

carácter evolutivo, que exige la sociedad del conocimiento y del aprendizaje, para que los agentes que la componen puedan seguir desarrollando su inteligencia, como fusión de conocimientos, para el logro de los objetivos planteados en un entorno digital que define el medio de actuación en el siglo actual.

Referencias

Argyris, C. (1996). Actionable Knowledge: Desing causality in the service of consequential theory. *The Journal of Applied Behavioral Science* 32 (4): 390-406.

Gardner, H. (1999). *Intelligence Reframed*, New York, Basic Book.

Goleman, D. (1995). *Emotional Intelligence. Why it can matter more than IQ*, New York, Bantam Books.

Hawkins, J., y Blakeslee, S. (2004). *On Intelligence*, New York, Time Books.

Macía Santamaría, J. (2016). *De la simplicidad a la complejidad. Propiedades emergentes de los sistemas complejos*, Barcelona, RBA.

Minsky, M. L. (1968): Artificial Intelligence, en **Messick, D. M.** (Ed.). *Mathematical Thinking in Behavioral Sciences*, San Francisco, W.H. Freeman & Co: 309-327.

Morgado, I. (2007). *Emociones e inteligencia social. Las claves por una alianza entre los sentimientos y la razón*, Barcelona, Ariel.

Mosterín, J. (2009). *La cultura humana*, Madrid, Espasa.

Perkins, D. (1995). *The Emerging Science of Learnable Intelligence*, New York, Free Press.

Stenberg, R. J. (1996). Myths, Countermyths, and Truths about Intelligence. *Educational Researcher* 25 (2), march: 11-16.

Stiglitz, J. E., y Greenwald, B. (2014). *Creating a learning society: A new approach to growth, development and social progress*, New York, Columbia University Press.

Wiener, N. (1948): *Cybernetics: Or Control and Communications in the Animal and the Machine*, Paris, (Hermann & Cie) & Cambridge, MA, MIT Press.

Leandro Cañibano

Cátedra UAM-Audidores Madrid de Información Financiera Corporativa. Presidente de AECA

Imagen fiel suministrada por las cuentas anuales: una breve nota sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento versus empresa en liquidación

El Código de Comercio, en su art. 34.2 establece que las cuentas anuales deberán mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales, a cuyo efecto en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. No obstante lo anterior, cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

El propio Código de Comercio contiene las disposiciones legales de carácter más general para la llevanza de la contabilidad y la preparación de las cuentas anuales de las empresas, así como también

la Ley de Sociedades de Capital, pero el mayor desarrollo en el orden técnico contable corre a cargo del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre) y las diversas disposiciones mediante las que se desarrolla el mismo. A efectos de la información complementaria a la que se refiere el Código de Comercio suelen usarse los criterios profesionales emanados de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)¹ y las Normas Internacionales de Contabilidad/ Normas Internacionales de Información Financiera².

A pesar de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante su Resolución de 18 de octubre de 2013, sobre el marco general de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (ICAC 2013/96: 18)³, dejó claro cuando resulta pertinente en el tiempo la aplicación de uno u otro principio contable básico: empresa en funcionamiento versus empresa en liquidación, venimos observando que, en ciertas situaciones concursales, sus correspondientes Administradores, anticipan injustificadamente la aplicación temporal del principio de empresa en liquidación frente al de empresa en funcionamiento, aun cuando no se den las circunstancias que la antedicha disposición establece.

En esta breve nota, nos referiremos a la aplicación de uno u otro principio, a la luz de la normativa contable vigente.

El principio de empresa en funcionamiento

A efectos del análisis a realizar, conviene enfocar nuestra atención hacia uno de los principios contables básicos reconocidos en el propio Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, el principio de 'empresa en funcionamiento'. En su art. 38 el Código de Comercio establece:

«El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas:

- 1 La integración entre normas profesionales y normas legales ha venido siendo contemplada desde antiguo por la doctrina y más recientemente por la ley (Código de Comercio 1989) y la jurisprudencia (Tribunal Supremo 1997). Así, el Código de Comercio en su art. 34.3, relativo a las Cuentas Anuales, establece: «Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado». Por su parte, el Tribunal Supremo, a través de la Sentencia de 27 de octubre de la Sala de lo Contencioso Administrativo, en el Recurso de casación n.º 4354/1994, establece: «Como indica el dictamen del Consejo de Estado »la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es, propiamente, una actuación homologadora de los que, en la praxis contable, han sido aceptados con un grado de generalidad que justifique su inclusión en el concepto genérico utilizado en el art. 38.1 del Código de Comercio». Se trata, en definitiva de elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos».
- 2 Mediante el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, se introdujo la obligatoriedad de aplicación de dichas normas a las sociedades cotizadas en bolsas de la UE a partir de 2005; posteriormente mediante sucesivos Reglamentos de la Comisión han sido promulgadas las distintas Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera. La aplicación de dichas normas internacionales en España a las sociedades no cotizadas y demás empresas tiene un carácter complementario con respecto a las normas contables obligatorias contenidas en el PGC.
- 3 BOE de 25.10.2013, p. 86526.





- a) Salvo prueba en contrario, se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento⁴.

Por su parte, el PGC, en su Primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad-Principios contables, contiene la siguiente definición:

«Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación».

Las anteriores disposiciones ponen de manifiesto que las normas contables no van dirigidas a proporcionar información sobre el valor liquidativo de la empresa, toda vez que éstas presuponen que la misma continuará funcionando en el futuro previsible. Con otras palabras, los valores contables contenidos en las Cuentas anuales cerradas a fin de ejercicio parten de la base de que la empresa continuara funcionando, al menos, hasta el cierre del ejercicio siguiente. Por ello tiene toda la lógica aplicar criterios de valoración tales como el valor neto realizable (el que la empresa podría obtener por la enajenación de los activos en el mercado en el curso normal del negocio) o el valor en uso (valor actual de los flujos de efectivo esperados por su utilización en el curso normal del negocio), ambos establecidos por el PGC.

El principio de empresa en liquidación

Cuando no se cumple el antedicho principio de empresa en funcionamiento, es decir, cuando no es previsible que la empresa continúe operativa, entonces nos encontramos con una situación de 'empresa en liquidación', no resultando aplicables con generalidad los criterios contables utilizados para el caso de empresa en funcionamiento. Ahora carecería de sentido aplicar como criterios de valoración de los activos los recién mencionados valor neto realizable o valor en uso, debiendo ser estos sustituidos por el valor de liquidación de los activos.

Este criterio ha sido el más comúnmente aceptado por la profesión y la doctrina (Larriba 1994; Pulgar 2005: 321) y, más recientemente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha dado entrada al mismo en el ámbito de la regulación contable oficial.

En efecto, mediante su contestación a diversas consultas (ICAC 2008/76: 30; ICAC 365/12), el regulador contable español ha venido poniendo de manifiesto que, *mientras no se acuerde la liquidación de la empresa seguirán aplicándose los principios contables y criterios de valoración recogidos en el PGC*, con objeto de que su empleo permita mostrar la imagen fiel de las operaciones realizadas. En un paso ulterior, el ICAC constituyó un grupo de trabajo para la elaboración de un Proyecto sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, que fue difundido en 18 de julio de 2013.

Finalmente, el criterio del ICAC quedó formalizado mediante la Resolución de 18 de octubre de 2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, a la que hemos hecho referencia con anterioridad.

En efecto, la citada Resolución, en su norma primera sobre objetivo y ámbito de aplicación establece lo siguiente:

1. Esta Resolución desarrolla, como *norma complementaria del Plan General de Contabilidad*, el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
2. En consecuencia, la presente Resolución es de *aplicación obligatoria* para todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las normas de adaptación de los citados textos (en adelante, marco general de información financiera), *cuando se haya acordado la apertura de la liquidación* o cuando los responsables de la entidad, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la *intención de liquidar la empresa* o cesar en su actividad o cuando no exista una alternativa más realista que hacerlo.

En su norma segunda, se refiere a los Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la 'empresa en liquidación' estableciendo lo siguiente:

1. La aplicación del marco de información financiera a la empresa en «liquidación» permite que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad en la situación indicada.
A tal efecto, se deberán aplicar el conjunto de requisitos, principios y criterios contables incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad que venía aplicando la empresa, *salvo el principio de empresa en funcionamiento* y, por derivada lógica, los efectos que esto produce.
2. Cuando la empresa siga el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, la valoración de los elementos patrimoniales está dirigida a mostrar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante.
3. Por ello, considerando que *en una liquidación forzada del patrimonio empresarial el horizonte temporal para recuperar los activos se reduce, será necesario corregir el valor o dar de baja los activos cuyo importe no se espere recuperar*. Del mismo modo, el nuevo escenario puede traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, el reconocimiento del correspondiente pasivo.

En particular, el criterio del valor en uso ya no será relevante y los criterios del valor neto realizable y valor actual, tal y como se definen estos conceptos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, deberán aplicarse considerando el escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa.

Por el contrario, sí que *contribuye al objetivo de imagen fiel el valor de liquidación de los activos*⁵, entendido como aquel importe que se podría obtener, en las circunstancias específicas en las que se encuentre la empresa, por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo.

4. En determinados casos, el valor de liquidación será equivalente al valor razonable menos los costes de venta. No obstante, puede ser habitual que el valor de liquidación difiera del valor razonable menos los costes de venta por la propia situación de transacción forzada a la que se enfrenta la empresa.

En suma, atendiendo a las expectativas de continuidad de la empresa, el principio contable de aplicación generalizada para la prepa-

4 Énfasis añadido.

5 Énfasis añadido.

ración de las cuentas anuales es el de empresa en funcionamiento, salvo existencia de prueba en contrario. De otra parte, cuando se haya acordado la apertura de la liquidación de la empresa o cuando sus responsables determinen que tienen la intención de liquidar la misma, se aplicará el principio de empresa en liquidación, en los términos previstos por la norma complementaria del PGC a la que acabamos de referirnos.

La aplicación del principio de empresa en liquidación en situaciones concursales

El hecho de presentar una solicitud de concurso pone de manifiesto una situación de insolvencia, es decir, de una serie de dificultades para el cumplimiento de las obligaciones corrientes, pero ello no sitúa a la empresa ante una obligada perspectiva de liquidación, sino ante una posibilidad de seguir adelante con sus operaciones siempre y cuando subsista con sus capacidades operativas y se vea apoyada y comprendida por sus acreedores, en los términos previstos por la Ley. A dicho respecto el ICAC se ha pronunciado sobre el hecho de que la mera declaración de concurso no es condición suficiente para considerar que una empresa cesa en su funcionamiento, cuando sea previsible que la misma continúe gestionando sus operaciones.

Para pasar de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento al de empresa en liquidación, es necesario que los responsables de la empresa manifiesten su intención de liquidar la misma o que no exista otra alternativa realista a la de proceder a su liquidación.

Cuando una empresa solicita su declaración de concurso, desde un punto de vista contable, se trata de una empresa en funcionamiento, por lo tanto su contabilidad y, por ende, sus cuentas anuales correspondientes a los ejercicios cerrados hasta la fecha, deberán estar basadas en la aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en los términos previstos por el PGC, a los que hemos hecho referencia con anterioridad.

Ahora bien, si los responsables de la empresa solicitaran su liquidación, éstos dejan una muestra inequívoca de su intención de liquidar la misma, por lo tanto no haría falta esperar a que se dictara, en el ámbito del concurso, el Auto de Apertura de la Fase de Liquidación para considerar que, desde un punto de vista contable, resulta de aplicación el principio de empresa en liquidación, siendo bastante la declaración de sus responsables, inclusive cuando se trate de un hecho posterior al cierre del ejercicio que, como es sabido, tiene evidentes repercusiones sobre las cifras y la información que debe mostrarse en las Cuentas anuales del ejercicio precedente.

A su debido tiempo, procede la aplicación del principio contable de empresa en liquidación, pero no con anterioridad por el mero hecho de encontrarse la empresa en el ámbito de una situación concursal.

Referencias

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2013). Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. *Boletín ICAC* 96, diciembre: 18-36.

Larriba Díaz-Zorita, A. (1994). Principios de contabilidad y normas de valoración aplicables a las suspensiones de pagos y quiebras. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 80: 817-840.

Pulgar Ezquerro, J. (2005). *La declaración del concurso de acreedores*. La Ley, Madrid.

Eva Castellanos

Subdirectora de Control Técnico del ICAC

La calidad de auditoría: el camino por recorrer

El trabajo de los auditores de cuentas, pieza clave para la confianza en la información financiera de las empresas y para el funcionamiento de los mercados, ha sido cuestionando en los últimos años, en parte, por el *expectation gap* y, en parte, por incorrecciones materiales en la información financiera (IF) que, en ocasiones, podrían haberse advertido con una auditoría realizada con calidad.

La auditoría, guardián independiente de la fiabilidad de la información financiera, no es está programada para ser infalible en la detección de incorrecciones materiales, ni los auditores son los principales responsables de esa fiabilidad, pero sí está diseñada para proporcionar una seguridad razonable (alta) de que la IF está libre de incorrección significativa.

De las normas internacionales de auditoría y la norma internacional de control de calidad interno emitidas por el IAASB¹, adoptadas en España con las adaptaciones por las disposiciones legales y reglamentarias, se deducen los siguientes principales requisitos para para alcanzar una seguridad razonable:

- Equipos de auditoría que:
 - Conocen bien el negocio del sector en el que opera la entidad, la competencia de la entidad y el marco regulatorio en el que opera ésta, de forma que pueden identificar y evaluar apropiadamente los *riesgos de negocio*, así como conocen bien la entidad y su grupo, el flujo de sus operaciones y transacciones y los controles implementados para los distintos hitos de dichos flujos, para evaluar apropiadamente los *riesgos inherentes y de control* para las distintas afirmaciones de la IF. Sobre esa base, la conclusión sobre el *Riesgo de Incorrección Material (RIM) para cada afirmación* de la IF, está adecuadamente motivada, en particular, cuando el equipo concluye que no hay un riesgo significativo.
 - Son capaces de realizar *pruebas* de control y pruebas sustantivas que *responden suficiente y adecuadamente al RIM evaluado para las distintas afirmaciones*, de forma que, a mayor RIM obtienen evidencia más concluyente, tanto cuantitativamente como cualitativamente. Así, para los riesgos significativos, incluyen la consideración de evidencia, interna o externa a la entidad, que pueda ser contradictoria o inconsistente con la evidencia sobre la que se ha preparado la IF; así como se espera que las pruebas se realicen sobre muestras representativas de las poblaciones, con el concurso de los especialistas que sea necesario, se evalúe apropiadamente la evidencia obtenida de las pruebas, se investiguen las desviaciones a efectos de determinar si son incorrecciones y si es necesario extender las pruebas de auditoría, y que extrapole las incorrecciones de las pruebas de detalle al resto de población y evalúe su efecto en la auditoría.
 - En su labor, actúan con *independencia, integridad, objetividad y diligencia*, así como con *escepticismo profesional*, siendo capaces de formular *juicios razonables* a lo largo de

¹ «International Auditing and Assurance Board», de la «International Federation of Accountants» (IFAC).

