EM 17 2

La necesidad de normalizar las prácticas contables en el seno de la Comunidad Económica Europea para los países integrados en ella tienen por base el artículo 54 del Tratado de Roma. La mencionada normalización de prácticas contables ha dado su fruto en dos importantes trabajos, la cuarta directriz y el proyecto de la séptima directriz. La cuarta directriz fue aprobada por el Consejo de las Comunidades Europeas el 27 de junio de 1978 y tiene por misión armonizar la presentación de cuentas anuales de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.

Con la cuarta directriz culminan un conjunto de trabajos que se realizaron desde 1978 en el seno de la comunidad con el fin de armonizar la estructura, el contenido, el informe, los criterios de valoración y la publicidad de los documentos de las sociedades anónimas y limitadas. Se ha dado un plazo a los Estados miembros de dos a cinco años para que pongan en vigor las disposiciones legislativas reglamentarias para que se adapten a dicha directriz. De ahí que hacia 1983 la información de las sociedades de capital será homogénea y ajustada al mismo modelo en todos los países miembros de la comunidad.

La cuarta directriz considera las sociedades comunidades económicas independientes, de ahí que es necesario también homogenizar el grupo de sociedades, el grupo de empresas con el fin de dar una información homogénea y coherente frente a terceros y dar una imagen fiel del grupo comunidad como si se tratara de una sola empresa presentando un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias del grupo comunidad. De ahí que se ha elaborado una propuesta para la elaboración de estados financieros del grupo que se inició en 1976 y que se denomina séptima propuesta. Las opiniones del Comité Económico y Social y del Parlamento Europeo ya han sido emitidas, habiéndose publicado en el Boletín Oficial de la Comunidad del 19 de enero del 79 un texto revisado, esperándose que en breve plazo, quizás en este año 1980, se apruebe definitivamente dicha propuesta sobre cuentas del grupo, dándose a los países miembros dos años para adaptar su legislación, con lo que la cuarta y séptima directriz entrarían casi simultáneamente en vigor.

El proyecto de directriz sobre cuentas del grupo se divide en un conjunto de secciones entre las que vamos a destacar las siguientes. La sección primera se refiere a las definiciones. En la misma se trata en los conceptos de empresa asociada, empresa dependiente y empresa dominante.

Una empresa está asociada a otra cuando ejerce directa o indirectamente una influencia notable. A estos efectos se considera que se ejerce tal influencia cuando se posee el 20% del capital y del poder de voto. Una empresa es dependiente de otra cuando la empresa dominante puede ejercer directa o indirectamente sobre dicha empresa dependiente una influencia dominante, considerándose que existe tal circunstancia con la posesión del más del 50% del capital o del poder de voto, así como cuando exista la posibilidad de elegir más de la mitad de los miembros del Consejo de Administración de Dirección o de Vigilancia de la

empresa.

Una empresa dominante y una o varias empresas dependientes, tal como acabamos de definir, forman un grupo. La sección segunda del mencionado proyecto de directriz se refiere al campo de aplicación. Una empresa dominante que tenga su sede social en el área de la comunidad, cuando bien la empresa dominante, bien la empresa dependiente adopten la forma social de sociedades anónimas, limitadas o comanditarias por acciones, están obligadas a establecer las cuentas del grupo y un informe de gestión del mismo.

En la sección tercera se analiza el proceso de elaboración de las cuentas del grupo. Las cuentas del grupo comprenden el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados, así como el agneso. Estos documentos forman un todo.

Con carácter general, el método para realizar la consolidación que propone la directriz es el método de integración global, lo cual supone que, con independencia de la participación que la sociedad dominante posea de las dependientes, 70, 80 o 100%, etc., pero siempre teniendo en cuenta que deberá superar el 50%, las partidas del activo y del pasivo de las empresas dependientes del grupo se incorporan íntegramente al balance consolidado y, por otra parte, los ingresos y gastos o productos o cargas que figuran en la cuenta de pérdidas y ganancias de las empresas del grupo se incorporan en sus cuantías íntegras al formar la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada. Los valores contables de las participaciones del capital de las empresas que se incluyen en la consolidación se compensan por la fracción que representa de capital, reservas y resultados de la empresa de la cual se posee la participación. La mencionada compensación se realiza sobre la base de los valores al momento de la adquisición de las participaciones.

Si existe diferencia entre el precio pagado y la parte proporcional de patrimonio neto que le corresponde al momento de la adquisición y no fuese imputable esta diferencia a elementos concretos, se llevará a una cuenta independiente del balance con denominación apropiada. La mencionada cuenta deberá ser comentada en el anexo y será amortizada en un plazo máximo de cinco años. La denominación de esta cuenta podría ser valor inmaterial, fondo de comercio de consolidación, etc.

Según el proyecto de la séptima directriz, el establecimiento de las cuentas del grupo se hace según los principios generales allí descritos, algunos de los cuales son los siguientes. El método de consolidación no puede ser modificado de un ejercicio a otro. Es decir, si la empresa utiliza el método de integración global al que nos acabamos de referir, no podrá al año siguiente utilizar el método de integración proporcional, que en definitiva consiste en realizar la consolidación de estados financieros en función del porcentaje de participación que la sociedad dominante posee de las sociedades o empresas dependientes.

Igualmente se destaca como otro principio fundamental al realizar la consolidación que los débitos y créditos recíprocos entre las empresas que forman el grupo deben ser eliminados. Por ejemplo, las cuentas de proveedores y clientes, es decir, proveedores en una de ellas y

clientes en otra, debido, por ejemplo, a operaciones de compra-venta intergrupo. Con el fin de no dar una doble contabilización y una imagen que no sea fiel a la situación del grupo Comunidad 30 terceros, se eliminan ambas magnitudes.

Los productos y cargas procedentes de transacciones entre las empresas del grupo comprendidas en la consolidación deben ser eliminadas. Este es otro principio fundamental. Por ejemplo, unos ingresos por alquileres en una sociedad y unos gastos de otra sociedad del grupo que tiene arrendado, por ejemplo, un inmueble.

En ese caso, en la preparación de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, deberán ser eliminadas la cuantía de ingresos y gastos recíprocos de las sociedades del grupo. Los beneficios resultantes de las transacciones entre las empresas del grupo comprendidas en la consolidación deben ser eliminadas. Por ejemplo, beneficios en ventas intergrupo de asistencia u otros activos no vendidos a empresas del grupo.

El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del grupo será adecuadamente comentado, en forma que dé una imagen fiel del patrimonio de la situación financiera, así como de los resultados del grupo. Por su parte, el anexo deberá hacer mención explícita a los métodos de valoración de las diversas partidas de las cuentas del grupo, a los criterios de conversión de la moneda utilizado por las partidas de las cuentas anuales expresadas en moneda extranjera, al nombre y sede de las empresas del grupo comprendidas en la consolidación, las empresas del grupo que por algún motivo quedaran fuera de la consolidación, desglose del importe neto de las cifras de negocios del grupo por categorías de productos y actividades, así como por mescados geográficos, evolución del número de personas empleadas por las empresas del grupo por categorías en el transcurso del ejercicio que se refieren a las cuentas consolidadas. El informe de gestión del grupo deberá contener los acontecimientos importantes producidos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible del grupo y las actividades del grupo en materia de investigación y desarrollo, así como los gastos de tales actividades.

La sección quinta y sexta se refiere, la quinta a la auditoría y la sexta a la publicidad. Con carácter general, el proyecto de directriz establece que las empresas dominantes del grupo deben auditar las cuentas del grupo y el informe de gestión por una o varias personas facultadas en virtud de la ley correspondiente del Estado miembro. En definitiva, lo que se trata es de conseguir una información veraz del grupo frente a tercero.

Esta necesidad de información a nivel supranacional se ha intentado ya a través de un conjunto de actuaciones, entre las cuales recordemos que en 1975, en el seno de las Naciones Unidas, un grupo de expertos inició la preparación de normas internacionales sobre empresas transnacionales, al objeto de reunir información comparable de tales unidades supranacionales. Fruto del trabajo del mencionado grupo de expertos, apareció en 1977 el informe sobre normas internacionales de contabilidad y presentación del informe para las empresas transnacionales. Este trabajo se completó con otro estudio del Centro de Información e Investigación, abriendo así una nueva etapa de normalización contable

internacional, donde la cuarta, el directivo de la comunidad, y la séptima, que hemos comentado, son pasos esenciales hacia esa normalización internacional.