



NOTA RESUMEN SOBRE LA INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS EN RELACIÓN CON LOS APLAZAMIENTOS DE PAGO A PROVEEDORES DE OPERACIONES COMERCIALES

1. Objeto y Ámbito de aplicación de la norma

La disposición adicional tercera de la **Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre**, de medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, establece que: *“Las sociedades deberán publicar de forma expresa las informaciones sobre plazos de pago a sus proveedores en la Memoria de sus cuentas anuales. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolverá sobre la información oportuna a incorporar en la Memoria de Cuentas Anuales de las empresas para que, a partir de las correspondientes al ejercicio 2010, la Auditoría Contable contenga la información necesaria que acredite si los aplazamientos de pago efectuados se encuentren dentro de los límites indicados en esta Ley.”*

En cumplimiento de este mandato, el ICAC ha aprobado la **Resolución de 29 de diciembre de 2010**, sobre la información en la memoria de las cuentas anuales que entró en vigor al día siguiente de su publicación (BOE de 31-12-2010), por lo que es aplicable a las **cuentas anuales del ejercicio 2010**, así como una consulta sobre los criterios de actuación del auditor en relación con la verificación de dicha información (**BOICAC nº 84/2010 Consulta 1**).

El ámbito de aplicación y contenido de la Resolución se puede resumir como sigue:

A) Ámbito subjetivo: es de aplicación a todas las *empresas* españolas, en la formulación de las cuentas anuales individuales y consolidadas. A tal efecto, se considerará como empresa cualquier persona jurídica o empresario persona física que actúe en el ejercicio de su actividad independiente económica o profesional.

El ámbito de aplicación de la Resolución se corresponde con el de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre. A este respecto, el artículo 3 de la citada Ley 3/2004 establece que:

“Esta Ley será de aplicación a todos los pagos efectuados como contraprestación en las operaciones comerciales realizadas entre empresas, o entre empresas y la Administración, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector



Público, así como las realizadas entre los contratistas principales y sus proveedores y subcontratistas.”

El artículo 2 define a su vez a la Administración como los *entes, organismos y entidades que forman parte del sector público, de acuerdo con el artículo 3.3 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (poderes adjudicadores)*.

En consecuencia y teniendo en cuenta los objetivos de transparencia y de información de la Ley 3/2004, se entiende que el requisito de información en memoria sería extensivo a:

1. Todas aquellas empresas o entidades que actúen en el ejercicio de su actividad independiente económica o profesional y que deban elaborar cuentas anuales.
2. **Todos aquellos entes de naturaleza pública que, teniendo la obligación de aplicar el Plan General de Contabilidad para la empresa privada o cualquiera de sus adaptaciones, tuvieran al mismo tiempo la condición de Poder Adjudicador a efectos de la ley de contratos** (entre otras, fundaciones del sector público estatal en todo caso¹ y entidades públicas empresariales que no tengan carácter industrial o mercantil).

B) Ámbito objetivo: la información a suministrar se refiere al **pago a los proveedores y acreedores comerciales del pasivo corriente** del balance por deudas con suministradores de bienes o servicios. En ese sentido, la exposición de motivos precisa que quedan excluidos los acreedores o proveedores no incluidos en el epígrafe del balance referido al pasivo corriente como los proveedores de inmovilizado o los acreedores por arrendamiento financiero. En el caso particular de las fundaciones, también quedarían excluidos los acreedores por ayudas monetarias concedidas.

C) Plazo de pago: mientras que hasta el 7 de julio de 2010 (fecha de entrada en vigor de la Ley 15/2010) la previsión del artículo 200 LCSP, y en particular el plazo de 60 días para el pago, eran aplicable únicamente a los contratos administrativos de las AAPP, y en el resto de las entidades el que las partes hubiesen pactado en los pliegos o contratos, a partir de la entrada en vigor se

¹ Ver Instrucción 1/2008, de 5 de febrero, sobre contratación de las fundaciones del sector público estatal, sociedades mercantiles del Estado y entidades públicas empresariales dependientes de la Administración General del Estado.



modifican tanto el ámbito de aplicación como los plazos, ya que se extiende a todos los poderes adjudicadores, y el plazo se reduce escalonadamente a través del régimen transitorio que lo fija en 55 días desde julio de 2010 (entrada en vigor) hasta el 31 de diciembre de 2010, 50 días durante el año 2011, 40 días durante el año 2012 y 30 días a partir de 1 de enero de 2013:

Periodo	Plazos de pago	
	General	Sector Público
<i>Desde 7/7/2010 a 31/12/2010</i>	60 días	55 días
<i>Durante 2011</i>		50 días
<i>Durante 2012</i>		40 días
<i>Desde 1 enero 2013</i>		30 días

Dicho plazo es a contar desde el día siguiente a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato.

2. Información a incluir en Memoria

Respecto a la información a incluir en la memoria habría que distinguir entre cuentas individuales, y dentro de ellas entre memoria normal o memoria abreviada, y cuentas consolidadas:

2.1 En la **memoria normal** y en la **memoria de las cuentas consolidadas**, las empresas incluirán una nota con la denominación “Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores. Disposición adicional tercera. Deber de información de la Ley 15/2010, de 5 de julio”, cuyo contenido será el que se detalla en el siguiente cuadro:

	Pagos realizados y pendientes de pago en la fecha de cierre del balance			
	Ejercicio actual		Ejercicio anterior	
	Importe	% *	Importe	%
Dentro del plazo máximo legal (**)				
Resto				
Total pagos del ejercicio		100		100
PMPE (días) de pago				
Aplazamientos que a la fecha de cierre sobrepasan el plazo máximo				



legal				
-------	--	--	--	--

* Porcentaje sobre el total.

** El plazo máximo legal de pago será, en cada caso, el que corresponda en función de la naturaleza del bien o servicio recibido por la empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

En las cuentas consolidadas, la información estará referida a los proveedores del grupo, una vez eliminados los créditos y débito recíprocos.

2.2 Aquellas entidades que formulen la memoria en el **modelo abreviado** incluirán una nota con la denominación “Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores. Disposición adicional tercera: deber de información de la Ley 15/2010, de 5 de julio”, cuyo contenido será el que se detalla en el siguiente cuadro:

	Pagos realizados y pendientes de pago en la fecha de cierre del balance			
	Ejercicio actual		Ejercicio anterior	
	Importe	% *	Importe	%
Dentro del plazo máximo legal (**)				
Resto				
Total pagos del ejercicio		100		100
Aplazamientos que a la fecha de cierre sobrepasan el plazo máximo legal				

* Porcentaje sobre el total.

** El plazo máximo legal de pago será, en cada caso, el que corresponda en función de la naturaleza del bien o servicio recibido por la empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Además la Resolución define el **plazo medio ponderado excedido (PMPE) de pagos** como el importe resultante del *cociente formado en el numerador por el sumatorio de los productos de cada uno de los pagos a proveedores realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al respectivo plazo legal de pago y el número de días de aplazamiento excedido del respectivo plazo*, y en el denominador por el *importe total de los pagos realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al plazo legal de pago*.

La disposición transitoria segunda señala que en el primer ejercicio de aplicación (**cuentas anuales ejercicio 2010**), las entidades deberán suministrar exclusivamente la información relativa al **importe del saldo pendiente de pago a los proveedores, que al cierre del mismo, acumule un aplazamiento superior al plazo legal de pago**.



Adicionalmente, **en las cuentas anuales del ejercicio 2010 no se presentará información comparativa** correspondiente a esta nueva obligación, calificándose las cuentas anuales como iniciales a estos exclusivos efectos en lo que se refiere a la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

3. Comprobaciones a realizar por el auditor

Por lo que se refiere a los **criterios de actuación del auditor** en relación con la verificación de la información que al respecto debe incorporar la memoria de las cuentas anuales, la consulta publicada en el BOICAC 84, señala que la verificación hay que entenderla realizada en el contexto de la auditoría de cuentas anuales, como cualquier otra información que deba incluirse en las cuentas anuales por exigencia legal, y **sin que tenga que realizarse por el auditor una verificación exhaustiva de toda la información relativa a esta cuestión incluida en las cuentas anuales, ni efectuar en su informe de auditoría un pronunciamiento expreso a este respecto**, más allá de lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría en relación con defectos de información en la Memoria o con incumplimientos legales y siempre teniendo en cuenta la importancia relativa, tanto cuantitativa como cualitativa, que dichos defectos de información o incumplimientos legales presenten en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

8 de febrero de 2011