

**LA DEPURACIÓN DE MICRODATOS EN LA
EXPLOTACIÓN ESTADÍSTICA DEL
IMPUESTO DE SOCIEDADES
DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

Autor: *Desiderio Romero Jordán* (*)(**)

P.T. Nº 11/98

(*) Centro Universitario Ramón Carande. Universidad Rey Juan Carlos.

(**) Agradezco los medios puestos a disposición por parte del Instituto de Estudios Fiscales para la realización del presente trabajo. Deseo expresar mi agradecimiento a Juan Manuel Castañer, por las molestias tomadas para poder suministrarme la muestra aleatoria utilizada, y a Francisco Melis por las valiosas sugerencias. Cualquier error es de mi exclusiva responsabilidad.

N.B.: Las opiniones expresadas en este trabajo son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales

RESUMEN

Las ventajas de la utilización de bases de microdatos empresariales en la contrastación de modelos económicos pueden quedar dañadas cuando existen datos *anómalos*. El motivo es que los microdatos pueden contener errores, cuya existencia está condicionada a la *buena fe* del encargado de liquidar los impuestos (cuando el origen de los microdatos es administrativo) o de rellenar los formularios (cuando el origen es de encuesta). Así nos encontramos con errores aleatorios en los que existe falta total de voluntariedad, por ejemplo en la transcripción de los datos al formulario de la encuesta, y errores sistemáticos en los que existe un conocimiento previo de las incorrecciones cometidas. En este trabajo se proponen diferentes contrastes contables (*edits*) para detectar errores, tanto aleatorios como sistemáticos, sobre una muestra aleatoria obtenida de la Explotación Estadística del Impuesto de Sociedades del Instituto de Estudios Fiscales para el ejercicio 1992.

Palabras clave: microdatos, errores sistemáticos, errores aleatorios, depuración.

Clasificación JEL: C81 (Metodología para recoger, estimar y organizar datos micro).

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.

1. LA MUESTRA EMPLEADA
 2. DEFINICIÓN Y FASES DEL PROCESO DE DEPURACIÓN
 3. ERRORES ALEATORIOS Y SISTEMÁTICOS
 4. *EDITS* DE ERRORES ALEATORIOS
 5. *EDITS* DE ERRORES SISTEMÁTICOS
 - 5.1. Aspectos generales sobre la relación entre la norma contable y fiscal
 - 5.2. *Edits* de balance
 - 5.2.1. *Edits* de activo
 - 5.2.2. *Edits* de pasivo
 - 5.2.3. *Edits* de activo-pasivo
 - 5.3. *Edits* de la cuenta de resultados
 - 5.4. *Edtis* de balance-cuenta de resultados
 6. RESULTADOS DEL PROCESO DE DEPURACION
 - 6.1. Errores aleatorios observados
 - 6.2. Errores sistemáticos observados
 - 6.2.1. Errores de activo
 - 6.2.2. Errores de pasivo
 - 6.2.3. Errores de activo-pasivo
 - 6.2.4. Errores de la cuenta de resultados
 7. LA RELACIÓN EXISTENTE ENTRE EL NÚMERO DE EMPRESAS DEPURADAS Y EL SIGNO DE LA CUENTA DE RESULTADOS
 8. GANANCIAS EN LA CALIDAD DE LOS DATOS SEGÚN LA RENTABILIDAD ECONÓMICA
- BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

El objetivo del investigador que busca corroborar o rechazar una hipótesis no es, obviamente, estudiar en un amplio sentido la *fiabilidad* de los datos, pero tampoco debe efectuar un acto de fe, ya que debería ser consciente de las limitaciones de la fuente que maneja. Una actitud razonable consiste en hacer un estudio previo para determinar si los datos utilizados presentan una cierta coherencia¹. Este estudio puede ser más sencillo cuanto más difícil sea decidir objetivamente acerca de la consistencia de los datos.

Por ejemplo supóngase que deseamos utilizar los datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares (EPF) para analizar la distribución de la renta por categorías socioeconómicas en España en 1990. Para comprobar la coherencia de los datos podríamos calcular algo tan sencillo como la renta media de los pensionistas y compararla con la de los ingenieros que trabajan por cuenta propia. El resultado podría revelar que las diferencias no son tan grandes como intuitivamente podía pensarse, pero aún suponiendo que estos últimos estuviesen infradeclarando su renta, podríamos valorar inicialmente los datos como relativamente consistentes y por tanto aptos para su utilización.

Pero el proceso de comprobación puede ir haciéndose más complejo. Por ejemplo imaginemos que el investigador tiene acceso a los datos de cada individuo, de forma que descubre que algunos individuos del colectivo de ingenieros por cuenta propia declaran tener una renta más baja incluso que la media de los pensionistas. Si se poseen elementos objetivos para determinar que esos valores son inconsistentes, por ejemplo otras fuentes estadísticas como el Panel de Declarantes de IRPF del Instituto de Estudios Fiscales (IEF), podrían efectuarse diferentes tipos de tratamiento: eliminarlos, pedir a los encuestados que verifiquen sus respuestas, imputar los resultados mediante diferentes procedimientos, etc. Todo este conjunto de procedimientos llevados a cabo para asegurar la consistencia de los datos formaría parte de la depuración estadística.

1. LA MUESTRA EMPLEADA

El Instituto de Estudios Fiscales, en colaboración con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, inició a comienzo de los años noventa la explotación censal conjunta de los registros fiscales del Impuesto de Sociedades² y del resumen anual de retenciones a cuenta del IRPF³ (Explotación Estadística del Impuesto de Sociedades, EEIS en adelante).

1 A lo largo del texto utilizamos los conceptos coherencia, consistencia y calidad de los datos con la misma atribución de significados.

2 Modelos de declaración 200 y 201 del Impuesto de Sociedades.

3 Modelos de declaración 190 y 191 de retenciones a cuenta del IRPF. A partir de ellos se obtiene la cifra de empleo. Para las empresas con "sueldos y salarios brutos" no nulos y que no figuren en los registros contruidos a partir de los citados modelos de declaración, la cifra de empleo se ha imputado atendiendo al empleo de empresas con la misma actividad y masa salarial. Para mayor detalle, véase CSFT (cualquier ejercicio).

La EEIS es una investigación de carácter censal formada a partir del cruce de los microregistros fiscales de las declaraciones anuales del Impuesto de Sociedades y del resumen anual de retenciones a cuenta del IRPF, obteniéndose de éste último la cifra de empleo⁴. Por tanto incluye a todas aquellas empresas que presentan declaración anual del Impuesto de Sociedades y que tienen domicilio fiscal en el Territorio de Régimen Fiscal Común⁵.

En nuestro trabajo se ha utilizado una muestra de 5.092 empresas, obtenidas del total de Sociedades no financieras declarantes del Impuesto de Sociedades de 1992, mediante un sistema de muestreo aleatorio simple⁶. La información disponible es el Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, así como la hoja de liquidación del IS.

En el ejercicio 1992, las declaraciones de este impuesto se cumplimentaban en dos modelos. El modelo 200 debe ser utilizado por todos los sujetos pasivos a quienes era de aplicación la Ley 61/78, de 27 de Diciembre, del Impuesto de Sociedades, en concreto,:

- Entidades obligadas en 1993 a presentar declaraciones-liquidaciones mensuales por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al haber superado su volumen de operaciones la cantidad de 1.000 millones de pesetas durante el año natural en que se inicia el período impositivo de declaración.
- Entidades acogidas al Régimen de Tributación sobre el beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades.
- Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito sometidas a la Circular 4/91 de 14 de junio del Banco de España. Estas entidades cumplimentan los datos relativos al Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en páginas específicas. Las Entidades Aseguradoras también disponen de hojas específicas a tal efecto.

El modelo 201, deberá ser utilizado por los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere durante el período impositivo la cantidad de 1.000 millones y siempre que no estén acogidos al Régimen de Tributación Consolidado.

La existencia de dos modelos diferentes no presenta ningún tipo de inconveniente en el desarrollo de nuestro trabajo debido a dos motivos:

- Se han excluido de nuestro estudio las entidades financieras y aseguradoras.
- Para el resto de sujetos pasivos, Sociedades no Financieras, el contenido de estos modelos coincide en las variables que son objeto de estudio.

4 El resumen anual de retenciones a cuenta del IRPF recoge el número de personas que han trabajado en alguna ocasión en la empresa. No ofrece información sobre el período de tiempo en el que un trabajador ha estado vinculado a la empresa, por lo que no es posible determinar el número de hombres/año por empresa. Por este motivo, cuanto mas alta sea la temporalidad del factor trabajo, mayor será el peligro de sesgar al alza el empleo de las empresas.

5 Para mayor detalle, véase cualquiera de los años publicados de la estadística "Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias".

6 El procedimiento consistía en tomar como primera observación un número obtenido aleatoriamente, en concreto el número 80, y las siguientes observaciones se tomaba la que resultara de sumar el número 80.

2. DEFINICIÓN Y FASES DEL PROCESO DE DEPURACIÓN

La depuración podría definirse como un proceso secuencial cuyo objetivo es asegurar un cierto grado en la calidad de los datos contenidos en las fuentes estadísticas, tanto económicas como fiscales. Sin embargo la depuración no tiene como misión rechazar aquellos valores considerados por el investigador como *no reales*. Este es un aspecto de gran importancia, y se debe, a que únicamente estaremos en condiciones de decidir, en base a diferentes instrumentos de valoración más o menos objetivos, si los valores contenidos en las estadísticas son o no inconsistentes, pero sólo en ocasiones muy concretas podemos resolver si un valor es o no real.

Por ejemplo, de la información contenida en las declaraciones del Impuesto de Sociedades de 1992 hemos calculado para una empresa una rentabilidad económica⁷ de 1,65E+12 % , obviamente podemos objetivamente determinar que ese dato no es real⁸. Sin embargo supongamos que a partir de las declaraciones del Impuesto de Sociedades se ha detectado a una empresa con una rentabilidad económica del 100 %, en este caso, a priori, tan solo podemos considerar que se trata de un valor cuando menos poco probable, pero a no ser que efectuemos algún procedimiento como una auditoría o una inspección a dicha empresa y descubramos verdaderas anomalías, en principio, no tenemos suficientes elementos de juicio para asegurar que ese valor debe considerarse como no real⁹.

Nótese por tanto, que el proceso de depuración juega un papel crucial, ya que, la utilización de datos en los que previamente no ha sido verificada su calidad (consistencia) podría malograr cualquier trabajo de investigación en varias direcciones: verificar la hipótesis erróneamente, rechazar la hipótesis erróneamente, o incluso no obtener ninguna evidencia relevante, contrariamente a la realidad.

La tarea de depuración viene caracterizada por su complejidad y por su importancia, ya que de no producirse o realizarse incorrectamente originará sesgos que afectarán a las conclusiones de cualquier análisis empírico. Por este motivo es preciso delimitar suficientemente las diferentes fases para obtener verdaderas mejoras en la calidad de los datos. A grandes rasgos podemos establecer las siguientes etapas:

- a) Definición de restricciones o *edits*.
- b) Detección de registros inconsistentes mediante aplicación de los *edits*.
- c) Aplicación de métodos de corrección.
- d) Control de las ganancias del proceso.

7 Rentabilidad Económica se define como el porcentaje que representa el Resultado Neto de Explotación sobre el Activo Real de la empresa.

8 Si esto fuese realidad, todo el mundo estaría deseoso de invertir sus ahorros en un negocio tan monstruosamente rentable.

9 La rentabilidad económica (rentabilidad del activo neto) definida en la Central de Balances del Banco de España como el siguiente cociente: Activo Neto medio es de un %.

Por otra parte, utilizando una relación a nivel individual de las 250 mayores empresas españolas según volumen de ventas publicada por el diario El País el 17 de Diciembre de 1995, la rentabilidad económica calculada como beneficio neto respecto del total de inversiones no supera el 30 % para ninguna empresa. No obstante esta referencia debe tomarse con mucha cautela puesto que no se define ni el beneficio neto, ni las inversiones, ni desde luego se cita con exactitud la fuente empleada para obtener estos datos.

La primera de las etapas tiene como objetivo establecer las restricciones de carácter contable que deben cumplir los diferentes registros. Estas restricciones contables se conocen como *edits* y sirven para detectar valores inconsistentes en la que están comprendidos tanto aquellos valores considerados anómalos, como valores no anómalos pero poco probables. No obstante, a efectos prácticos la diferencia entre estos últimos no es muy clara. Así, por ejemplo, como valor anómalo sería el de una empresa con una peseta de activo y de pasivo¹⁰, mientras que valor poco probable podría ser la rentabilidad económica del 100 %.

El proceso de depuración podría clasificarse desde el punto de vista temporal en estático, si utiliza restricciones contables referidas a un solo ejercicio económico, y dinámico cuando las restricciones contables están referidas a más de un ejercicio económico. Si dispusiéramos de una muestra de empresas para varios ejercicios económicos podríamos realizar un análisis de consistencia mucho más completo, ya que, nos permitiría analizar la coherencia de la información de una empresa para un ejercicio respecto a la declarada en otros ejercicios. Por ejemplo podría determinarse si el incremento neto del stock de inmovilizado ha sido excesivo, ya que podría estar sobredeclarándose las cifras de inmovilizado al objeto de dotar una amortización superior a la real. En nuestro caso y dado que sólo tenemos datos referidos a un ejercicio estamos limitados a definir *edits* o filtros estáticos. Los *edits* estáticos a su vez podemos diferenciarlos en:

- *edits* de Balance
- *edits* de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias
- *edits* combinados de Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En las declaraciones del Impuesto de Sociedades(IS), para poder determinar la inconsistencia de los datos debemos tener en cuenta las normas de valoración admitidas en él IS, que son con carácter general, los principios del Plan General de Contabilidad siempre que reflejen la verdadera situación patrimonial. Por ello, para decidir sobre posibles errores deberemos acudir, básicamente, a la norma contable, y posteriormente analizar las discrepancias existentes con la norma fiscal.

La detección de valores inconsistentes se efectúan mediante los denominados *edits*, que recogen una o varias condiciones que los valores deben cumplir para ser admitidos como *buenos*. Por ejemplo, un *edit* podría definirse en términos de rechazar a aquellas empresas en las que el activo no sea igual al pasivo. Mediante este procedimiento precisamente se detectarían los errores de tipo aritmético.

Una vez que los *edits* han sido definidos, se pasa a una segunda fase en la que se someten los datos a su verificación. Las empresas que cumplan tales restricciones serían aquellas que presentan un cierto grado de consistencia en sus datos, y por tanto a priori aptas para efectuar contrastes de hipótesis.

Por otra parte, las empresas que no cumplan el conjunto de *edits* serían excluidas, a priori, de la información empleada en el análisis empírico. En una fase posterior esta información sería objeto de dos tipos de actuaciones:

- a) Tratamiento de los valores anómalos mediante algún procedimiento que permita, si es posible, su posterior utilización una vez que los datos han sido corregidos.
- b) Las empresas que no han verificado los *edits* representan una valiosa información, ya que, como subproducto del proceso de depuración pueden ser utilizadas para efectuar

10 En la muestra empleado se han detectado varios casos que presentan este balance.

diferentes tabulaciones que nos permitan cuantificar si existe alguna relación con el tamaño de la explotación, con la forma societaria, etc. En concreto, el mayor incumplimiento de los *edits* se concentra, según dimensión, en "Microempresas"¹¹ y "Empresas sin asalariados".

Finalmente, una vez que el proceso de depuración se ha efectuado debería llevarse a cabo algún contraste que permita comparar la información antes y después. En nuestro caso vamos a utilizar la Rentabilidad Económica para analizar las ganancias obtenidas en el proceso.

3. ERRORES ALEATORIOS Y ERRORES SISTEMÁTICOS

Siguiendo a Granquist (1984) los errores se pueden clasificar en dos grandes categorías: aleatorios y sistemáticos.

—*Errores aleatorios*, son aquellos que son cometidos bajo el supuesto de ausencia expresa de voluntariedad. En el caso que nos ocupa, los declarantes del Impuesto de Sociedades (IS) podrían cometer este tipo de errores, entre otras, por las siguientes razones :

- a) Por el proceso de transcripción de datos, esto es, al pasar la información de los registros contables¹² a los fiscales. Por ejemplo equivocar un número, poner en una cifra un cero de menos, saltarse alguna casilla, etc.
- b) Incorrecciones cometidas en la llevanza de la contabilidad con repercusiones en la declaración del IS. Este tipo de fallos tendría como origen un insuficiente grado de formación contable.
- c) Desconocimiento exhaustivo de la normativa fiscal. Un ejemplo ilustrativo puede ser las diferencias temporales y permanentes de valoración existentes entre la norma contable y la fiscal.

La característica común en todos ellos es la ausencia total de *mala fe*, y por tanto, la inexistencia de un interés premeditado en la ocultación de la verdadera situación patrimonial. Los errores aleatorios, especialmente los generados por una deficiente transcripción, son de fácil detección mediante contrastes de tipo aritmético. Estos errores se producen cuando los saldos de las partidas del balance o de la cuenta de resultados no se corresponden con la suma de dichas partidas, por ejemplo si en una empresa el activo no es igual al pasivo.

Por lo que respecta a los errores originados por deficiente conocimiento de la norma contable y fiscal hemos de decir que la aprobación del PGC 1990-91 ha supuesto una nueva etapa en la

11 Siguiendo la clasificación empleada en la estadística "Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias", se definen las "Microempresas" como aquellas empresas que han contado con un número de trabajadores a lo largo del año comprendido entre 1 y 10, ya sea en su totalidad o en parte, bien sea como trabajadores por cuenta ajena o de temporada. Por su parte las empresas "Sin Asalariados" no ha contado a lo largo del ejercicio con ningún asalariado. La información del número de asalariados proviene de la declaración de Retenciones a cuenta del IRPF.

12 Los registros contables actúan como una especie de *master*, ya que a partir de ellos se cumplimenta la declaración del Impuesto de Sociedades.

contabilidad española, ya que en el citado Real Decreto se establece que el nuevo PGC se convierte en auténtico derecho contable de obligatorio cumplimiento, desarrollo de la IV Directiva de la CEE sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y que contiene criterios distintos, en ocasiones claramente contradictorios, a las soluciones previstas en el Reglamento del Impuesto de Sociedades (RIS).

Esta separación formal existente entre la norma contable y la fiscal puede originar un aumento en los costes de cumplimiento del IS, y por tanto, generar un aumento en los errores ocasionados por deficiente conocimiento de dichas normas. Esto se debe a que los registros contables se configuran como la información de partida para poder efectuar la declaración del IS pero para ello deben efectuarse algunos ajustes (que originan las diferencias temporales y permanentes). Cuanto más complejos sean estos ajustes, mayor será la probabilidad de cometer incorrecciones en la declaración del IS.

Además, es posible que estos costes indirectos no se estuviesen repartiendo homogéneamente entre las empresas y afectaran en mayor medida a aquéllas que por su menor tamaño no disponen de recursos para mantener una parte de la organización encargada específicamente a estas funciones administrativas¹³.

No obstante, es de esperar que este tipo de errores no sean muy significativos y por tanto con una capacidad de introducir sesgos ciertamente limitada.

—*Errores sistemáticos*, son aquellos en los que existe un cierto grado de intencionalidad para ocultar total o parcialmente la verdadera situación patrimonial de la empresa por lo que aquellas empresas que efectúen especialmente este tipo de actuaciones fraudulentas, estarían disgregando frontalmente lo establecido en el Real Decreto 1643/1990¹⁴, de 20 de diciembre, por el que se aprueba del Plan General Contable (PGC) vigente en la actualidad. Debe hacerse hincapié que el PGC es de aplicación obligatoria para todas las Empresas¹⁵, constituyendo un marco básico cuyo objeto es asegurar que la información económico-financiera de las empresas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de su situación financiera y de los resultados de la empresa¹⁶. Cuando se produce esta situación, la imagen que nos ofrece la contabilidad es una mera ficción, y cualquier análisis que utilice datos afectados significativamente por este tipo de errores tiene una validez muy reducida.

Nótese, que la diferencia básica con los errores aleatorios, es la existencia de planificación en la comisión de errores. El objeto final es la reducción de la carga fiscal por lo que se acude, habitualmente, a la sobredeclaración de gastos y/o a la infradeclaración de ingresos.

Siguiendo a García y Villán (1995), “los errores sistemáticos se caracterizan porque, caso de repetirse la investigación en las mismas condiciones, estos errores se producirían, muy probablemente, en los mismos registros, por ello, los errores sistemáticos, al contrario que los errores

13 Por ejemplo en empresas de pequeño tamaño en las que propietario y gestor son la misma persona, y en las que éste no posee ni la formación adecuada ni la dedicación a este tipo de tareas (probablemente más dedicado a actividades propiamente productivas y no administrativas)

14 Para consultar la citada ley, además del B.O.E. de 27 de Diciembre de 1990, puede consultarse por ejemplo ICAC(1991).

15 Cualquiera que sea la forma jurídica (individual o societaria) tal como se establece en el Artículo 2 de la citada Ley. Esta es una de las novedades respecto del anterior PGC aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, BB.OO. del Estado de los días 2 y 3 de abril de 1973, al que sustituye y que era de aplicación voluntaria.

16 Cualquiera que sea la forma jurídica (individual o societaria) tal como se establece en el Artículo 2 de la citada Ley. Esta es una de las novedades respecto del anterior PGC aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, BB.OO. del Estado de los días 2 y 3 de abril de 1973, al que sustituye y que era de aplicación voluntaria.

aleatorios, al afectar a unos valores determinados de alguna de las variables, pueden distorsionar las distribuciones. Esta es la razón por la que su detección y eliminación es más importante”.

La detección de errores sistemáticos es una actividad compleja, especialmente si el falseamiento de los valores no se concentra en una partida, sino en varias, siendo aún más compleja su observación. Por ejemplo si se quiere reducir la cifra de beneficio contable, como paso previo a obtener una Base Imponible de menor tamaño, podrían realizarse múltiples falseamientos en pequeñas cuantías, tales como infradeclarar ventas, sobredeclarar consumos intermedios, sobredeclarar gastos de personal, infradeclarar ingresos financieros, sobredeclarar gastos financieros, etc. Lógicamente, en estas circunstancias detectar valores inconsistentes en una tarea, si cabe, mucho más difícil.

De menor complejidad es el descubrimiento de aquellos errores en los que la reducción del resultado contable se efectúa a través de una única partida, o de varias, pero de forma significativa, como por ejemplo aumentar considerablemente la partida de gastos de personal. Si esto ocurre, serían puestos en evidencia unos elevados costes laborales unitarios que no serían homogéneos con los valores medios para su tamaño de explotación y sector de actividad.

De lo anterior se deduce, que si el falseamiento es cuantitativamente significativo el descubrimiento es relativamente simple. Sin embargo es de esperar que quienes planean falsear la verdadera situación patrimonial y financiera de forma intencionada tomen algún tipo de cautela. Esto último nos obligaría a utilizar varios procedimientos alternativos que son descritos a continuación.

A lo largo del presente epígrafe hemos expresado implícitamente que los errores sistemáticos se corresponden con los errores de *bulto*. Sin embargo en la práctica diferenciar si un error es aleatorio o sistemático, si existe o no mala fe, solo lo conoce con exactitud quien lo comete. Por ello, en adelante vamos a considerar como errores aleatorios únicamente a los de carácter aritmético, en tanto que, el resto serán considerados como errores sistemáticos.

4. EDITS DE ERRORES ALEATORIOS

Los errores de tipo aritméticos utilizados en nuestro trabajo son los siguientes:

- a) Respecto del Balance
 - 1 Activo del Balance = Suma de partidas de activo
 - 2 Pasivo del balance = Suma de partidas de pasivo
 - 3 Activo = Pasivo
- b) Respecto de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias: consistiría en ir comprobando los diferentes saldos de la cuenta de resultados recogida a continuación, como el Valor Añadido, Resultado Bruto de Explotación, etc.
- (+) Producción

- (-) Consumos Intermedios
- (=) Valor Añadido Bruto
- (-) Gastos de Personal
- (=) Resultado Bruto de Explotación
- (-) Amortizaciones y Provisiones
- (=) Resultado Neto de Explotación
- (+/-) Resultados Financieros
- (=) Resultado de las Actividades Ordinarias
- (+/-) Resultados Extraordinarios
- (+/-) Resultados de la Cartera de Valores
- (=) Resultado Antes de Impuestos
- (-) Impuesto de Sociedades
- (=) Resultado Después de Impuestos

5. EDITS DE ERRORES SISTEMÁTICOS

Anteriormente se han definido los errores aleatorios como errores de tipo aritmético, siendo los sistemáticos el resto de los errores. Estos últimos se definen como aquéllos en los que existe una actuación planificada, que contraviene las normas de valoración legalmente admitidas, y cuyo efecto, es la distorsión de la realidad tanto patrimonial como de la situación económico-financiera de la empresa.

Si se cometen este tipo actuaciones, se produce un falseamiento de los diferentes registros tanto contables como fiscales con repercusiones en la liquidación del IS. Nuestro interés se centra en el estudio del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que debe ser objeto de cumplimentación de la declaración del IS al objeto de analizar la consistencia de los datos allí recogidos.

5.1. Aspectos generales sobre la relación entre norma contable y fiscal

En la exposición de motivos del RD 2631/1982 de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades, se establece que “en el desarrollo reglamentario del IS no podía prescindirse de la relación evidente que existe entre contabilidad y fiscalidad . La relación no puede fundamentarse en el sometimiento de la norma contable a la fiscal o viceversa, sino, que ha de producirse mediante la armonización de criterios contables y fiscales, sin que esto signifique que las valoraciones contables hayan de ser aceptadas indiscriminadamente a efectos fiscales”.

En dicha exposición de motivos se hace también referencia a que “la Ley del IS recoge esta idea a través de los artículos 16, 22 y 30 referidos respectivamente a valoración de ingresos y gastos, imputación temporal de ingresos y gastos, y finalmente a los sujetos pasivos obligados a declarar. Incluso se refuerza aún más con la disposición adicional 4ª de la Ley 18/1982, de 26 de Mayo, en la que se impide de forma indirecta, la existencia de varias contabilidades”.

El Reglamento del IS establece en su artículo 37.2. que “como regla general, y sin perjuicio de las particularidades del Reglamento, serán de aplicación los criterios y principios técnicos establecidos en el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, o en los Planes Sectoriales Correspondientes”.

Mediante el RD 1643/1990, de 20 de Diciembre, se aprueba el Plan General Contable vigente en la actualidad, que presenta, entre otras, una importante diferencia respecto del anterior, en concreto, en el artículo 2º del citado RD, se establece la obligatoriedad de su aplicación para todas las empresas con independencia de su forma jurídica.

Por otra parte, tal como se señaló con anterioridad, en la exposición de motivos del PGC 1990 se proclama la autonomía respecto de la norma fiscal. Esto supone que determinados gastos sean considerados como tales a efectos contables y no fiscales, o viceversa. Cuando determinados ingresos o gastos se integran en el Resultado Contable pero no se admiten fiscalmente o viceversa, se produce una diferencia permanente entre la norma contable y fiscal. Precisamente se denominan así porque estas diferencias son las existentes entre el Beneficio Antes de Impuestos (BAI) y la Base Imponible (BI) que no revierten en periodos subsiguientes. Un ejemplo son los intereses pagados para la construcción de inmovilizado, desde el punto de vista contable, son admitidos como gastos en aquellos casos en que la construcción dure menos de dos años, pero fiscalmente no son admisibles

En el supuesto de existencia de diferencias permanentes en los criterios de valoración de gastos, así como en la valoración de la estructura económica y financiera, deberá hacerse mención explícita en la Memoria, que junto al Balance y a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias forma parte de las cuentas anuales.

Por contraposición, las diferencias temporales se producen por la existencia de gastos y/o ingresos que siendo reconocidos en el Resultado Contable lo serán también pero en momento distinto, y en todo o en parte, en la BI. Así, por tanto, si la norma contable y fiscal convergen, sus diferencias son de carácter temporal, por ejemplo:

— Imputación fiscal de beneficios en ventas a plazos a medida en que se producen cobros, cuando contablemente se reconocen en el momento de la venta siguiendo el principio de devengo.

— Provisión para insolvencias, debido que el RIS es más restrictivo en cuanto a los supuestos de admisión y además las cuantías dependen del tiempo transcurrido desde el vencimiento¹⁷.

— Criterios distintos de amortización.

— Criterios distintos de valoración de existencias.

17 El RIS admite como gasto por dotaciones el 25 %, 50 %, 75 % y 100 % sobre el saldo pendiente cuando el tiempo transcurrido desde el vencimiento haya sido respectivamente superior a 6 meses, 12 meses, 18 meses y 24 meses.

5.2. Edits de balance

A continuación distinguimos los *edits* de Balance entre los siguientes tipos de restricciones :

- restricciones de activo
- restricciones de pasivo
- restricciones de activo - pasivo

5.2.1. Edits de activo

Según Rivero(1995), “el Balance representa la situación económica y financiera de una entidad en un momento dado”. El balance se compone de activo y de pasivo, es decir, de estructura económica y financiera respectivamente. La estructura económica recoge los bienes y derechos de la empresa, en tanto que, el pasivo, recoge el pasivo exigible o deudas de las empresa, y, el neto patrimonial o fondos propios de la empresa.

Las partidas de activo del balance que aparecen en el modelo de declaración del IS, utilizando en sus definiciones el RD 1643/90, de 20 de Diciembre, por el que se aprueba el PGC 1990 son las siguientes:

- Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos
- Gastos de establecimiento
- Inmovilizaciones inmateriales
- Inmovilizaciones materiales
- Inmovilizaciones financieras
- Acciones propias a largo plazo
- Gastos a distribuir en varios ejercicios
- Accionistas por desembolsos exigidos
- Existencias
- Deudores
- Inversiones financieras temporales
- Acciones propias a corto plazo
- Tesorería
- Ajustes por periodificación

Si el activo recoge los bienes y derechos de la empresa, entonces, las partidas incluidas en dicha masa patrimonial deben presentar, con carácter general, saldos a nivel nulo o positivo¹⁸. Sin embargo debemos tener en cuenta dos aspectos:

- las partidas referidas anteriormente son agregaciones de cuentas del PGC
- estas partidas aparecen en términos netos, ya que se incluyen las minoraciones correspondientes, básicamente, a amortizaciones y provisiones.

Por ello, a continuación, se realiza un análisis de cada una de las partidas que pueden estar afectadas de algún tipo de minoración, al objeto de determinar si son o no admisibles los saldos negativos.

Las inmovilizaciones materiales se definen en el PGC como “elementos patrimoniales tangibles, ya sea muebles o inmuebles”. Al igual que en el caso anterior se recoge neto de amortizaciones y provisiones, pero con una novedad respecto del PGC de 1973, ya que en éste último sólo se admitía la provisión por depreciación de terrenos. En el Balance del IS se recogen en términos netos según se expone a continuación:

- (+) 22. Inmovilizado material
- (+) 23. Inmovilizado material en curso
- (-) 282. Amortización acumulada del inmovilizado material
- (-) 292. Provisión por depreciación del inmovilizado material
- (=) Inmovilizado Material Neto

Según la norma contable, con carácter general, los subgrupos 22 y 23 de inmovilizado se valoran por su precio histórico o precio de adquisición¹⁹, o coste de producción²⁰ en aquellos casos en que el inmovilizado ha sido fabricado por la propia empresa.

El PGC establece que “las amortizaciones habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos”

18U n ejemplo serían los números rojos de una cuenta corriente, en este caso la empresa sería un acreedor a corto plazo y debería aparecer en el activo el balance.

19 En la parte del PGC referida a normas de valoración se establece que el precio de adquisición del Inmovilizado Material se compone, a grandes rasgos, de :

- todos los gastos hasta su puesta en funcionamiento
- los gastos financieros devengados antes de la puesta en funcionamiento.
- los impuestos indirectos no recuperables directamente de la Hacienda Pública

20 En la parte del PGC referida a normas de valoración se establece que el coste de producción del Inmovilizado Material se compone, a grandes rasgos, de :

- precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles
- otros costes directa o indirectamente imputables a dicho proceso de fabricación
- gastos financieros devengados antes de la puesta en funcionamiento

La base de depreciación para calcular las cuotas anuales se obtiene mediante la diferencia entre el precio de adquisición del bien, o coste de producción, y el valor residual del bien. El valor residual es el que se obtendría por la venta de los bienes al final de su vida útil. Este último es de difícil cálculo por lo que normalmente el valor de adquisición y la base de depreciación son coincidentes.

Esto implica que, al final de la vida útil del bien, la amortización acumulada no podrá ser superior al coste histórico²¹. Esto se debe a que el PGC establece como uno de los nueve principios contables el correspondiente al precio de adquisición, donde se establece que “como norma general, todos los bienes, derechos y obligaciones se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción”. Por tanto, el valor del inmovilizado ha de ser en todo caso positivo o nulo, pero no puede tomar un valor negativo como consecuencia de las amortizaciones acumuladas.

El RIS establece como norma general respecto de las amortizaciones que “las dotaciones a la amortización, para ser deducibles, deben estar contabilizadas y responder a una depreciación efectiva de los bienes”. Los sistemas de amortización admisibles fiscalmente son, con carácter general, el sistema de coeficientes y el degresivo, aunque existen otros alternativos²². El Reglamento además establece que “en ningún caso la suma de las amortizaciones efectuadas podrá exceder el valor por el que figure contabilizado el bien que se amortiza”. Por tanto ni contable, ni fiscalmente, el valor neto del activo no puede resultar negativo por las amortizaciones acumuladas, y, dado que en ambos casos el límite temporal de la amortización es la vida útil del activo, entonces, las diferencias anuales entre la norma contable y la fiscal sería una diferencia de carácter temporal.

El PGC de 1990 introduce como novedad la posibilidad de dotar una “Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial”, en aquellos caso en que se produjese una depreciación reversible²³. En estos casos si el valor neto del activo es superior al valor de mercado se dotará la provisión correspondiente²⁴, por ejemplo:

(+)	Precio de adquisición de un edificio	20 u.m.
(-)	Amortización Acumulada I.M.	10 u.m.
(=)	Valor contable antes de provisiones	10 u.m.

Siguiendo con el ejemplo, si el valor de mercado al cierre del ejercicio es inferior al valor neto, supóngase como caso extremo que carece de valor, entonces correspondería dotar la

21 Según Rivero(1995), el proceso económico de la amortización tiene por objeto intentar dotar a la empresa de unos fondos, mediante una oportuna cuota anual, para cuando tenga que retirar algún elemento de su inmovilizado disponer de recursos financieros que, unidos al valor residual de la venta del bien que se va a sustituir, permitan financiar la adquisición del nuevo elemento patrimonial.

22 En concreto los planes formulados por las empresas y aceptados por la Administración Tributaria, así como los sujetos a comprobación mediante prueba.

23 El PGC establece que “cuando la depreciación de los bienes será irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondientes.”

24 El PGC establece que para el Inmovilizado Inmaterial “se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones, sin perjuicio de lo señalado en la norma 5ª de las Normas de Valoración.”

Una vez que desaparezcan las causas que originaron tal depreciación reversible, entonces, se procedería a su anulación. Si la depreciación de los bienes fuese irreversible y distinta del proceso habitual de amortización, entonces, se procedería a contabilizar la pérdida definitiva del activo.

correspondiente provisión por la diferencia entre el valor contable neto calculado antes de provisiones y el de mercado, esto es, por 10 u.m. Nótese, que el valor contable neto resultante de aplicar las provisiones y las amortizaciones correspondientes no puede tomar un valor negativo, siendo su valor mínimo un valor nulo. En resumen, el inmovilizado material solo puede tomar valor positivos o nulos.

Las Inmovilizaciones Inmateriales son definidas en el PGC como “aquellos elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica”. En el Balance del IS se recogen en términos netos según se desprende del siguiente esquema, ya que incluye las correspondientes amortizaciones y provisiones por depreciación:

- (+) 21. Inmovilizado inmaterial
- (-) 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial
- (-) 291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial
- (=) Inmovilizado Inmaterial Neto

El funcionamiento de las amortizaciones y provisiones respectivamente del Inmovilizado Inmaterial es similar al anteriormente descrito para el Inmovilizado Material. Por ello el Inmovilizado Inmaterial Neto recogido agregadamente en el IS debe existir a nivel no negativo.

Las inmovilizaciones financieras incluidas en el Balance del IS se obtiene a través de los siguientes subgrupos del PGC:

- (+) 24. Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas²⁵.
- (+) 25. Otras inversiones financieras permanentes²⁶
- (+) 26. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo
- (-) 29. Provisiones de Inmovilizado²⁷
- (=) Inmovilizado Financiero Neto

El funcionamiento de las provisiones del inmovilizado financiero es similar al anteriormente descrito para el inmovilizado material e inmaterial. Por ello el Inmovilizado Financiero Neto recogido agregadamente en el IS debe existir a nivel no negativo

Las Existencias se recogen en el Grupo 3 del PGC e incluye “mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados y subproductos,

25 Excepto las siguientes cuentas:

248. Desembolsos pendientes sobre acciones en empresas del grupo
249. Desembolsos pendientes sobre acciones en empresas asociadas

26 Excepto la cuenta:

259. Desembolsos pendientes sobre acciones

27 Excepto las siguientes cuentas:

291. Provisión por depreciación del inmovilizado material
292. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial

residuos y materiales recuperados". Se valorarán según el precio de adquisición, o por el coste de producción si hubiesen sido fabricados por la empresa²⁸.

El saldo de existencias finales declarado en el Balance del IS aparece neto de provisiones por depreciación, tal como se recoge a continuación:

- (+) 30. Comerciales
- (+) 31. Materias primas
- (+) 32. Otros aprovisionamientos
- (+) 33. Productos en curso
- (+) 34. Productos semiterminados
- (+) 35. Productos terminados
- (+) 36. Subproductos, residuos y materiales recuperados
- (+) 407. Anticipos a proveedores.
- (-) 39. Provisiones por depreciación de existencias
- (=) Saldo de Existencias Neto

La provisión se efectúa siempre que al cuantificar las existencias finales del Balance se produzca simultáneamente:

- a) el precio de adquisición de las existencias sea superior al precio de mercado²⁹.
- b) la depreciación sea de carácter reversible³⁰.

Por ejemplo:

Precio de adquisición de mercaderías	50 u.m.
Valor de Mercado	0 u.m.
Provisión por depreciación de existencias	50 u.m.
Saldo Neto = (Px de adquisición - Provisión) =	0 u.m.

28 En la quinta parte del PGC dedicado a normas de valoración, se establece respecto del precio de adquisición de las Existencias que "comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en el almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública". Respecto del coste de producción se establece que "se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto".

29 El PGC establece con carácter general que "el valor de mercado para las existencias será:

- a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.
- b) Para las mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización".

30 Siguiendo a Rivero(1995), "no procede su dotación cuando se trate de pérdidas irreversibles, es decir, artículos que han perdido todo su valor, que habría que contabilizar como pérdidas ciertas y no como pérdidas esperadas que son a las que se refieren las provisiones" pp. 226

Este es un caso extremo, ya que el valor de mercado de las existencias tiene un valor nulo, entonces, la provisión sería igual al valor de adquisición y en consecuencia el saldo neto de existencias sería nulo. El valor de las provisiones no puede ser superior al precio de adquisición de las existencias, y en consecuencia, el saldo neto de las existencias no puede tomar valores negativos.

Los Deudores recogidos en el Balance del IS se obtiene mediante la agregación de las siguientes cuentas del PGC:

- (+) 43. Clientes³¹
- (+) 44. Deudores varios
- (+) 460. Anticipos de remuneraciones
- (+) 470. Hacienda Pública deudor por diversos conceptos
- (+) 471. Organismos de la Seguridad Social deudores
- (+) 472. Hacienda Pública IVA soportado
- (+) 474. Impuesto sobre Beneficios anticipado y compensación de pérdidas
- (+) 544. Créditos a corto plazo al personal
- (+) 551/552/553. Cuentas corrientes con....
- (-) 436. Envases y embalajes a devolver por clientes.
- (-) 490/493/494. Provisión para insolvencias de tráfico
- (=) Saldo de Deudores Neto

Como puede comprobarse la cumplimentación de la partida de Deudores en el IS se realiza en términos netos. En este caso se deducen no solamente el importe de las provisiones por insolvencias de tráfico, sino además los envases y embalajes a devolver por clientes.

El PGC establece que "la cuenta de "Envases y embalajes a devolver por clientes" recoge el importe de envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos, figurando en el activo del Balance minorando la cuenta de *Clientes*". Veamos el siguiente ejemplo:

Una empresa vende mercaderías por 300. u.m. facturándose envases por 100 u.m.. El valor adeudado realmente por el cliente es de 200 u.m. ya que se supone que el cliente devolverá los envases. Ahora bien, si el cliente no efectúa tal devolución antes del cierre del ejercicio, entonces el importe a cobrar al cliente será por un importe total de 300 u.m..

Las provisiones por insolvencias de tráfico, siguiendo el principio contable de prudencia valorativa, se contabilizan desde el mismo momento en que se conocen, y no, cuando la insolvencia del cliente tiene el carácter de definitivo.

31 Excepto las cuentas:

436. Envases y embalajes a devolver por clientes
437. Anticipos de clientes.

El PGC establece dos alternativas para efectuar las provisiones, esto es, mediante un sistema individualizado o mediante estimación global. Los clientes deben contabilizarse según su valor nominal, por ello e independiente del sistema de provisión seguido, el valor de la provisión no puede ser superior al valor de los Clientes de Dudoso cobro.

Las Inversiones Financieras Temporales recogidas en el IS se realiza mediante la suma de los siguientes subgrupos y cuentas del PGC:

- (+) 53. Inversiones financieras a c/p en empresas del grupo y asociadas
- (+) 54. Otras inversiones financieras temporales³²
- (+) 565. Fianzas constituidas a corto plazo
- (+) 566. Depósitos constituidos a corto plazo
- (-) 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo
- (-) 59. Provisiones financieras.
- (=) Inversiones Financieras Temporales Netas

Respecto de los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado, el PGC establece que “se contabilizarán, al menos al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado³³ si éste fuese inferior a aquel, pudiéndose en este caso dotar las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada”. Si los títulos no son admitidos a cotización en un mercado secundario organizado “figurarán en el balance por su precio de adquisición, no obstante, cuando este último sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente”. En cualquiera de los casos señalados, el importe de la provisión habría de ser como máximo igual al valor del activo, pero no se justifica un valor superior.

El PGC establece que <<los "Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo" figurarán en el activo del Balance minorando el saldo de la cuenta "Inversiones Financieras temporales en capital">>. Debemos entender que tal minoración no puede ser superior al valor del Balance y en consecuencia el saldo de Inversiones Financieras Temporales Neto no puede ser negativo. Además, la norma contable establece que éstas últimas se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra³⁴.

32 Excepto las cuentas:

- 544. Créditos a corto plazo al personal
- 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo

33 El PGC establece “como valor de mercado el menor de los dos siguientes:

- cotización media del último trimestre
- cotización de la fecha de cierre del balance o del inmediato anterior”

34 Este precio está constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación. Además debe tenerse en cuenta que:

- el valor de los derechos preferentes se incluye en el precio
- el importe de los dividendos devengados o de los intereses, explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra, no formará parte del precio de adquisición.
- en el caso de venta de los derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe coste de los derechos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores.

5.2.2. Edits de pasivo

En el Pasivo del Balance se recogen las masas patrimoniales de Neto y de Pasivo. Mientras en el Neto se recoge la autofinanciación de la empresa que incluye el capital, reservas y revalorizaciones, en el Pasivo se recogen las deudas de la empresa frente a terceros.

Las partidas de activo del balance que aparecen en el modelo de declaración del IS, utilizando en sus definiciones el RD 1643/90, de 20 de Diciembre, por el que se aprueba el PGC 1990 son las siguientes:

- Fondos Propios
- Ingresos a Distribuir en Varios Ejercicios
- Acreedores por Operaciones de Tráfico a Largo Plazo
- Provisiones para Riesgos y Gastos
- Acreedores a Largo Plazo
- Acreedores a Corto Plazo
- Provisiones para Operaciones de Tráfico
- Ajustes por Periodificación

Las partidas de pasivo también se presentan agregadamente, pero en este caso solamente la partida de Fondos Propios aparece compensada por minoraciones. En consecuencia, siguiendo el mismo procedimiento que para las cuentas de activo, vamos a analizar la posibilidad de existencia de saldos nulos o negativos para los Fondos propios.

Los *Fondos Propios* recogidos en la declaración del IS se construye agregando las siguientes partidas definidas en el PGC:

- (+) 10. Capital
- (+) 11. Reservas
- (+) 120. Remanente
- (+) 122. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas
- (+) 129. Ganancias del ejercicio
- (-) 121. Resultados negativos de ejercicios anteriores
- (-) 129. Pérdidas del ejercicio
- (-) 199. Acciones propias para reducción de capital
- (-) 557. Dividendo activo a cuenta
- (=) Fondos Propios Netos

Como puede observarse, los Fondos Propios aparecen en términos netos minorados por una serie de cuentas. No se trata de compensaciones producidas por amortizaciones o provisiones cuyo valor máximo en conjunto no puede ser superior al valor del activo sobre el que se constituyen. A continuación se analizan cada una de las posibles minoraciones:

Las pérdidas del ejercicio y/o de ejercicios anteriores pueden ser consecuencia de diferentes factores como deficiente gestión, coyuntura económica desfavorable, etc., pero no existe restricción contable alguna que limite las pérdidas. Por tanto, éstas, podrían ser superiores a la suma del capital y las reservas generando en consecuencia valores negativos en los Fondos Propios. No obstante deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

1. El artículo 163 del Real Decreto Legislativo, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA) establece que “la reducción de capital tendrá carácter obligatorio para la sociedad cuando las pérdidas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes de la cifra de capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio”. También la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, aprobada en el Congreso de los Diputados el 9 de marzo de 1995, recoge la posibilidad de reducción de capital por la existencia de pérdidas, remitiéndose al citado artículo 163 de la LSA para su desarrollo.

Por tanto, aquellas empresas que hubieren concurrido en estas circunstancias en las cuentas referidas al ejercicio 1991, deberían haber reducido el capital en el ejercicio 1992. Entonces de la comparación de los Fondos Propios para ambos ejercicios se podría haber comprobado el cumplimiento legal de la reducción de capital. Sin embargo este hecho no puede ser comprobado ya que solo disponemos de datos referidos al ejercicio 1992, en los que la partida de Fondos Propios aparece agregadamente. Además dado el carácter agregado de la citada partida, ni siquiera es posible conocer el porcentaje de pérdidas de un ejercicio en relación a la cifra de Capital.

2. Con la entrada en vigor de la Ley 19/89 de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades, se exige, entre otras medidas³⁵, el aumento del capital social hasta las siguientes cantidades y para las siguientes sociedades³⁶:

	Capital Mínimo	Plazo
Sociedades Anónimas	10.000.000	30-JUN-1992
Sociedades de Responsabilidad Limitada	500.000	30-JUN-1992
Sociedades Comanditarias por Acciones	10.000.000	30-JUN-1992
Sociedades Anónimas Laborales		
fase primera	4.000.000	31-DIC-1994
fase segunda	10.000.000	31-DIC-1996

Por tanto las Sociedades Anónimas, Limitadas y Comanditarias deben cumplir los requisitos de capital mínimo, ya que, el Balance del IS se elabora con fecha de 31 de Diciembre de

35 En concreto para las Sociedades Anónimas se establecen otras exigencias relacionadas con el cese de administradores que lleven ejerciendo más de 5 años y criterios para la venta de la autocartera.

36 De no cumplirse estas exigencias, la citada ley establece sanciones de 5 millones de pesetas.

1992. Esta circunstancia no puede ser objeto de estudio en nuestra muestra por las mismas razones que las aludidas anteriormente.

3. El "Dividendo activo a cuenta" se reparte con cargo a beneficios del ejercicio o al subgrupo 11 de Reservas del PGC. El reparto de dividendos queda limitado por los artículos 213³⁷ y 214³⁸ de la LSA.

En consecuencia, respecto de los Fondos Propios, lo único que puede afirmarse es que si las empresas han respetado las normas contenidas en la LSA referidas anteriormente, y presentan un saldo negativo, entonces la empresa se financia exclusivamente con pasivos ajenos, en decir, los bienes y derechos de la empresa son inferiores a las deudas mantenidas por la misma. Desde el punto de vista financiero, esta es una situación extrema ya que si la empresa mantiene activos ficticios, se encontraría en una situación de quiebra.

En nuestro trabajo hemos establecido como restricción que los Fondos Propios sean positivos, ya que si bien los Fondos Propios pueden tomar un valor negativo o nulo, se trata de situaciones anómalas.

5.2.3. *Edits* de activo - pasivo:

Aparte de las restricciones de balance referidas individualmente para cada una de las partidas de activo y pasivo, hemos establecido otras restricciones contables que deben cumplirse:

a) Activo Real nulo o negativo

El activo real se define como:

- (+) TOTAL ACTIVO
- (-) Gastos de establecimiento
- (-) Gastos a distribuir en varios ejercicios
- (-) Provisiones para riesgos y gastos
- (-) Provisiones por operaciones de tráfico

b) Activo Real nulo o negativo y Fondos Propios nulos o negativos

5.3. *Edits* de la cuenta de resultados

En la definición de los *edits* para valores de balance, se ha visto, que con carácter general, las diferentes partidas deberían presentar valores no negativos para ser considerados como valores no

37 "Sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior a la cifra de Capital Social. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra de capital social, el beneficio se destinará a la compensación de pérdidas".

38 "En todo caso, una cifra igual al 10 % del beneficio del ejercicio se destinará a la Reserva Legal hasta que ésta alcance, al menos el 20 % del Capital Social".

consistentes. En este trabajo no hemos establecido *edits* que relacionen partidas o masas patrimoniales a través de ratios para determinar dicha consistencia. Ello se debe a que tal proceso puede introducir un alto grado de arbitrariedad, ya que, para considerar un valor como anómalo debería salirse fuera de un determinado intervalo. Dicho intervalo habría de obtenerse utilizando la media, con las limitaciones conocida de esta medida cuando existen valores extremos, y además con el agravante de que podrían no ser representativas.

Esto último podría suceder si, por ejemplo, para depurar siguiendo el ratio de rentabilidad económica en nuestra muestra, tomamos como referencia los publicados por la CBBE. De seguir este procedimiento estaríamos cometiendo sesgos importantes, ya que, las empresas de la CBBE no son representativas de todas las empresas españolas al recoger mayoritariamente a empresas de gran tamaño.

Atendiendo a lo comentado anteriormente el análisis que vamos a efectuar en la Cuenta de Perdidas y Ganancias va a centrarse en analizar la cuenta de producción.

Las partidas de producción que aparecen en el modelo de declaración del IS, utilizando en sus definiciones el RD 1643/90, de 20 de Diciembre, por el que se aprueba el PGC 1990 son las siguientes:

- (+) 70. Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc.
- (+) 71. Variación positiva de existencias de productos terminados y en curso.
- (+) 73. Trabajos realizados para la empresa
- (+) 74. Subvenciones a la explotación
- (+) 75. Otros ingresos de gestión
- (+) 790. Exceso de provisión para riesgos
- (-) 71. Reducción de existencias de productos terminados y en curso.
- (-) 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares
- (-) 709. Rappels sobre ventas.
- (=) Producción (a precio de productor)

La cuenta de producción aparece minorada de algunas partidas lo que puede plantear en principio algunas dudas sobre la posibilidad de que su saldo deba ser necesariamente positivo.

Sin embargo sería anormal una situación en la que las Devoluciones y los Rappels sobre ventas sean mayores o iguales que el propio valor de las ventas, ya que, en el primer caso se estaría regalando la mercancía a los compradores, en tanto que en el segundo, se regala más del valor de la mercancía. Por otra parte la producción podría ser negativa en el que caso en que efectivamente disminuye la existencias de productos, pero para que esto suceda deben producirse un conjunto de circunstancias poco probables, como por ejemplo que no exista ningún otro ingreso y que la cifra de ventas sea igual a la de Devoluciones y/o Rappels sobre ventas.

Por otra parte podría ocurrir que la producción tuviese un valor nulo debido a que todas las cuentas de las que se compone presentan un saldo nulo. Esto supone que la empresa durante el año de referencia no estaría llevando a cabo actividad alguna de producción de bienes o de prestación de servicios, es decir sería una empresa inactiva, o ser activas y tratarse de Sociedades de Inversión Mobiliaria, de Cartera, de Mera Tenencia de Bienes.

Por este motivo se establece como restricción contable la existencia de producción a nivel positivo.

5.4. Edits de balance - Cuenta de resultados

Como se comentó anteriormente, al no disponer de una muestra referida a varios ejercicios económicos, el tipo de depuración es de carácter estático. No obstante hemos aplicado una restricción consistente en que los gastos financieros para un ejercicio, recogidos en la cuenta de resultados, deben ser inferiores al stock de endeudamiento.

6. RESULTADOS DEL PROCESO DE DEPURACIÓN

A continuación se recogen aquellas empresas que incumplen los *edits* señalados con anterioridad.

6.1. Errores aleatorios observados

No se ha detectado ningún tipo de error de tipo aritmético.

6.2. Errores sistemáticos observados

A continuación se especifican las empresas que no cumplen con las restricciones contables o *edits* descritas anteriormente tanto en el Balance como en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Los resultados aparecen desglosados por tamaño, personalidad y agrupación según se recogen en estadística Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias.

Mediante el proceso de depuración han sido eliminadas un total de 2.155 empresas, lo que en porcentaje significa la eliminación del 42,32 % de la muestra empleada.

6.2.1. Errores de activo

Por lo que respecta al Activo han sido detectado valores negativos en las partidas de Deudores y de Tesorería, tal como se recoge en los cuadros 1 y 2 respectivamente:

En el Cuadro I se puede comprobar como la mayor concentración de empresas con Deudores negativos se encuentra por tamaño en "microempresas", según la personalidad en Sociedades Limitadas, y en las Agrupaciones de Industria, Comercio y Servicios Inmobiliarios.

CUADRO I
EJERCICIO 1992
DECLARANTES DE I.S. CON DEUDORES NEGATIVOS (distribuciones)

POR TAMAÑO	Absoluto	%
Microempresas	36	55,38
Pymes	13	20,00
Grandes Empresas	1	1,54
Sin Asalariados	15	23,08
TOTAL	65	100,00
POR PERSONALIDAD	Absoluto	%
A- Sdades. Anónimas	21	32,31
B- Sdades. Limitadas.	41	63,08
C- Sdades. Colectivas	0	0,00
F- Sdades. Cooperativas	3	4,62
G- Asociaciones	0	0,00
Q- Organ. Autónomos y Organizaciones religiosas	0	0,00
TOTAL	65	100,00
POR AGRUPACIÓN	Absoluto	%
1. Actividades agrarias, ganaderas y pesqueras	2	3,08
2. Energía	1	1,54
3. Industria	11	16,92
4. Construcción	9	13,85
5. Comercio y Reparaciones	11	16,92
6. Hostelería y Restauración	4	6,15
7. Transporte y Comunicaciones	3	4,62
8. Servicios Financieros y Seguros	0	0,00
9. Servicios a las empresas	7	10,77
10. Serv. Inmobiliarios, inversión y promoción	10	15,38
11. Alquileres inmobiliarios	2	3,08
12. Enseñanza, sanidad y otros serv. personales	4	6,15
13. Instituciones sin ánimo de lucro y AA.PP.	0	0,00
14. No clasificados	1	1,54
TOTAL	65	100,00

Fuente: Muestra del I.S. 1992 y Elaboración Propia

En el cuadro II se ve como se distribuyen las empresas con tesorería negativa. Al igual que el caso anterior, en "microempresas" y Sociedades Limitadas en porcentajes parecidos. Por otra parte, las agrupaciones de Industria y Comercio siguen recogiendo el mayor número de valores anómalos, incrementándose incluso la importancia en el caso de esta última.

CUADRO II
EJERCICIO 1992
DECLARANTES DE I.S. CON TESORERÍA NEGATIVA (distribuciones)

POR TAMAÑO	Absoluto	%
Microempresas	311	58,02
Pymes	159	29,66
Grandes Empresas	7	1,31
Sin Asalariados	59	11,01
TOTAL	536	100,00
POR PERSONALIDAD	Absoluto	%
A- Sdades. Anónimas	157	29,29
B- Sdades. Limitadas.	357	66,60
C- Sdades. Colectivas	2	0,37
F- Sdades. Cooperativas	19	3,54
G- Asociaciones	1	0,19
Q- Organ. Autónomos y Organizaciones religiosas	0	0,00
TOTAL	536	100,00
POR AGRUPACIÓN	Absoluto	%
1. Actividades agrarias, ganaderas y pesqueras	9	1,68
2. Energía	2	0,37
3. Industria	111	20,71
4. Construcción	77	14,37
5. Comercio y Reparaciones	179	33,40
6. Hostelería y Restauración	19	3,54
7. Transporte y Comunicaciones	31	5,78
8. Servicios Financieros y Seguros	1	0,19
9. Servicios a las empresas	26	4,85
10. Serv. Inmobiliarios, inversión y promoción	28	5,22
11. Alquileres inmobiliarios	16	2,99
12. Enseñanza, sanidad y otros serv. personales	23	4,29
13. Instituciones sin ánimo de lucro y AA.PP.	1	0,19
14. No clasificados	13	2,43
TOTAL	536	100,00

Fuente: Muestra del I.S. 1992. y Elaboración Propia

6.2.2. Errores de pasivo

Por lo que respecta al Pasivo, los cuadros 3 y 4 recogen respectivamente las empresas con Fondos Propios nulos o negativos, así como las empresas con endeudamiento también negativo.

Las empresas con Fondos Propios nulos negativos se concentran por tamaño en las "microempresas" y en "empresas sin asalariados". Como en casos anteriores, las Sociedades Limitadas, así como las agrupaciones de Industria y Comercio, son por personalidad y agrupación respectivamente las que mayor acumulación de valores anómalos presentan según se recoge en el cuadro adjunto:

CUADRO III
EJERCICIO 1992
DECLARANTES DE I.S. CON FONDOS PROPIOS NULOS O NEGATIVIVOS (distribuciones)

POR TAMAÑO	Absoluto	%
Microempresas	485	52,26
Pymes	176	18,97
Grandes Empresas	9	0,97
Sin Asalariados	258	27,80
TOTAL	928	100,00
POR PERSONALIDAD	Absoluto	%
A- Sdades. Anónimas	240	25,86
B- Sdades. Limitadas.	635	68,43
C- Sdades. Colectivas	3	0,32
F- Sdades. Cooperativas	37	3,99
G- Asociaciones	12	1,29
Q- Organ. Autónomos y Organizaciones religiosas	1	0,11
TOTAL	928	100,00
POR AGRUPACIÓN	Absoluto	%
1. Actividades agrarias, ganaderas y pesqueras	16	1,72
2. Energía	1	0,11
3. Industria	148	15,95
4. Construcción	112	12,07
5. Comercio y Reparaciones	232	25,00
6. Hostelería y Restauración	33	3,56
7. Transporte y Comunicaciones	40	4,31
8. Servicios Financieros y Seguros	0	0,00
9. Servicios a las empresas	79	8,51
10. Serv. Inmobiliarios, inversión y promoción	60	6,47
11. Alquileres inmobiliarios	22	2,37
12. Enseñanza, sanidad y otros serv. personales	58	6,25
13. Instituciones sin ánimo de lucro y AA.PP.	1	0,11
14. No clasificados	126	13,58
TOTAL	928	100,00

Fuente: Muestra del I.S. 1992. y Elaboración Propia

El mayor número de empresas que declaran un saldo negativo de la cuenta de Acreedores a Corto Plazo son, según tamaño, "Microempresas" y "Empresas sin Asalariados" según se recoge en el Cuadro IV. La distribución por personalidad es muy similar entre Sociedades Anónimas y Limitadas aunque de mayor cuantía en estas últimas. Finalmente según la agrupación, existe un predominio de empresas pertenecientes a las agrupaciones de Industria, Servicios Inmobiliarios y Alquiler inmobiliario.

CUADRO IV
EJERCICIO 1992
DECLARANTES DE I.S. CON ACREEDORES A C/P NEGATIVOS (distribuciones)

POR TAMAÑO	Absoluto	%
Microempresas	14	42,42
Pymes	2	6,06
Grandes Empresas	0	0,00
Sin asalariados	17	51,52
TOTAL	33	100,00
POR PERSONALIDAD	Absoluto	%
A- Sdades. Anónimas	15	45,45
B- Sdades. Limitadas.	17	51,52
C- Sdades. Colectivas	0	0,00
F- Sdades. Cooperativas	1	3,03
G- Asociaciones	0	0,00
Q- Organ. Autónomos y Organizaciones religiosas	0	0,00
TOTAL	33	100,00
POR AGRUPACIÓN	Absoluto	%
1. Actividades agrarias, ganaderas y pesqueras	1	3,03
2. Energía	0	0,00
3. Industria	4	12,12
4. Construcción	2	6,06
5. Comercio y Reparaciones	3	9,09
6. Hostelería y Restauración	2	6,06
7. Transporte y Comunicaciones	1	3,03
8. Servicios Financieros y Seguros	0	0,00
9. Servicios a las empresas	3	9,09
10. Serv. Inmobiliarios, inversión y promoción	8	24,24
11. Alquileres inmobiliarios	5	15,15
12. Enseñanza, sanidad y otros serv. personales	0	0,00
13. Instituciones sin ánimo de lucro y AA.PP.	0	0,00
14. No clasificados	4	12,12
TOTAL	33	100,00

Fuente: Muestra del I.S. 1992. y Elaboración Propia

6.2.3. Errores de activo-pasivo

A continuación se presentan las empresas con las siguientes características:

- activo real nulo o negativo
- activo real nulo o negativo y Fondos Propios nulos o negativos

Las empresas cuyo activo real es nulo o negativo son fundamentalmente empresas "Sin asalariados" y las "Microempresas", aunque estas últimas de menor cuantía. Al igual que en los casos comentados anteriormente las empresas con valores anómalos pertenecen a las agrupaciones de Industria y Comercio. La personalidad que más comúnmente tienen estas empresas es la de Sociedad Limitada según se recoge en el cuadro adjunto:

CUADRO V
EJERCICIO 1992
DECLARANTES DE I.S. CON ACTIVO REAL NULO O NEGATIVO (distribuciones)

POR TAMAÑO	Absoluto	%
Microempresas	23	28,40
Pymes	4	4,94
Sin Asalariados	54	66,67
TOTAL	81	100,00
POR PERSONALIDAD	Absoluto	%
A- Sdades. Anónimas	26	32,10
B- Sdades. Limitadas.	49	60,49
C- Sdades. Colectivas	2	2,47
F- Sdades. Cooperativas	3	3,70
G- Asociaciones	1	1,23
Q- Organ. Autónomos y Organizaciones religiosas	0	0,00
TOTAL	81	100,00
POR AGRUPACIÓN	Absoluto	%
1. Actividades agrarias, ganaderas y pesqueras	0	0,00
2. Energía	1	1,23
3. Industria	9	11,11
4. Construcción	6	7,41
5. Comercio y Reparaciones	8	9,88
6. Hostelería y Restauración	1	1,23
7. Transporte y Comunicaciones	0	0,00
8. Servicios Financieros y Seguros	0	0,00
9. Servicios a las empresas	6	7,41
10. Serv. Inmobiliarios, inversión y promoción	1	1,23
11. Alquileres inmobiliarios	0	0,00
12. Enseñanza, sanidad y otros serv. personales	1	1,23
13. Instituciones sin ánimo de lucro y AA.PP.	0	0,00
14. No clasificados	48	59,26
TOTAL	81	100,00

Fuente: Muestra del I.S. 1992. y Elaboración Propia

Puede observarse en el Cuadro VI como las empresas con activo real nulo o negativo y fondos propios nulos o negativos son de perfil similar en cuanto a tamaño, personalidad y agrupación que aquellas que presentan activo real nulo o negativo recogidas en el Cuadro V.

CUADRO VI
EJERCICIO 1992
DECLARANTES DE I.S. CON ACTIVO REAL NULO O NEGATIVO Y FONDOS PROPIOS NULOS O NEGATIVOS (distribuciones)

POR TAMAÑO	Absoluto	%
Microempresas	22	27,85
Pymes	4	5,06
Grandes Empresas	0	0,00
Sin asalariados	53	67,09
TOTAL	79	100,00
POR PERSONALIDAD	Absoluto	%
A- Sdades. Anónimas	25	31,65
B- Sdades. Limitadas.	48	60,76
C- Sdades. Colectivas	1	1,27
F- Sdades. Cooperativas	4	5,06
G- Asociaciones	1	1,27
Q- Organ. Autónomos y Organizaciones religiosas	0	0,00
TOTAL	79	100,00
POR AGRUPACIÓN	Absoluto	%
1. Actividades agrarias, ganaderas y pesqueras	0	0,00
2. Energía	1	1,27
3. Industria	7	8,86
4. Construcción	6	7,59
5. Comercio y Reparaciones	7	8,86
6. Hostelería y Restauración	1	1,27
7. Transporte y Comunicaciones	0	0,00
8. Servicios Financieros y Seguros	0	0,00
9. Servicios a las empresas	7	8,86
10. Serv. Inmobiliarios, inversión y promoción	0	0,00
11. Alquileres inmobiliarios	0	0,00
12. Enseñanza, sanidad y otros serv. personales	1	1,27
13. Instituciones sin ánimo de lucro y AA.PP.	0	0,00
14. No clasificados	49	62,03
TOTAL	79	100,00

Fuente: Muestra del I.S. 1992. y Elaboración Propia

6.2.4. Errores de la cuenta de resultados

El número total de declarantes de IS con Producción nula o negativa es de 832, lo que supone más del 15 % del total de la muestra. El aspecto más llamativo es que se tratan en casi un 95 % de "Empresas sin asalariados". Por lo que respecta a dimensión se concentran en Sociedades Anónimas y Limitadas, sumando conjuntamente más del 90 %. En cuanto a la Agrupación, el mayor número de empresas, dejando a un lado a los No Clasificados, pertenecen a Servicios Inmobiliarios, aunque también resaltan los Alquileres Inmobiliarios y la Construcción según se recoge en el cuadro adjunto:

CUADRO VII
EJERCICIO 1992
DECLARANTES DE I.S. CON PRODUCCIÓN NULA O NEGATIVA (distribuciones)

POR TAMAÑO	Absoluto	%
Microempresas	43	5,17
Pymes	2	0,24
Sin Asalariados	787	94,59
TOTAL	832	100,00
POR PERSONALIDAD	Absoluto	%
A- Sdades. Anónimas	405	48,68
B- Sdades. Limitadas.	372	44,71
C- Sdades. Colectivas	1	0,12
F- Sdades. Cooperativas	30	3,61
G- Asociaciones	20	2,40
Q- Organ. Autónomos y Organizaciones religiosas	4	0,48
TOTAL	832	100,00
POR AGRUPACIÓN	Absoluto	%
1. Actividades agrarias, ganaderas y pesqueras	9	1,08
2. Energía	4	0,48
3. Industria	28	3,37
4. Construcción	46	5,53
5. Comercio y Reparaciones	40	4,81
6. Hostelería y Restauración	5	0,60
7. Transporte y Comunicaciones	8	0,96
8. Servicios Financieros y Seguros	7	0,84
9. Servicios a las empresas	81	9,74
10. Serv. Inmobiliarios, inversión y promoción	98	11,78
11. Alquileres inmobiliarios	43	5,17
12. Enseñanza, sanidad y otros serv. personales	17	2,04
13. Instituciones sin ánimo de lucro y AA.PP.	5	0,60
14. No clasificados	441	53,00
TOTAL	832	100,00

Fuente: Muestra del I.S. 1992. y Elaboración Propia

6.2.5. Errores de balance y cuenta de resultados

Las empresas con gastos financieros a nivel positivo pero con un stock de endeudamiento nulo o negativo se concentran según tamaño, como viene siendo norma, en "Microempresas" y "Empresas sin asalariados". Sin embargo puede comprobarse en el Cuadro VIII como en este caso el predominio por personalidad corresponde a las Sociedades Anónimas siendo también destacable el número existente de Sociedades Colectivas. Por lo que respecta a la agrupación, sigue siendo importante el Comercio aunque el número de empresas pertenecientes a Servicios a Empresas es todavía mayor, y además existen otras agrupaciones de número importante como Industria, Construcción y Servicios Inmobiliarios.

**CUADRO VIII EJERCICIO 1992
DECLARANTES DE I.S. CON GASTOS FINANCIEROS POSITIVOS Y
ENDEUDAMIENTO NULO O NEGATIVO (distribuciones)**

POR TAMAÑO	Absoluto	%
Microempresas	28	30,77
Pymes	5	5,49
Grandes Empresas	1	1,10
Sin asalariados	57	62,64
TOTAL	91	100,00
POR PERSONALIDAD	Absoluto	%
A- Sdades. Anónimas	38	41,76
B- Sdades. Limitadas.	31	34,07
C- Sdades. Colectivas	11	12,09
F- Sdades. Cooperativas	5	5,49
G- Asociaciones	3	3,30
Q- Organ. Autónomos y Organizaciones religiosas	3	3,30
TOTAL	91	100,00
POR AGRUPACIÓN	Absoluto	%
1. Actividades agrarias, ganaderas y pesqueras	7	7,69
2. Energía	0	0,00
3. Industria	8	8,79
4. Construcción	8	8,79
5. Comercio y Reparaciones	12	13,19
6. Hostelería y Restauración	3	3,30
7. Transporte y Comunicaciones	4	4,40
8. Servicios Financieros y Seguros	0	0,00
9. Servicios a las empresas	15	16,48
10. Serv. Inmobiliarios, inversión y promoción	8	8,79
11. Alquileres inmobiliarios	5	5,49
12. Enseñanza, sanidad y otros serv. personales	6	6,59
13. Instituciones sin ánimo de lucro y AA.PP.	2	2,20
14. No clasificados	13	14,29
TOTAL	91	100,00

Fuente: Muestra del I.S. 1992. y Elaboración Propia

7. LA RELACIÓN EXISTENTE ENTRE EL NÚMERO DE EMPRESAS DEPURADAS Y EL SIGNO DE LA CUENTA DE RESULTADOS

Hasta ahora hemos venido estableciendo y aplicando diferentes criterios de depuración. Sin embargo un aspecto importante es conocer si los resultados de las empresa, positivos o negativos, se relacionan de alguna forma con el número de empresas depuradas. Para ello, hemos convenido en diferenciar empresas con resultados positivos y negativos. No obstante, debido a que la cuenta de resultados nos ofrece diferentes saldos del resultado empresarial, hemos utilizado no sólo el resultado neto de la explotación, sino, además, los resultados que jerárquicamente le suceden tal como se recoge en el siguiente esquema:

ESQUEMA I ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE RESULTADOS

(+) Producción	
(-) Consumos Intermedios	
(-) Gastos de Personal	
(-) Amortizaciones y provisiones	
(=) Resultado Neto de la Explotación	(RNE)
(+) Ingresos financieros	
(-) Gastos financieros	
(=) Resultado de las Actividades Ordinarias	(RAO)
(+/-) Resultados Extraordinarios	
(+/-) Resultados de la Cartera de Valores	
(=) Resultado Antes de Impuestos	(RAI)
(-) Impuesto de Sociedades	
(=) Resultado Después de Impuestos	(RDI)

El número total de empresas utilizadas en la muestra es, como ya se comentó anteriormente, de 5092. El número total de empresas que incumplen al menos alguno de los *edits* descritos anteriormente en el texto es de 2.368, es decir, el 46,50 % de empresas contenidas en la muestra han sido eliminadas por contener información contable que adolece de algún defecto, o dicho de otra forma, casi la mitad de las empresas de la muestra se eliminan por ser sospechosas de contener errores contables.

En el cuadro adjunto se desglosan el conjunto de empresas, entre aquellas que tienen resultados positivos, de aquellas otras con resultados nulos o negativos. Respecto de las empresas con resultados positivos destacamos dos aspectos:

—Independientemente del saldo de resultados que observemos, el número de empresas que incumplen al menos algún filtro es, en cada caso, superior a 200 empresas.

—Sin embargo, al analizar los porcentajes, puede observarse como el número de empresas depuradas es especialmente alto cuando atendemos al concepto de Resultado Antes de Impuestos (RAI) o Resultado Contable.

En las empresas con resultado negativo debe destacarse el elevado número de empresas que son depuradas, tanto en términos absolutos como relativos:

- a) En términos absolutos el número de empresas negativas es en media diez veces superior al de las empresas positivas; puede observarse como atendiendo a los diferentes resultados el número de depuraciones supera en todos los casos las 2.000 empresas.
- b) En términos relativos el volumen de depuraciones efectuado en empresas con resultados nulos o negativos también es mayor y se acerca a un porcentaje cercano al 50 %.

**CUADRO IX
EJERCICIO 1992
EL PROCESO DE DEPURACIÓN SEGÚN LOS RESULTADOS EMPRESARIALES**

A) EMPRESAS CON RESULTADOS POSITIVOS				
	SIN FILTROS	CON FISTROS (a)	ELIMINADOS	
			Absolutos	%
RNE >0	713	505	208	29,17
RAO >0	597	387	210	35,18
RAI >0	630	397	233	36,98
RDI >0	570	344	226	39,65

B) EMPRESAS CON RESULTADOS NULOS O NEGATIVOS				
	SIN FILTROS	CON FISTROS (a)	ELIMINADOS	
			Absolutos	%
RNE <=0	4.379	2.219	2.160	49,33
RAO <=0	4.495	2.337	2.158	48,01
RAI <=0	4.462	2.327	2.135	47,85
RDI <=0	4.522	2.380	2.142	47,37

Pro memoria:

Número total de empresas sin filtros	5.092
Número total de empresas con filtros	2.724
Porcentaje de empresas depuradas	46,50

Notas:

(a) aplicando todos los filtros descritos en el texto

RNE: Resultado Neto de Explotación

RAO: Resultado de las Actividades Ordinarias

RAI: Resultado Antes de Impuestos

RDI: Resultados Después de Impuestos

Fuente: Muestra del I.S. 1992 y elaboración propia.

Por tanto, según lo referido anteriormente, parece que las empresas con resultados nulos o negativos son, en principio, más sospechosas de presentar información contable defectuosa. Es decir, la probabilidad de detectar información contable incoherente tiene³⁹ mayor valor en empresas con resultados nulos o negativos.

Este hecho justifica, si cabe aún más, el estudio de la información y los problemas que presentan como requisito previo antes de elaborar cualquier estadística, y desde luego, de manipular la información al objeto de obtener resultados que se derivan de la información original, como por ejemplo el cálculo de cualquier ratio.

En efecto, el cálculo de ratios como por ejemplo la rentabilidad económica, diferenciando entre empresas con Resultado Contable Positivo (RAI>0) y Negativo⁴⁰ no solo es útil desde el punto de vista de la información *per se* que nos ofrece, sino además, teniendo conocimiento que aquellas empresas con resultados negativos son las que ofrecen información contable de menos calidad, tendremos una idea del sesgo que pueden tener los resultados, y por tanto, de la fiabilidad que debemos atribuirle.

En la fuente fiscal que empleamos, la única manera de obtener un mayor grado de fiabilidad es mediante el análisis de todas y cada una de las declaraciones tributarias lo cual resulta inviable si pensamos que durante 1992 se presentaron más de 400.000 declaraciones del Impuesto de Sociedades.

8. GANANCIAS EN LA CALIDAD DE LOS DATOS SEGÚN LA RENTABILIDAD ECONÓMICA

Durante el presente trabajo se han diseñado diferentes *edits* o filtros, cuyo objeto, es detectar situaciones consideradas como anómalas o sospechosas desde el punto de vista de la *normalidad contable*.

La aplicación de dichos filtros ha servido para determinar que el mayor número de información contable sospechosa se concentra en:

- a) atendiendo al tamaño: empresas sin asalariados y microempresas.
- b) atendiendo a la personalidad: sociedades limitadas.
- c) atendiendo a la actividad: industria, construcción, comercio, servicios a las empresas y servicios inmobiliarios.

Por otra parte, en el apartado anterior se puso de manifiesto que, el número de empresas que presentan información contable defectuosa, es mayor, en el caso de aquellas cuyos resultados son nulos o negativos.

39 Tal como se lleva a cabo en "Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias".

40 En "Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias" se distingue entre empresas con RAI>0 y total de empresas.

Intuitivamente puede pensarse, que los microdatos que subsisten al proceso depurativo, esto es, aquellos que cumplen con los requisitos establecidos en los *edits*, serán más aptos para llevar a cabo cualquier trabajo de investigación que utilice como materia prima dichos datos. Al menos, tenemos una ligera idea de que los resultados de cualquier trabajo que utilice dichos microdatos no van a estar tan sesgados, sin olvidar, que para estar más seguros⁴¹ de la calidad de los datos, éstos, deberían estar auditados⁴².

Por ello, nos queda finalmente por evaluar las ganancias que en la calidad de los microdatos se obtienen por dicho proceso. Ya que los filtros empleados están referidos tanto al balance como a la cuenta de resultados, hemos convenido en la utilización del ratio de rentabilidad económica, debido precisamente, a que en su cálculo intervienen valores de ambas cuentas anuales.

En concreto, la rentabilidad económica (RE) se define como⁴³:

$$RE = \frac{RNE + IF}{AR}$$

siendo:

RNE: resultado neto de explotación⁴⁴

IF: ingresos financieros⁴⁵

AR: activo real⁴⁶

La Rentabilidad Económica se define en los manuales de economía financiera como una medida de la gestión de los activos por parte de los gerentes empresariales. Se trata de un cociente entre una variable flujo y una stock, que se emplea frecuentemente para examinar la eficiencia de la gestión, entendida ésta, como aquella cuyo objetivo es maximizar el beneficio por unidad de activo⁴⁷.

41 En realidad, me atrevería a decir, que sólo el encargado del departamento de contabilidad sabe si la contabilidad recoge fielmente el patrimonio de la entidad. Incluso en las grandes sociedades por acciones, ni siquiera los propietarios, es decir los accionistas, conocen de la posible existencia de artificios contables. En la historia reciente de nuestro país, tenemos alguna prueba fehaciente.

42 Un ejemplo de información auditada es la correspondiente a empresas cotizadas y que está disponible en la Comisión Nacional del Mercado de Valores (esta información es pública e incluso disponible en diskette). La Central de Balances del Banco de España (CBBE) es otro ejemplo de información de calidad, sino auditada, al menos en el término convencional de dicha acepción, si que sometida a *cientos* de contrastes de errores. A modo de ejemplo, en la publicación de la CBBE de 1993, se cita que para las empresas que rellenan el cuestionario amplio (también puede ser reducido), un total de 198 contrastes aritméticos y de 529 contrastes lógicos, lo que suma un total de 727 contrastes. Curiosamente, en la CBBE de 1993, se cita que, por término medio, es necesario ponerse en contacto con el 80 % de las empresas colaboradoras, requiriéndoles aclaraciones al cuestionario, lo que permite mejorar la calidad de los datos. Desgraciadamente, en los microdatos tributarios tal mejora no es posible, siendo la única solución factible la eliminación de los registros anómalos.

43 Existen diferentes formas de cálculo de la rentabilidad económica. En concreto, en algunos manuales de economía financiera únicamente se tiene en cuenta en el numerador el RNE. La utilización de esta expresión obedece a un criterio de homogeneidad con Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias. En dicha publicación, el numerador se expresa como la suma del RAO y los gastos financieros, que resulta ser equivalente a la contenida en la expresión descrita en el texto.

44 ver esquema 1.

45 ver esquema 1.

46 Se determina como el activo total menos el activo ficticio.

47 No es tarea del presente trabajo, cuestionar si el objetivo de la empresa es maximizar el resultado o el valor de mercado de la empresa, así como los problemas de incentivos y coordinación que subsisten entre tales objetivos.

A continuación se recoge el cuadro X, en el que se ofrece la RE para los microdatos contenidos en la muestra y los ofrecidos por la publicación Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias. En dicho cuadro puede apreciarse que para los datos de la muestra, se calculan los valores medios de las empresas con rentabilidad positiva y negativa, con y sin empleo de filtros. En concreto, para los valores de la muestra se aprecian dos columnas, en la correspondiente a *microdato*, las medias han sido calculadas como medias de microdatos, en tanto que en la columna de *agregado*, el valor de la rentabilidad económica se ha calculado como el cociente de dos valores agregados.

CUADRO X
RENTABILIDAD ECONÓMICA (a) (Valores medios)

	N	MUESTRA MICRODATOS (b) (%)	MUESTRA AGREGADO (c) (%)	N	CSFT-92 AGREGADO (d) (%)
Con filtro					
- R.E. positiva	556	11,3	7,6	—	—
- R.E. negativa	2.167	-62,4	-21,6	—	—
- R.E. total	2.724	-47,3	-9,3	—	—
Sin filtro					
- R.E. positiva	871	221.214,0	8,2	213.326	9,6
- R.E. negativa	3.813	-264.544,0	-27,1	—	N.D.
- R.E. total	5.040	-161.701,0	-14,0	407.176	5,2

Fuente: Datos de la Muestra: Explotación Estadística del Impuesto de Sociedades 1992. I.E.F. 1995. Los resultados obtenidos son elaboración propia.

CSFT-92: Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias 1992. I.E.F. 1995. (pág. 265)

Notas:

N.D.: no disponible.

(a) Cociente cuyo denominador es la suma del Resultado Neto de Explotación y los Ingresos Financieros, y, cuyo denominador es el Activo Real.

(b) *Nota al cálculo de ratios con microdatos:*

El valor se obtiene como media aritmética de los microdatos.

Con filtro:

Además de emplear todos los filtros comentados en el trabajo, en la construcción del ratio se excluyen aquellos registros en los que el Activo Real y/o el Resultado Neto de la Explotación son nulos.

Sin filtro

Se excluyen aquellos registros cuyo Activo Real y/o Resultado Neto de la Explotación son nulos.

(c) *Nota al cálculo de ratios con agregados:*

El valor se obtiene como un único cociente entre valores agregados.

Con filtro:

Además de emplear todos los filtros comentados en el trabajo, en la construcción del ratio se excluyen aquellos registros en los que el Activo Real y/o el Resultado Neto de la Explotación son nulos.

Sin filtro:

Se excluyen aquellos registros cuyo Activo Real y/o Resultado Neto de la Explotación son nulos.

(d) Los ratios recogidos en las CSFT-92 emplean el procedimiento de cálculo mediante agregados según se expone en la nota anterior. El valor con rentabilidad económica positiva hace en realidad referencia al ratio que presentan las empresas con Resultado Contable o Resultado Antes de Impuestos positivo.

Del análisis del cuadro X, llama poderosamente la atención, los valores extraordinariamente anormales que presentan los valores medios de los microdatos en los que no se ha empleado filtro alguno (primera columna). Los resultados obtenidos son totalmente despreciables, y su causa, estriba en los valores cercanos a cero e incluso nulos de activo real declarados por algunas empresas (ver cuadro V). La utilización de filtros en dichos microdatos nos lleva a la obtención de resultados, por lo menos, más coherentes y creíbles.

En segundo lugar, puede observarse que los ratios obtenidos mediante el cálculo agregado a partir de microdatos (segunda columna), presentan dos características destacables:

- a) La comparación respectivamente de las columnas 1 y 2 nos ofrece una idea de la diferencia de los resultados obtenidos. Incluso en aquellos casos en que se ha empleado filtro, pueden observarse diferencias significativas. El resultado más parecido es el correspondiente a la R.E. positivas con empleo de filtros, aunque la diferencia es apreciable (4 puntos porcentuales).
- b) La gran similitud de los valores de los ratios obtenidos mediante cálculo agregado, independientemente del empleo de filtros (columna 2). Este resultado es muy revelador, ya que, indica que el empleo de valores agregados debe efectuarse con mucha cautela. Esta es una de las principales conclusiones del presente trabajo, lo que nos lleva a señalar que los microdatos tributarios pueden ser aparentemente coherentes a nivel macro e incoherentes a nivel micro. Finalmente, en la comparación de las columnas 2 y 3, no se observan diferencias significativas en cuanto a la R.E. positiva y sí en cuanto a los valores negativos. La diferencia de valores negativos se debe a que en la muestra el porcentaje de empresas con resultados negativos es superior, hecho que sesga hacia valores negativos la R.E. total.

BIBLIOGRAFÍA

Granquist, L. (1991): Macro editing. *Methods for rationalizing the editing of quantitative data*. Eustat.

García-Villán. (1985): *La Depuración de Datos Estadísticos*. Cuadernos Aragoneses de Economía, 2ª época, volumen 5, número 1, pp. 59-97.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1991): *Plan General de Contabilidad*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1991. 323 páginas,

Instituto de Estudios Fiscales (1993): *Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias 1989-1990*(1993).

—(1994): *Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias 1991*(1994).

—(1995): *Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias 1992*(1995).

—(1996): *Las Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias 1993*(1996).

Melis, F. (1994): *El Uso de Bases de Microdatos Tributarios en el Instituto de Estudios Fiscales*. Instituto de Estudios Fiscales, Papel de Trabajo 3/94, páginas 38.

—(1994): *Notas sobre Estadística Tributaria y Estadística Económica*. Instituto de Estudios Fiscales, Papel de Trabajo 4/94, páginas 72.

Rivero, J. (1995): *Contabilidad Financiera*. Editorial Trivium, S.A. Madrid 1995. 618 páginas.

