiva, si bien queda pendiente el desarrollo reglamentario de las modificaciones que se introducirán en el Plan General de Contabilidad (PGC), así como el correspondiente al de Pymes, y demás normas de desarrollo complementarias o de adaptación al sujeto concreto.

Los cambios producidos derivados de la transposición indicada, que con carácter general aplicarán en los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se pueden estructurar de la siguiente forma:

### A. Pequeñas empresas:

- a) En primer lugar, se *elimina la obligación de formular el estado de cambios en el patrimonio neto para las pequeñas empresas*, para lo que se modifica el Código de Comercio y el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital que antes sí lo exigía. De esta forma se elimina uno de los estados financieros que proporcionaba información sobre todas las variaciones de las partidas que se configuran como patrimonio neto, por lo que las entidades que puedan formular balance en el modelo abreviado, el estado de cambios en el patrimonio no es obligatorio, sumándose así a la no formulación que ya existía para estas entidades respecto al estado de flujos de tesorería. Hay que recordar que las sociedades que pueden formular balance abreviado son aquellas en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes: *i)* que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros —a estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance—, y *ii)* que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millo-





nes setecientos mil euros; y, que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

- b) Se acomete una **reducción del contenido de la memoria abreviada** de las cuentas anuales, de forma que, en principio, la Directiva señala el máximo de información que la empresa está obligada a facilitar, sin perjuicio de aquella que fuese preciso incluir para que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa, o cuando una disposición legal o reglamentaria exija dicha información de acuerdo con lo previsto en el Art. 34 del Código de Comercio. En consecuencia, se modifican los artículos 260 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital indicando la información a incorporar, exigiendo que se concrete en la modificación que habrá de realizarse al Plan General de Contabilidad y al correspondiente a Pymes.

**B) Para todas las empresas, se modifican ciertos criterios de registro y valoración que afectan a las cuentas anuales individuales; en concreto:**

- a) Se modifica el Código de Comercio permitiendo que, para el caso de que una norma europea exigiera que un activo o pasivo se valore a valor razonable, reglamentariamente se pueda prever bien si su valor va a la cuenta de resultados o bien a una cuenta de patrimonio. Esta modificación que afecta al Art. 38 bis apartado 1 del citado Código, elimina la referencia que antes se hacía respecto del posible criterio valorativo para instrumentos financieros calificados como cartera de negociación, disponibles para la venta y derivados, de forma que ahora se prescinde de esas calificaciones. Esta nueva habilitación reglamentaria, que permitiría reformas al Plan General de Contabilidad, podría dar cabida en el futuro, si así se decidiera, a incorporar los nuevos criterios establecidos en la normativa internacional respecto a los instrumentos financieros que se recogen en la NIIF 9 del IASB, y que se está adoptando por la Unión Europea.
- b) **Activos intangibles.** El nuevo Art. 39 del Código de comercio califica los inmovilizados intangibles como activos de vida útil definida, precisando que si esta no pudiera estimarse de forma fiable, se amortizaran en 10 años, salvo que otra norma legal o reglamentaria indicase algo distinto. Es decir, a partir de ahora, vuelve a establecerse un periodo de vida útil legal eliminando la posibilidad de la indefinición de esa vida útil.
- c) Respecto del *fondo de comercio*, y en sintonía con lo establecido para los activos intangibles, se regula que se presumirá, salvo prueba en contrario, que su vida útil es de 10 años, debiéndose informar en la Memoria de las cuentas anuales sobre dicho plazo, así como sobre su método de amortización.

Estas dos últimas modificaciones, sin perjuicio de que posiblemente sean acertadas, no sintonizan con la normativa internacional contable adoptada por la Unión Europea para los grupos de sociedades cotizadas poniendo de manifiesto que las sociedades, individualmente consideradas, podrán incorporar cifras de estos activos distintas a las que presentan en el consolidado como consecuencia del nuevo plazo de amortización que ahora se vuelve a rescatar del modelo contable que estaba vigente antes del 2008. No cabe duda que el efecto producido por estas amortizaciones afectará al resultado individual y por tanto a la base de reparto del mismo, si bien anteriormente se dotaba una reserva indisponible equivalente al 5% del fondo de comercio que evitaba la distribución del resultado en ese importe. La ley 22/2015 ha eliminado la exigencia de esta reserva a partir del ejercicio 2016, al no ser ya necesaria.

Unido a lo anterior, habrá que revisar las normas sobre el deterioro con objeto de adaptarlas a la nueva amortización de estos activos.

**C) En relación con las cuentas consolidadas, se modifica el artículo 43 del Código de Comercio incorporando lo siguiente:**

- a) La nueva Directiva introdujo un cambio en la exención por razón de tamaño dispensando a los grupos pequeños de forma obligatoria y facultando a los Estados Miembros a dispensar a los denominados grupos medianos.

La Ley 22/2015 ha mantenido los actuales límites, si bien asume que si alguna sociedad del grupo es calificada como de interés público (anteriormente se exigía que emitiera valores admitidos a negociación en un mercado regulado), en todo caso el grupo está sujeto a la obligación de consolidar con independencia del tamaño del grupo en el que se incluyan como dependientes, en atención a la naturaleza de su actividad, tamaño o número de empleados. El concepto de entidad de interés público se toma de la ley de auditoría de cuentas que en su Art. 3 apartado 5 indica que serán: *i)* Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión; *ii)* las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados, y *iii)* los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en los puntos anteriores.

- b) Adicionalmente se recoge un nuevo supuesto de dispensa a la obligación de formular cuentas anuales consolidadas cuando todas las sociedades dependientes tuvieran que quedar excluidas de la consolidación por alguna de las causas siguientes: *i)* en casos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no puedan obtenerse por razones debidamente justificadas; *ii)* cuando la tenencia de las acciones o participaciones de esta sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior, y *iii)* cuando restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control de la sociedad dominante sobre esta dependiente.

Interesa aclarar que, ya sea exención o dispensa, ello implica la no formulación de cuentas consolidadas, mientras que cuando se excluye a una sociedad de la integración en las cuentas consolidadas, sólo implica la no aplicación de la técnica de consolidación a esa sociedad.

Es por ello que, cuando una sociedad integrante de un grupo está afectada por alguna de las circunstancias anteriores, se excluirá ésta, pero se mantiene la obligación de formulación de las cuentas consolidadas integrando el resto de sociedades sobre las que no se da esa circunstancia.

- c) Aunque también se recoge una exención relativa a aquellos grupos en la que la sociedad dominante sólo participa en sociedades dependientes que no posean un interés significativo individual y en conjunto para la imagen fiel del grupo, esta ya se había incorporado al ordenamiento jurídico nacional a través del Real Decreto 1159/2010 de 17 de septiembre que aprobó las Normas para la Formulación de Cuentas Consolidadas y que trae causa de la transposición de la Directiva 2009/49/CE.

En definitiva, se ha producido un cambio en nuestra normativa contable de cierto calado que exige la modificación del Plan General de Contabilidad, poniendo de manifiesto lo ya anunciado en la última reforma iniciada a partir de 2008 en el sentido de que asistiríamos a una mayor modificación del citado Plan.