**TEMA 27 LA CONTABILIDAD: PRINCIPIOS CONTABLES. LOS LIBROS DEL EMPRESARIO. CUENTAS ANUALES DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL. LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS: SU CONTENIDO. VERIFICACIÓN DE LAS CUENTAS: EL AUDITOR. APROBACIÓN DE LAS CUENTAS. APLICACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO. LA CONSTITUCIÓN DE RESERVAS. DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS. LOS DIVIDENDOS A CUENTA. DEPÓSITO DE LAS CUENTAS EN EL REGISTRO MERCANTIL**

**LA CONTABILIDAD**: 25 Cco

Es la ciencia cuyo objeto es la ordenación, representación y medida del patrimonio.

Surge por razones inicialmente privadas, sobrevenidamente de interés general (de los acreedores y del propio Estado)

**GRUPO NORMATIVO**:

Art 25 y ss Cco

Título VII (arts 253 a 284) LSC

Ley 22/2015, 20 de julio, Auditoría de Cuentas

La Ley 4 de julio 2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable (para su armonización internacional Europea), dio nueva redacción a los arts. 34 a 49 Cco (“De las cuentas anuales”)

En ejecución de delegación contenida en dicha Ley se aprobó el Plan General de Contabilidad (RD 16 noviembre 2007) y el PGC de pequeñas y medianas empresas (otro RD de la misma fecha).

Art 25 Cco. Todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones.

**PRINCIPIOS CONTABLES** 38 Cco

Tienen carácter obligatorio. A fin de preservar la imagen fiel del patrimonio el art 34 Cco dispone cautelas:

Cuando la aplicación de dichos principios (en general, normas contables) **no sea suficiente** para que las cuentas anuales expresen una imagen fiel, deberán suministrarse en la memoria explicaciones complementarias.

Si un principio contable (o cualquier otra norma contable) es **incompatible** con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal norma no será aplicable, debiendo motivarse en la memoria su inaplicación.

Principio de empresa en funcionamiento (salvo prueba en contrario)

Principio de uniformidad. No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro.

Principio de prudencia valorativa. Obliga a contabilizar sólo los beneficios realizados a la fecha del cierre del ejercicio

Los riesgos (vg pérdidas eventuales –reversibles-) deben contabilizarse tan pronto sean conocidos (incluso si se conocieran después de la fecha de cierre del balance y antes/después de su formulación).

Principio de devengo. Se imputarse al ejercicio sus gastos/ingresos, con independencia de la fecha de su pago/cobro.

Principio de no compensación. Salvo las excepciones previstas reglamentariamente, no pueden compensarse las partidas del activo y del pasivo ni las de gastos e ingresos.

Principio del precio de adquisición. Los activos se contabilizarán por el precio de adquisición (bienes adquiridos) o por el coste de producción (bienes producidos por la propia empresa); y los pasivos, por el valor de la contrapartida recibida.

El principio de precio de adquisición está en directo contraste con el principio de valor razonable, y por ello es fundamental que se delimiten claramente sus respectivos ámbitos de aplicación.

Principio del valor razonable. El valor razonable no es sino aquél que pueda ser calculado con referencia a un valor de mercado fiable.

Solo determinados elementos patrimoniales (activos/pasivos que sean instrumentos financieros derivados y otros del art. 38 bis Cco) se someten al principio de valor razonable.

Principio de registro (contabilización)

Principio de valoración en la moneda del entorno económico, sin perjuicio de su presentación en euros.

Principio de importancia relativa. Excepcionalmente admite la **no aplicación estricta** de algunos de dichos principios cuando la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa (y en consecuencia no altere la expresión de la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera y resultados).

**LOS LIBROS DEL EMPRESARIO**

**CLASES** El art 25 Cco impone a todo empresario, sin perjuicio de lo establecido en otras leyes especiales,llevar necesariamente un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario:

(28.1) El **libro de Inventarios** *(balance inicial, balances de comprobación trimestrales -de sumas y saldos- y el inventario de cierre de ejercicio)* **y Cuentas anuales**

(28.2) El **libro Diario**. Se permite la anotación conjunta de los totales de operaciones por períodos no superiores al TRIMESTRE, a condición de que su detalle aparezca en otros libros/registros concordantes

(26) Las sociedades mercantiles llevarán también **un libro o libros de actas**, en las que constarán todos los acuerdos de sus juntas y demás órganos colegiados.

OTROS: Libro-registro de acciones nominativas, 116 LSC. Libro-registro de socios SL, 104 LSC. Libro-registro en el que se transcriban los contratos celebrados entre el socio único y la sociedad, art. 16 LSC

**LEGALIZACIÓN y CONSERVACIÓN**

(27) Si bien en principio el Cco dispone la legalización de los libros obligatorios **antes** de su utilización, ya el art 27.2 Cco permite lo que el art. 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, ha terminado imponiendo: “**Todos los libros** que **obligator**iamente deban llevar los empresarios… incluidos los libros de actas… o los libros registros de socios y de acciones nominativas **se legalizarán telemáticamente en el Registro** Mercantil **después** de su cumplimentación en soporte electrónico y **antes de** que trascurran **CUATRO MESES** siguientes a la fecha del cierre del ejercicio”.

O sea, salvo cuestiones transitorias, **ya no es posible la legalización de libros en blanco ni en soporte papel**.

La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas (autorización que se presume, salvo prueba en contrario), sin perjuicio de la responsabilidad de aquellos.

(29 y 30) Imponen:

la llevanza de los libros con claridad, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras

la obligación de conservar los libros seis años

El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime de dicho deber. Si hubiese fallecido, recaerá sobre sus herederos; y en caso de disolución de sociedades, sobre sus liquidadores.

**VALOR PROBATORIO (31)** Será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.

(32) La contabilidad de los empresarios en principio es secreta. Su utilización en juicio se hace mediante comunicación (reconocimiento general) o exhibición (reconocimiento parcial, contraída exclusivamente a determinados extremos) en los casos respectivamente dispuestos.

**CUENTAS ANUALES de las SC** 253 y ss LSC

El artículo 253 LSC impone a los administradores la obligación de formularlas **cuentas anuales** (y otros documentos)

(254) Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria.

El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal (art. 34 Cco). Por ej cuando pueda formularse balance abreviado (257 LSC).

**→ El Balance** *En él figuran de forma separada activo, pasivo y patrimonio neto* (art 35 Cco)

**→ El estado que muestre los cambios en el patrimonio neto** consta de dos partes.

1ª, refleja exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio.

2ª, contiene los movimientos habidos en el patrimonio neto (art 35.3 CCom)

(257) Podrán formular **BALANCE Y ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO** **ABREVIADOS** las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

Su activo no supere los **4** millones de euros.

El importe neto de su cifra anual de negocios no supere el doble de dicha cantidad (8 millones €).

El número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

**→ La Cuenta de Pérdidas y Ganancias** *recoge el resultado del ejercicio, separando ingresos y gastos y distinguiendo los resultados de explotación de los que no lo sean (35.2 Cco)*

(258) Los requisitos para poder formular **CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA** son semejantes a los del art. 257 (sustituyendo 4 millones por **11.4** millones y 50 trabajadores por **250**)

**→ El estado de flujos de efectivo** pone de manifiesto, ordenados y agrupados por categorías/tipos de actividades, los cobros/pagos realizados por la empresa.

Cuando pueda formularse balance abreviado, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio (257.3)

**→** (259 y ss) **La memoria** completará, ampliará y comentará el contenido de los otros documentos que integran las cuentas anuales debiendo recoger, como mínimo, el contenido a que hace referencia el artículo 260 de la Ley.

Las sociedades que pueden formular balance abreviado pueden confeccionar Memoria abreviada (261).

**LA FORMULACION DE CUENTAS: SU CONTENIDO**

FASES de las cuentas: formulación por los administradores, verificación en su caso por los auditores, puesta a disposición de los socios, aprobación por la JG, depósito en el RM

El artículo 253 LSC impone a los administradores (en el concurso con suspensión, a la administración concursal, art 46 LC) la obligación de formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las **cuentas anuales**, el **informe de gestión** (que habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta, 262 LSC) **y** la **propuesta de aplicación del resultado**, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.

Deberán ser firmadas por todos los administradores. Faltando la firma de alguno, se expresará la causa.

Estos documentos forman una unidad. Deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.

**VERIFICACIÓN DE LAS CUENTAS**: 263 y ss LSC

*Aparte la eventual obligación de someter a auditoria “otros estados financieros o documentos contables” (art 4 LAC),* se impone a toda sociedad la **OBLIGACIÓN** de someter sus cuentas anuales e informe de gestión a auditoría de cuentas **en** circunstancias semejantes a las del art. 257 (sustituyendo 4 millones por **2.85**).

La auditoría tiene por **objeto** comprobar

si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio de la sociedad, de su situación financiera y resultados

la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio

Culmina con la redacción de un informe detallado conforme a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y en su Reglamento de desarrollo, de 31 de octubre de 2011. La opinión del auditor puede revestir cuatro modalidades: **favorable, con salvedades,** **desfavorable o denegada** (art 5 LA). Según la RDGRN 24 octubre 2014:

\* Cuando el nombramiento de auditor es voluntario (no obligatorio, 265 LSC) nunca procede rechazar su depósito en el RM.

\* En caso de nombramiento obligatorio, **no toda opinión denegada implica necesariamente el rechazo del depósito** de cuentas (solo cuando los motivos que impiden al auditor expresar su opinión sean imputables a la actitud de la propia sociedad)

**EL AUDITOR**

ESTATUTO PROFESIONAL. Pueden realizar la actividad de auditoría de cuentas las PF/PJ que, reuniendo las condiciones que prevé la LAC, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la oportuna garantía financiera.

NOMBRAMIENTO

Deben ser nombrados por la JG de la sociedad a auditar, antes de que finalice el ejercicio por auditar, por un tiempo determinado, no menor de tres años ni superior a nueve.

Pueden ser reelegidos después de expirado el período inicial, pero sin que la reelección pueda exceder de tres años cada vez.

La JG no puede revocar su nombramiento salvo justa causa.

Cuando la JG no los nombre antes de que finalice el ejercicio a auditar, se podrá solicitar del Registrador mercantil su designación.

La Ley prevé que, en las sociedades no obligadas, los socios que posean al menos el 5% del capital social puedan solicitar del Registrador Mercantil del domicilio social el nombramiento de un auditor de cuentas para un ejercicio concreto, con cargo a la sociedad, dentro de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio a auditar.

PLAZO (270) Dispondrán como mínimo de un mes para presentar su informe, desde la entrega de las cuentas por los administradores.

**APROBACIÓN DE LAS CUENTAS** 272 LSC

(164) La JG ordinaria se reunirá necesariamente dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, para en su caso aprobar la gestión social, las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado.

Se discute si la Junta puede hacer algo distinto a aprobar/rechazar tal aprobación (lo admite Chuliá).

(272) Las cuentas anuales se aprobarán por la JG. A partir de su convocatoria *(en la que se hará mención de este derecho)*, cualquier socio podrá obtener de la sociedad, de forma inmediata y gratuita, los documentos que han de ser sometidos a la aprobación de la misma, así como en su caso el informe de gestión y el de los auditores de cuentas.

En las SL ADEMÁS el derecho de información se extiende a los documentos que sirvan de soporte y antecedente a las cuentas anuales, siempre que la solicitud de consulta se formule por un socio o socios que representen al menos un 5% del capital social.

**APLICACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO** 273 y ss LSC

La JG resuelve sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado. El resultado del ejercicio puede ser positivo o negativo:

**Si es negativo**

Si es posible, se compensa con cargo a las reservas de la sociedad (primero a las voluntarias, luego a la legal)

Si no es posible, se mantiene en el activo en espera de que pueda compensarse con los beneficios de ejercicios posteriores, salvo que por imperativo legal haya que proceder a

la reducción del capital social (327, SOLO EN LA SA)

la disolución social (363).

**Si es positivo**

En primer lugar, se han de cumplimentar las (reservas y demás) **previsiones legales y estatutarias**. Luego el resto queda a la voluntad de la JG (en su caso reparto de dividendos). Entre las previsiones legales destaca:

(273) ***Una vez cubiertas las atenciones*** *previstas por la* ***ley o*** *los* ***estatutos, sólo podrán repartirse dividendos*** *con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición:*

Si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

Si el importe de las reservas disponibles no es como mínimo igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

Siguen “otras” previsiones: las reservas

**LA CONSTITUCIÓN DE RESERVAS**

**Previsiones legales**

Reserva legal: En todo caso una cifra igual al 10% del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance al menos el 20% del capital social.

Reservas especiales (previstas en la legislación especial)

**Previsiones estatutarias**

Reservas estatutarias

Bonos de fundador SA (derechos económicos a favor de los fundadores/promotores SA) 27 LSC

Remuneración de los administradores mediante participación en los beneficios (218 LSC)

Dividendo preferente de las acciones/participaciones sin voto (99)

**DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS**

Pueden repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio o a reservas de libre disposición. Ahora bien:

La JG puede acordar no distribuir dividendos, pasándolo en todo (o en parte) a reservas (acordadas por dicha JG).

(348 bis) Derecho de separación en caso de falta de distribución de dividendos. Ex art 93.a LSC

(275) La distribución de dividendos a los socios se realizará:

En la SA, en proporción al capital que hubieran desembolsado.

En la SL (salvo disposición contraria de los estatutos) en proporción a su participación en el capital social.

(276) En el acuerdo de distribución de dividendos determinará la JG el MOMENTO y la FORMA del pago del dividendo. A falta de determinación será pagadero en el domicilio social a partir del día siguiente al del acuerdo.

**LOS DIVIDENDOS A CUENTA**

Constituyen entregas a cuenta o anticipos, más que auténticos dividendos.

(277) La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la JG o los administradores bajo las siguientes **CONDICIONES**:

Formulación por los administradores de un estado contable del que resulte liquidez suficiente para la distribución.

La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas

las pérdidas de ejercicios anteriores

las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias (legales o estatutarias)

la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados.

(278) La distribución irregular de dividendos/cantidades a cuenta obliga a su **RESTITUCIÓN**, con el interés legal correspondiente, por los socios que los hubieren percibido cuando la sociedad pruebe que los perceptores conocían dicha irregularidad o no podían ignorarla.

**DEPÓSITO DE LAS CUENTAS EN EL REGISTO MERCANTIL** 279 y ss

Aprobadas las cuentas sociales, procede su depósito en el RM (excepción al secreto contable del empresario, 32 Cco).

**Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas** anuales, los Administradores deberán depositar en el Registro Mercantil del domicilio social un ejemplar de las mismas, así como del informe de gestión y en su caso del informe de los auditores, acompañado todo ello de certificación acreditativa de su aprobación por la JG

El Registrador Mercantil califica en el plazo de quince días. Si no apreciare defectos tendrá por efectuado el depósito practicando el correspondiente **asiento en el Libro de Depósito de cuentas** y en la hoja correspondiente a la sociedad.

Los documentos contables así depositados deberán **conservarse en el Registro** Mercantil a disposición de cuantos quieran consultarlos durante seis años.

(282) Para el caso de que la sociedad no deposite las cuentas se produce el **CIERRE PARCIAL DEL REGISTRO MERCANTIL**: no podrá inscribirse documento alguno referido a la sociedad. Se exceptúan los títulos relativos a

cese o dimisión de administradores/gerentes/directores generales/liquidadores,

revocación/renuncia de poderes

disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores

asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa

Todo ello sin perjuicio de la imposición de una sanción pecuniaria entre 1.200 y 300.000 euros.

No confundir este cierre con cierre registral “por razones fiscales” (art 119 Ley 27/2014, 27 de noviembre, Impuesto sobre Sociedades: baja provisional en índice de entidades), que tiene mayor amplitud.