

Consulta 1

Sobre determinadas cuestiones relativas a la actualización de balances prevista en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996.

Respuesta

La primera cuestión se refiere al límite del valor de mercado establecido en el apartado 7 del artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996. En este sentido, cuando el elemento a actualizar es un inmovilizado, se cuestiona si hay que considerar que dicho valor es el que puede ser recuperado por la generación de ingresos futuros suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

En relación con lo anterior, hay que indicar que el límite establecido en el Real Decreto-ley para la actualización es el valor de mercado, como valor objetivo determinado teniendo en cuenta las características propias (estado de uso, desgaste técnico y económico, utilización que se haga de los mismos, obsolescencia técnica, etc....) del elemento del inmovilizado, es decir el importe que estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual.

Dicho valor se obtendrá, si existe un mercado representativo para dichos bienes, de la cotización que presentara dicho bien en la fecha a que se refiere la actualización, teniendo en cuenta sus características propias. Si no existiera dicho mercado, deberá calcularse el valor de mercado de acuerdo con la mejor estimación posible del mismo, para lo que se emplearán criterios racionales.

Sin perjuicio de lo anterior, si el activo objeto de actualización se corresponde con un elemento del inmovilizado necesario para llevar a cabo la actividad de la empresa, por lo que no puede ser objeto de enajenación salvo que se afectara a la continuidad de la misma no existiendo un mercado representativo para estos bienes, el valor resultante de la actualización no podrá superar el importe que previsiblemente recuperará la empresa mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos incluida la amortización.

La segunda cuestión versa sobre un grupo de sociedades que formula cuentas consolidadas en el que la sociedad dominante ha optado por actualizar sus activos, planteándose si debe homogeneizarse la valoración de los elementos de aquellas sociedades dependientes que no hayan actualizado sus balances, o a la inversa.

El tema planteado deriva de lo establecido en el artículo 18 apartado 2 de las "Normas

para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas" aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, que indica que cuando las sociedades dependientes apliquen un criterio distinto al de la sociedad dominante, deberán homogeneizar el criterio de acuerdo con el empleado por la sociedad dominante, salvo que los criterios utilizados por la dependiente sean más significativos.

La actualización establecida en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, se realiza teniendo en cuenta al sujeto pasivo como ente susceptible de revalorizar sus activos, además de apoyarse en parámetros de carácter fiscal (amortizaciones fiscales, coeficientes de financiación, etc...) para calcular el incremento de valor que se recoge en las cuentas anuales.

La norma reglamentaria que desarrolla el precepto señalado, Real Decreto 2607/1996, de 20 diciembre, parece que ha tratado de solventar los posibles problemas que pudieran plantearse en cuanto a la información a reflejar en las cuentas anuales derivadas de la actualización de activos. Así, el artículo 17 del citado Real Decreto establece que además de reflejar en el balance el efecto de la actualización, en la memoria de las cuentas anuales, como documento que amplía, comenta y completa la información requerida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, se deben incluir una serie de aspectos que permiten al usuario de las cuentas anuales obtener información relativa a la actualización prevista en el Real Decreto-Ley.

De acuerdo con lo anterior, se deben especificar los elementos más significativos objeto de actualización señalando el importe de los mismos, efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del próximo ejercicio, cuantificación de la cuenta de fondos propios denominada "Reserva de revalorización Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio", movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio, etc.

En definitiva se trata de informar en las cuentas anuales del efecto cuantitativo producido por la actualización, circunstancia que producirá que se modifiquen los resultados futuros como consecuencia de mayores amortizaciones, consumos o costes, además de indicar el motivo por el que se realiza que es consecuencia de la aplicación de una norma de rango legal que permite actualizar activos, que como se señala en el preámbulo del Real Decreto-ley 7/1996, *"permitirá, entre otras ventajas, a nuestras empresas conocer sus costes reales de producción, determinar más exactamente su beneficio y potenciar la financiación interna de las mismas"*, es decir, valorar los distintos activos con importes más próximos a los reales, poniendo de manifiesto consecuencias mercantiles y contables, además del efecto fiscal establecido para facilitar desde un punto de vista económico dicha actualización.

Adicionalmente a lo anterior y para el caso concreto de las cuentas consolidadas, el citado artículo 17 del Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, establece que la parte de la reserva de consolidación así como los socios externos que se derive del cómputo de la reserva de revalorización, en el caso de que una sociedad dependiente opte por la actualización deberá indicarse separadamente en la memoria, de lo que parece desprenderse que las valoraciones de una sociedad dependiente que hubiera aplicado la actualización de balances deben mantenerse, independientemente de que la sociedad dominante pueda o no haber aplicado dicha actualización, poniendo de manifiesto la equiparabilidad de la actualización de activos indicada, con el principio de precio de adquisición recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

Esta forma de operar debe trasladarse a los distintos casos que puedan presentarse, por lo que una vez que un elemento se actualice de acuerdo con la norma indicada, ésta será su valoración en las cuentas anuales, debiéndose incorporar la información en la memoria establecida en el artículo 17 del Real Decreto 2607/1996.

La tercera cuestión versa sobre si la actualización de balances rompe el principio de uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables y la consideración que este hecho debe tener en el informe de auditoría de las cuentas anuales. Al respecto hay que señalar lo siguiente:

1º Que la nueva valoración dada a sus activos por una entidad, en aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 7/1996, y de acuerdo con lo manifestado anteriormente, es equiparable al precio de adquisición de dichos bienes, debiendo tener por tanto tal consideración, y sin perjuicio, por otra parte, de la obligación de incluir en la memoria la información correspondiente a este respecto, como así se establece tanto en el Plan General de Contabilidad como en el propio Real Decreto 2607/1996.

En consecuencia, hay que entender que una entidad al acogerse a la actualización de balances establecida en el Real Decreto-ley 7/1996 mantiene la aplicación del principio del precio de adquisición en los activos actualizados.

2º Que, en consecuencia, la actuación del editor, a este respecto, debe dirigirse a la verificación de la adecuada aplicación de lo dispuesto en la normativa de actualización, tanto en la correcta valoración de los activos como en la necesaria información que a este respecto debe figurar en la memoria de las cuentas anuales. El incumplimiento de la citada normativa de actualización por parte de la entidad auditada, si afecta significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, deberá tener el debido reflejo en el informe de

auditoría, tal y como establecen las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del ICAC, de 19 de enero de 1991.

No obstante, si, a criterio del auditor, se considerase que en la aplicación de la citada normativa de actualización no se cumple el principio de uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables, la actuación de éste deberá remitirse a lo que establecen a este respecto las Normas Técnicas de auditoría, apartado 3.7 "Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor", párrafos 3.7.13 a 3.7.17 "Cambios en los principios y normas contables aplicados".

Por otra parte, las citadas Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del ICAC, de 19 de enero de 1991, en su apartado 3.2.7. "Párrafo de énfasis", prevén que "En circunstancias excepcionales, el auditor debe poner énfasis en su informe sobre algún asunto relacionado con las cuentas anuales, a pesar de que figure en la memoria pero sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su opinión", en este sentido, podría ser conveniente incluir un párrafo de este tipo en el que se ponga de manifiesto que la entidad se ha acogido a la actualización de balances y su efecto en las cuentas anuales, dado que este hecho constituye evidentemente una circunstancia excepcional.