



identificará asimismo a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera.

3.9 «RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LA AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS»

Debido a su amplitud de esta sección, se permite que se incluya en el cuerpo del informe de auditoría, o en un anexo.

En cuanto al contenido de esta sección, se describen los objetivos del auditor, (obtener una seguridad razonable de los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor); las incorrecciones que pueden deberse a fraude o error; seguridad razonable; materialidad e importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable; en que consiste la auditoría y si se trata de auditoría de un grupo describirá las responsabilidades que como auditor del grupo le corresponden.

El auditor manifestará que, aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional, y que se ha comunicado con los responsables del gobierno de la entidad en relación con cuestiones de la auditoría.

En el caso de EIP, manifestará que ha proporcionado a la comisión de auditoría una declaración sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética en relación con la independencia y que se ha comunicado con ellos acerca de todas las cuestiones que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las correspondientes salvaguardas.

Y sobre las cuestiones clave de la auditoría, o aspectos más relevantes de la auditoría, indicará que, estas han sido de la mayor significancia entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad, describiéndolas en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

3.10 «INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS».

Se incluyen en esta sección otras responsabilidades de información, que no son las responsabilidades del auditor establecidas por las NIAS.

En las EIP por mandato del artículo 10.2 del RUE, se incluirá, al menos, los siguientes subapartados:

- Informe adicional para la comisión de auditoría.
- Periodo de contratación.
- Servicios prestados.

4. **[Nombre y número de ROAC del auditor].**
5. **[Firma del auditor].**
6. **[Fecha del informe de auditoría].**
7. **[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad].**

Conclusión

Por todo lo expuesto, se puede afirmar que el valor del informe de auditoría se ha reforzado tanto para la entidad auditada, como para los usuarios de dicho informe.

Pablo Aguilar

Begoña Prieto

Profesores de la Universidad de Burgos

Los empleados como usuarios de la información contable. Propuesta de un modelo de participación en los resultados positivos de la empresa

Introducción

De acuerdo con el marco conceptual del Plan General Contable, las cuentas anuales *deben ser comprensibles y útiles para los usuarios que los utilizan con el objetivo de tomar decisiones económicas*. El objeto de este artículo es perfilar la utilidad de la información contable para los trabajadores de la empresa, como stakeholders y parte fundamental de la misma, y elaborar una propuesta de derecho que haga partícipes de hecho a los trabajadores cuando la situación económica de la empresa es positiva, al igual que hace la legislación mercantil en lo que se refiere a la retribución de los administradores, y siempre teniendo en cuenta que la participación en la situación económica negativa viene de hecho y derecho en la propia legislación laboral española.

Así, el Estatuto de los Trabajadores les hace partícipes de la situación económica negativa de las empresas:

Art. 47: «para la suspensión del contrato, o reducción de jornada, por causas económicas, se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos ordinarios o ventas. En todo caso, se entenderá que la disminución es persistente si durante dos trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior».

Art. 51: «despido colectivo con una redacción similar al art. 47 en lo que se refiere a la concurrencia de las causas económicas».

Art. 82.3: «... sin perjuicio de lo anterior, cuando concurren causas económicas, técnicas, organizativas o de producción, por acuerdo entre la empresa y los representantes de los trabajadores legitimados para negociar un convenio colectivo... se podrá proceder... a inaplicar en la empresa las condiciones de trabajo previstas en el convenio colectivo aplicable, sea este de sector o de empresa...».

Por otra parte, la Ley de Sociedades de Capital prevé hacer partícipes a los administradores de la situación económica positiva de la empresa:

Art. 217.2: «El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) una asignación fija,
- b) dietas de asistencia,
- c) participación en beneficios,
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución...».

Art. 218.2: «En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios».

Art. 218.3: «En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido».

Consideramos que bajo la perspectiva de la teoría de *stakeholders*, donde tanto los administradores como los trabajadores son grupos de interés internos de la empresa, debiera compatibilizarse e instrumentalizarse de manera conjunta la participación en los beneficios líquidos de las compañías, tanto para los trabajadores (Estatuto de los Trabajadores) como para los administradores (Ley de Sociedades de Capital), con criterios objetivos y de equidad, dando entrada a aquellas referencias vinculadas con la productividad y resultados de las empresas.

De nada sirve hablar de responsabilidad social corporativa en el ámbito laboral si una de las percepciones de equidad para los trabajadores, cual es la retribución salarial, no está acompasada con la retribución de los otros grupos de interés de la empresa; en concreto con la de los administradores y sobre todo con la de los socios y accionistas, que perciben dividendos en gran parte por la contribución al resultado empresarial de los empleados de la compañía.

La utilidad de la información contable en la negociación colectiva. Un estudio empírico.

Con el fin de poder disponer de datos objetivos sobre las referencias contables utilizadas en la negociación colectiva, junto a la percepción subjetiva de las dos partes negociadoras en los convenios colectivos, revisamos más de 300 convenios colectivos de empresa en la provincia de Burgos entre los años 2002 y 2016, se realizaron encuestas a los responsables de recursos humanos adheridos a la red de directores de personal de empresa de Castilla y León y nos entrevistamos con los sindicatos más representativos de la provincia de Burgos.

A partir del análisis realizado podemos destacar brevemente los siguientes resultados:

- Apenas son una cuarta parte de estas empresas las que hacen referencia a la información contable como referencia para fijar la revisión salarial o indirectamente para establecer la valoración de la paga de productividad, entre otras remuneraciones variables.
- Los responsables de recursos humanos de las empresas de Castilla y León consideran los factores económicos empresariales o sectoriales, y no los generales, como los más importantes para llevar a cabo la negociación colectiva del convenio de empresa. Así, la referencia más valorada por parte de los directores de recursos humanos para establecer la revisión salarial es la información económica de la propia empresa y no el IPC.
- Los sindicatos no coinciden con la respuesta dada por los directores de recursos humanos. Consideran que la referencia más aceptable es el IPC ya que no consideran que la información contable de la empresa refleje la verdadera situación de cada empresa, sobre todo teniendo en cuenta que los grupos de empresas pueden derivar resultados de una a otra. Sin embargo, es importante la concienciación que muestran los sindicatos hacia la productividad, sin duda porque estos años han podido sentir como esa productividad puede hacer man-

tener el empleo, y así ver recompensado su esfuerzo dentro de los mejores resultados «internos» de las empresas. Aun así, si pudieran confiar en la información contable, les parecería aceptable tomarla como referencia siempre y cuando lo fuera tanto para moderar las peticiones salariales con situación económica negativa como para hacerles partícipes en los resultados positivos de cada empresa.

Tal y como también aparece regulado en la propia legislación, las empresas con circunstancias económicas negativas son propensas a poner de manifiesto y utilizar las mismas para la revisión salarial; sin embargo, no se observa este comportamiento cuando la situación económica es positiva. Mientras que los trabajadores, a pesar de las dudas que plantean ante la información económica de las empresas, sí estarían dispuestos a considerar la situación económica de la empresa en cualquier circunstancia, especialmente si se les diera participación en los resultados positivos. Esta actitud parece más apropiada para incentivar comportamientos que permitan la consecución de objetivos comunes para las partes.

Propuesta de un modelo de participación de los trabajadores en los resultados empresariales.

Tal y como plantea el título del artículo, parece recomendable avanzar hacia un modelo de participación de los trabajadores en los resultados de las empresas, incluidos los resultados positivos; modelo que tenga en cuenta las circunstancias económicas de cada empresa, una vez constatados ciertos indicadores que garanticen la viabilidad de la empresa, e implique a los empleados en la consecución de objetivos empresariales.

Planteamos un nuevo modelo basado en las siguientes características:

- Si la empresa no mejora su facturación y/o su rentabilidad comparada con los datos medios sectoriales, la revisión salarial podría al menos garantizar el IPC.
- Si la empresa disminuye su facturación y/o su rentabilidad, tal y como está previsto actualmente en las causas extintivas económicas o en la cláusula de descuelgue salarial, la revisión salarial podría congelar o incluso pactar una rebaja salarial.
- Si la empresa mejora su facturación y/o su rentabilidad, planteamos hacer partícipes a los trabajadores de un porcentaje de los resultados empresariales.

Cuadro 1

Propuesta de modelo de participación de los trabajadores en los resultados empresariales

		Facturación		
		Menor	Igual	Mayor
RENTABILIDAD	Menor	Rebaja Salarial	Mantenimiento	+IPC
	Igual	Mantenimiento	+IPC	Participación
	Mayor	Mantenimiento	+IPC	Participación

Fuente: Elaboración propia.

Otro avance deseable podría ser la sustitución o complementariedad del salario fijo con la participación variable en la situación económica empresarial actual, pero más allá de la revisión salarial, ya que la participación en resultados para establecer la revisión salarial no es cuantitativamente importante y puede no tener un





efecto significativo en la motivación vía recompensa. Avance que se encontraría alineado con lo regulado en la ley de Sociedades de Capital y vigente desde enero de 2015, a raíz de la introducción de las recomendaciones del buen gobierno corporativo de diciembre 2014, donde *la retribución de los administradores podrá consistir... en participación en beneficios y en retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia... ya que el sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo...* (Art. 217 de la Ley de Sociedades de Capital).

Adicionalmente, consideramos muy relevante que las empresas informen del reparto que realizan del excedente o resultado líquido anual entre al menos los siguientes grupos de interés internos de la empresa: accionistas, administradores y empleados. Esta información obligatoria podría incluirse en las cuentas anuales de las empresas, por ejemplo con esta primera propuesta de información a suministrar:

Cuadro 2

Propuesta de información a incluir en la memoria sobre la participación en los resultados empresariales

Participación en beneficios			
GRUPOS DE INTERÉS INTERNOS		<i>Si/No</i>	<i>Porcentaje de participación</i>
	<i>Accionistas</i>		
	<i>Administradores</i>		
	<i>Empleados</i>		

Fuente: Elaboración propia.

Reflexión final

Consideramos que todos los grupos de interés internos de la empresa deben involucrarse en la consecución de los objetivos empresariales, no sólo en la maximización del beneficio sino en la creación del valor y en el adecuado reparto de este valor entre los partícipes de la empresa. Bajo nuestro punto de vista, esa implicación deberá verse correspondida por parte de la empresa con: el reparto razonable de dividendos para los accionistas, la adecuada remuneración de los administradores y por supuesto la adecuación del salario de los trabajadores tanto al trabajo realizado como a la consecución de los beneficios de la empresa, de la que forman parte. Sólo cuando se pueda encontrar esa complicidad entre estos partícipes, se podrá garantizar la supervivencia de la empresa y la verdadera responsabilidad social de la compañía.

Sirva como última referencia normativa la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2007/36/CE en lo que respecta al fomento de la implicación a largo plazo de los accionistas y la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a determinados elementos de la declaración sobre gobernanza empresarial. Así el Art. 9 bis y ter de la citada Propuesta de Directiva sería sumamente interesante en garantía de la equidad y la justa distribución del valor generado por la compañía.

Art. 9 bis: «... explicando la ratio entre la remuneración media de los consejeros y la remuneración media de los trabajadores a tiempo completo de la sociedad distintos de los consejeros, y los motivos por los que esa ratio se considera apropiada».

Art. 9 ter: «... que la sociedad elabore un informe sobre las remuneraciones claro y comprensible, que ofrezca una descripción detallada de la remuneración —incluidas todas las

prestaciones en cualquiera de sus formas— concedida durante el último ejercicio a cada consejero, incluidos los antiguos consejeros y los contratados recientemente. Contendrá, cuando proceda, todos los elementos siguientes:

- La remuneración total concedida o abonada, desglosada en sus componentes, la proporción relativa de la remuneración fija y variable, una explicación de la forma en que se vincula la remuneración total con el desempeño a largo plazo, e información sobre la manera en que se han aplicado los criterios de desempeño.
- La variación relativa de la remuneración de los consejeros a lo largo de los tres últimos ejercicios y su relación con la evolución del valor de la sociedad y con la variación de la remuneración media de los trabajadores a tiempo completo de la sociedad distintos de los consejeros...».

Maria Teresa Balague

Universidad Jaume I

Manuel Pons

Diputació de Castelló

José Luis Zafra

Universidad de Granada

Los estados financieros en las administraciones públicas

El presente documento pretende llevar a cabo un resumen de las principales aportaciones recogidas en el trabajo desarrollado en la colección de Documentos de AECA sobre los Estados Financieros de las Administraciones Públicas. El objetivo del mismo consiste en analizar el contenido informativo de los estados contables que elaboran las administraciones, haciendo especial referencia en los elaborados en el marco de las normas contables internacionales y el PGCP¹⁰. Asimismo, se estudian los aspectos más relevantes de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) de 2013. A su vez, se analiza la información que deben presentar los Estados Financieros, para el cumplimiento de las reglas fiscales establecidas en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF).

En el desarrollo del mismo se ha tomado como referencia las normas internacionales de contabilidad para el sector público (NIC-SP). En concreto, cabe destacar la NIC-SP 1 «Presentación de los estados financieros», la NIC-SP 2 «Estado de flujo de efectivo» y la NIC-SP 24 «Presentación de información presupuestaria en los estados financieros» que recoge el estado de liquidación del presupuesto. Asimismo, en el marco conceptual del IPSASB se establecen los conceptos que han de aplicarse en el desarrollo de las NIC-SP.

En el actual PGCP, aprobado por Orden EHA/1037/2010, y que tiene como base las NIC-SP que elabora el IFAC, los modelos de documentos que integran las cuentas anuales son: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad, deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con este Plan General de Contabilidad Pública.

Con la aprobación del PGCP¹⁰, el marco conceptual de la contabilidad pública constituye una novedad importante, al establecer los grandes criterios que se deben seguir por la entidad contable en la contabilización de las distintas operaciones y en la presentación de