

 ISAAC IBÁÑEZ GARCÍA*Asesor fiscal***Extracto:**

EN el presente artículo se analizan, con visión crítica, diversas cuestiones que plantea la actual forma de producir normas contables en España. Así, se tratan aspectos tales como las posibles restricciones que realizan determinadas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, así como resoluciones del ICAC, respecto a las normas contables de superior rango, así como posibles restricciones también respecto a las Directivas comunitarias y a los criterios interpretativos que se han dado sobre aspectos de las mismas en sede europea. Se plantean también cuestiones que pueden incidir de forma negativa en la seguridad jurídica de los sujetos contables, tales como la regulación con carácter general del tratamiento contable de las Uniones Temporales de Empresas y Comunidades de Bienes pero a través de adaptaciones sectoriales y no de normas dirigidas a todos los sujetos contables.

Asimismo, se tratan algunos aspectos relativos a la propuesta de reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad que, aunque en un principio se aplicará a las empresas cotizadas, permite que los Estados miembros puedan exigir o permitir al resto de las empresas que adecuen sus estados financieros a las NIC, lo cual plantearía, desde el principio de seguridad jurídica, serios problemas de coexistencia de los ordenamientos contables nacionales con el conjunto de normas NIC, problema que debería irse abordando.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. De la Directiva al Reglamento, y de éste a la Decisión.
- III. La integración de las NIC en la normativa comunitaria.
- IV. El Derecho Contable en España.
- V. La reserva de ley en el ámbito del Derecho contable.
- VI. El contenido de la Ley 19/1989.
- VII. El artículo 8.º de la Ley 19/1989.
- VIII. El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- IX. El Plan General de Contabilidad.
- X. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- XI. Las adaptaciones sectoriales.
- XII. La derogación de previsiones legales por normas de inferior rango.
- XIII. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

La Orden de 28 de marzo de 2001 por la que se desarrolla la disposición final primera del Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas del Sector Eléctrico, como consecuencia de los cambios operados en la normativa del sector eléctrico, ha levantado cierta polémica, que se ha recogido en los medios de comunicación especializados en temas económicos. Así, *Expansión* titula así esta noticia (31-03-2001): «Economía salva *in extremis* las cuentas de Endesa del año 2000». El periodista Jesús MOTA titula así un amplio artículo publicado en *El País, Negocios* (8-04-2001): «Endesa entra en la heterodoxia contable. El Gobierno permite a la empresa cargar 205.000 millones contra reservas para salvar el beneficio».

En una nota de prensa publicada el 30 de marzo de 2001 en su página en Internet, ENDESA explica la adaptación de sus cuentas a los criterios establecidos en la citada Orden ministerial, concluyendo que «Al acogerse a lo dispuesto en la Orden ministerial de 28 de marzo, los estados financieros de ENDESA reflejan de manera más adecuada la imagen fiel de la empresa».

No vamos a entrar en la polémica citada, pero sí dejamos constancia de que no nos parece correcto que se publique una Orden ministerial, con fecha 29 de marzo de 2001, que contiene normas contables de aplicación al ejercicio 2000, prácticamente al terminar el plazo con que cuentan los administradores sociales para formular las cuentas anuales.

El presente artículo trata sobre los aspectos jurídico-formales de la producción de la normativa contable en España, que, a nuestro juicio, no han sido tratados con la debida atención, así como de algunos problemas que pueden surgir por la forma en que pretende asumir la Comunidad Europea las Normas Internacionales de Contabilidad.

Soy partidario de que las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad se aprueben por Decreto del Gobierno y no por Orden ministerial. Por ello, aún no he llegado a entender cómo ciertas adaptaciones sectoriales (empresas del sector eléctrico, entidades sin fines lucrativos) tienen aprobadas sus adaptaciones sectoriales mediante Decreto y el resto de las adaptaciones han sido aprobadas mediante Orden Ministerial. En la Introducción del Real Decreto 437/1998, de 20 de

marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, puede leerse: «...**con la singularidad** de que de acuerdo con las disposiciones indicadas anteriormente, para el sector eléctrico es el Gobierno el que aprueba la adaptación de la norma contable aplicable al mismo, por lo que el rango de la presente disposición es el de Real Decreto».

Es decir, no llego a entender la razón por la cual el legislador habilita unas veces al Gobierno para aprobar la adaptación sectorial y otras habilita al Ministro. Lo que sí está claro es que la adaptación de las eléctricas se diferencia respecto a las demás en que está dotada de mayores garantías: ha sido propuesta por dos ministros, informada por el Consejo de Estado y adoptada, previa deliberación del Consejo de Ministros.

Aunque no entiendo lo anteriormente expuesto, lo que sí tengo muy claro es que no es lo mismo un Decreto que una Orden ministerial, y que no gozan del mismo rango en cuanto al principio de jerarquía normativa.

Seguramente la imprevisión ha hecho que la regulación contable de las **Uniones Temporales de Empresas** y de las **Comunidades de Bienes** se haya tenido que incorporar –pese a constituir una mala práctica de técnica legislativa– a adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, en vez de incorporarse al mismo, por su carácter general. La situación actual puede generar inseguridad jurídica, en cuanto a la ubicación –y, por consiguiente, localización– de la regulación contable de dichas formas jurídicas. Es interesante la respuesta del ICAC a consulta (consulta n.º 3 del BOICAC número 37/marzo de 1999): «La incorporación a la contabilidad del comunero de los elementos patrimoniales que configuran la comunidad de bienes y de las operaciones y resultados realizados por ésta, ha sido asimilada a efectos contables a las Uniones Temporales de Empresas (UTES) en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, aprobado por Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo. **Dicha norma, tal y como se señala en la citada adaptación, es de alcance general para cualquier tipo de actividad económica que ejerza la entidad partícipe en la comunidad de bienes.** De acuerdo con lo expuesto en la norma de valoración 22.^a del citado texto, la comunidad de bienes no formulará cuentas anuales a efectos mercantiles, pues los elementos patrimoniales de éstas, así como las operaciones llevadas a cabo por la comunidad, estarán integradas en las cuentas anuales de las sociedades-comuneros por el importe proporcional a su participación en la comunidad; en consecuencia, no existe una partida específica que ponga de manifiesto la participación en una comunidad de bienes. Este proceder se ha puesto de manifiesto en la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad; en concreto, en su introducción, al referirse al contenido de la norma cuarta, indica que «En consecuencia, las UTES no formulan cuentas anuales a efectos mercantiles, sin perjuicio de que otras legislaciones, como es el caso de la legislación fiscal, puedan imponer determinadas obligaciones de contabilidad a las mismas; no obstante, un adecuado control interno producirá que normalmente las UTES lleven unos registros cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros de contabilidad que resultan obligatorios para las empresas». Circunstancia que, tal y como se ha indicado, debe ser reproducida igualmente para las comunidades de bienes.

Comentando la referida respuesta a consulta del ICAC, CORONA ROMERO (*Normas y consultas contables de 1999. Partida Doble*, enero 2000) ha escrito que «se trata de una norma establecida como obligatoria con carácter general por la propia adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico. Esta adaptación establece normas sobre provisión medioambiental y sobre uniones temporales de empresas y comunidades de bienes aplicables con carácter general; **se trata, en la práctica de una "ampliación" del PGC que no pudo hacerse en otras adaptaciones sectoriales, aprobadas por Orden Ministerial, pero sí en la referida porque se aprobó por Real Decreto, norma de igual rango que la que aprobó el PGC**».

Recordemos, no obstante, que en la adaptación sectorial del PGC a las constructoras, aprobada por Orden ministerial, se incluyen las normas sobre Uniones Temporales de Empresas no incorporadas previamente al PGC. Lo mismo ha de decirse de la adaptación sectorial a las inmobiliarias, también aprobada por Orden ministerial.

II. DE LA DIRECTIVA AL REGLAMENTO, Y DE ÉSTE A LA DECISIÓN

En la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: *La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir*, COM(2000) 359 final, de 13 de junio de 2000, se concluye que «El Consejo Europeo de Lisboa ha pedido que se adopten medidas para aumentar la comparabilidad de los estados financieros de las sociedades. La presente Comunicación de la Comisión presenta una nueva orientación para cumplir este objetivo. La Comisión invita al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones a **aprobar urgentemente** el planteamiento resumido en la presente Comunicación».

Estas prisas de la Comisión ponen en evidencia el fracaso del sistema de toma de decisiones en sede comunitaria, pues ya en noviembre de 1995 la Comisión publicó su Comunicación: «Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional». Y este fracaso hace que la Comisión proponga el Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (presentado por la Comisión el 13 de febrero de 2001), por el que se pretende que el Consejo y el Parlamento deleguen ampliamente en la Comisión para la adopción, en el ámbito comunitario, **mediante el instrumento jurídico de la Decisión**, de las Normas Internacionales de Contabilidad, tanto en su versión actualmente vigente, como en las sucesivas modificaciones e interpretaciones correspondientes de estas normas, las futuras normas e interpretaciones correspondientes que pueda elaborar el CNIC y las normas contables equivalentes.

El proyecto de reglamento alude también al procedimiento de reglamentación (comitología), que es utilizado habitualmente para proceder a la adaptación al progreso técnico o científico de las Directivas de armonización de las normas técnicas, y que permite el debido control político por parte del Consejo y del Parlamento Europeo (*vid.* al respecto la Decisión del Consejo de 28 de junio de 1999 por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión).

Sabido es que a nivel comunitario no existe un claro principio de jerarquía normativa. Así, en la Declaración relativa a la jerarquía de los actos comunitarios (aneja al Tratado de la Unión Europea, adoptado en Maastricht en 1992), puede leerse: «La Conferencia conviene en que la Conferencia Intergubernamental que se convocará en 1996 estudie la medida en que sería posible revisar la clasificación de los actos comunitarios, con vistas a establecer una adecuada jerarquía entre las distintas categorías de normas».

ARQUERO MONTAÑO («Un nuevo paso hacia la armonización contable internacional: la estrategia contable de la Unión Europea». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 215, febrero 2001), ha subrayado que «VAN HULLE (1997) indica que desde la adopción y trasposición de la IV y VII Directivas no ha habido más progresos a nivel europeo en relación a las normas contables básicas y a la presentación de la información financiera. Situación que contrasta con lo que sucede a nivel internacional. Efectivamente, la ventaja de las Directivas es que la solución sobre la que se ha llegado a un acuerdo se hace imperativa por la transposición a la legislación nacional, no obstante, las normas contables deben reflejar una realidad en constante cambio, por lo que deberían, a su vez, **ser muy flexibles y adaptables**. En este sentido, las Directivas son un instrumento muy rígido y poco válido para dar respuestas rápidas».

En su Comunicación de 1995, la Comisión señala que «en la medida de lo posible, deberían evitarse nuevos actos legislativos o modificaciones de la legislación existente a escala comunitaria. También parece conveniente evitar la creación de normas que vengan a sumarse a las que ya existen o están en preparación. **Es necesario crear un marco más flexible** desde el que pueda responderse más rápidamente a la evolución actual y futura. Al mismo tiempo, ha de preservarse el grado necesario de **seguridad jurídica** y garantizarse el respeto del derecho comunitario».

En dicho documento, la Comisión ya estaba pensando en utilizar el mecanismo de la Decisión u otro similar. Respecto a la preservación de la seguridad jurídica y la garantía del respeto del Derecho comunitario, como exponemos más adelante, el proyecto de Reglamento presentado por la Comisión, a mi juicio, no consigue estos objetivos.

En la actualidad, el Derecho contable emanado de las Comunidades Europeas está compuesto por las siguientes normas:

- Cuarta Directiva del Consejo 78/660/CEE, de 25 de julio de 1987, relativa a las cuentas anuales de determinados tipos de sociedad.
- Séptima Directiva del Consejo 83/349/CEE, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.
- Directiva del Consejo 86/635/CEE, de 8 de diciembre de 1986, sobre las cuentas anuales y las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras.

No obstante, se adopten o no las NIC, las Directivas no van a desaparecer y se quieren reformar. Prueba de ello es la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad [COM (2000) 80 final – 2000/OO43 (COD)]. Como expone el Comité Económico y Social en su dictamen de 12 de julio de 2000, sobre esta propuesta, «la modificación tiene como objetivo mantener la coherencia entre la normativa de la UE en materia de información financiera y la evolución más reciente de las Normas Internacionales de Contabilidad... La modificación trata del concepto de «contabilidad por el valor razonable», que contempla la introducción al coste de determinados activos y pasivos en la contabilidad de las empresas, para posteriormente volver a evaluarlos por el método razonable en cada uno de los balances. Por lo general, el valor razonable corresponde al valor actual en el libre mercado. En sus observaciones específicas, «El CES acoge con satisfacción el hecho de que, en términos generales, la modificación no se vaya a aplicar a las PYME, que ya se ven frecuentemente abrumadas como consecuencia de los requisitos de carácter regulador. Sin embargo, el Comité sí propone que en los raros casos de PYME con suficiente capacidad para hacer uso de estos instrumentos (como las empresas de las nuevas tecnologías), se debe exigir que los contabilicen de la manera adecuada».

Según consta en el documento: «Análisis de la conformidad entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las Directivas comunitarias sobre cuentas», del Comité de Contacto sobre Directivas de Cuentas, existen «significativas diferencias entre la manera de enfocar la contabilidad en las Directivas sobre cuentas y en las NIC:

- a) En las Directivas sobre cuentas se consideran principios generales y no se trata de regular todas sus posibles aplicaciones prácticas, aunque esta circunstancia no impide que en ocasiones se ofrezcan orientaciones muy detalladas (por ejemplo, mediante la imposición de formatos de presentación normalizados). Por otra parte, las NIC se refieren básicamente a cuestiones contables específicas para las que se establecen directrices muy concretas, pero no tienen en cuenta el marco jurídico en que estas normas deben aplicarse en la práctica.
- b) Las Directivas sobre cuentas se aplican a todas las empresas que disponen de una determinada estructura jurídica, **mientras que las NIC se utilizan en la práctica fundamentalmente por empresas cotizadas en Bolsa.**
- c) **Las Directivas sobre cuentas forman parte del Derecho de sociedades europeo y, por tanto, constituyen legislación de carácter obligatorio, mientras que las NIC son instrumentos de aplicación voluntaria sin vinculación específica con la legislación.**
- d) Las Directivas sobre cuentas han sido elaboradas en un entorno en ocasiones fuertemente influido por cuestiones como la protección del acreedor, la distribución de los beneficios y la tributación. Habitualmente, la realización de las NIC no se ve afectada por tales preocupaciones, con lo que se han creado normas abstractas carentes de un vínculo concreto con un marco nacional específico.»

Después de muchos trabajos, la Comisión Europea, con fecha 13 de febrero de 2001, ha presentado su propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad –COM(2001) 80 final–.

Según la Introducción de la propuesta de reglamento, la adopción por la Comunidad de las Normas Internacionales de Contabilidad «obedece a consideraciones estratégicas de ámbito empresarial y financiero, y no tanto a motivos de contabilidad». Para la Comisión, la propia Unión Europea «no intentará elaborar un grupo distinto de normas contables. Esto iría en contra de la tendencia a la globalización de los mercados financieros y debilitaría la capacidad de conseguir capital por parte de las empresas de la UE en los mercados de terceros países. Por lo tanto, la base más adecuada para la información financiera en la UE parece ser un grupo de normas con reconocimiento internacional».

La intención de la Comisión, plasmada en la propuesta de reglamento, «introduce el requisito de que, a más tardar a partir de 2005, todas las empresas de la UE que coticen en mercados regulados y las empresas que se estén preparando para su admisión a cotización elaboren sus estados financieros consolidados de conformidad con las NIC adoptadas para su aplicación en la UE. Ofrece también a los Estados miembros la opción de permitir o exigir la aplicación de las NIC adoptadas en la preparación de las cuentas anuales y permitir o exigir la aplicación de las NIC adoptadas por las empresas sin cotización oficial. Esto significa que los Estados miembros pueden requerir la aplicación uniforme de las NIC adoptadas a sectores importantes como el bancario o el de seguros, independientemente de si las empresas tienen o no cotización oficial. Esta propuesta también establece las normas básicas para la creación de un mecanismo de control que **adoptará** las NIC, el calendario para su puesta en práctica y una cláusula de revisión que permita una evaluación del planteamiento global propuesto».

La Comisión, por tanto, ha decidido adoptar las normas de Contabilidad elaboradas por el IASC (International Accounting Standards Committee). Como ha expuesto GARCÍA DÍEZ («La normalización contable», en *Contabilidad General*; obra dirigida por MENÉNDEZ MENÉNDEZ. Civitas, 2000), el IASC es un organismo creado en 1973, de carácter profesional y ámbito mundial, dedicado a la difusión e implantación de la armonización contable, que emite las normas internacionales de contabilidad (IAS o NIC), promoviendo su aceptación y respeto en todos los países... A pesar de carecer de fuerza legal, puesto que está integrado por organizaciones profesionales, el IASC ha ido aumentando progresivamente su influencia y la aceptación de sus normas a nivel mundial. En este sentido, en 1995, la *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), organismo integrado por las agencias reguladoras de las bolsas de valores de los distintos países, llegó al acuerdo con el IASC de recomendar a sus miembros la aceptación de los estados contables de las empresas extranjeras elaborados según las IAS. Con esta finalidad ambos organismos establecieron un programa de trabajo conjunto, comprometiéndose el IASC a completar un núcleo básico de normas contables, que a principios de 1999 ya había concluido».

Subraya esta autora que «el hecho de que la normativa del IASC fuera avalada por la IOSCO originó que la Comisión Europea anunciara en noviembre de 1995 un importante cambio en su política de armonización contable, motivado fundamentalmente por el problema a que se enfrentan las

grandes empresas europeas que cotizan en mercados internacionales, en la mayoría de los casos en la Bolsa de Nueva York, al tener que preparar dos juegos de estados financieros: unos, elaborados conforme a los requisitos nacionales y a las disposiciones comunitarias, y otros, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente admitidos en los Estados Unidos. Como solución se plantea un estrechamiento en las relaciones existentes entre la UE y el IASC, con el objetivo final de conseguir una serie de normas contables que sean aceptadas en los mercados de capitales de todo el mundo».

Según consta en la Comunicación de la Comisión Europea: «Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional», COM 95 (508), el IASC es una **organización privada** que fue creada en 1973 por los profesionales de la contabilidad. Sus trabajos se han centrado en el desarrollo de un conjunto coherente de normas contables internacionales. Estas normas, **aunque no sean jurídicamente vinculantes**, son utilizadas por una serie de grandes empresas multinacionales en todo el mundo, y también han influido en el proceso de elaboración de normas contables de diversos países. La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) ha llegado recientemente a un acuerdo con el IASC respecto de un programa de trabajo conjunto, cuyo objetivo es establecer a medio plazo un conjunto básico de normas contables internacionales que serán aplicadas por las empresas que estén interesadas en la cotización multinacional de sus valores. La realización de este objetivo facilitaría el acceso de las empresas europeas que aplican las normas contables internacionales (IAS) a los mercados internacionales de capitales y, en especial, a los mercados estadounidenses.

En nuestro país también se tienen oficialmente por autorizados los pronunciamientos del IASC. A título de ejemplo, la contestación a consulta (Consulta n.º 3 del BOICAC, número 38/junio de 1999): «...Según refleja el punto 1 de la introducción del Real Decreto 1815/1991, las NOFCAC se han elaborado siguiendo, además de lo establecido por la 7.ª Directiva Comunitaria y por el Código de Comercio, los pronunciamientos del Comité Internacional de Normas Contables (*International Accounting Standards Committee*, IASC). A este respecto, en relación con el concepto de alta tasa de inflación, que no está definido a estos efectos en nuestra legislación y tampoco ha sido objeto de regulación específica por parte de las Directivas Comunitarias sobre cuentas anuales, hay que indicar que la Norma Internacional de Contabilidad n.º 29: Información financiera en economía hiperinflacionaria, en su nota 3, enumera una serie de características, de forma no exhaustiva, dentro del entorno económico de un país para considerar "alta tasa de inflación" ...»

Por cierto, la NIC 29 es una de las normas consideradas en el Anexo de la propuesta de reglamento presentado por la Comisión Europea.

III. LA INTEGRACIÓN DE LAS NIC EN LA NORMATIVA COMUNITARIA

En la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: «La Estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir», origen inmediato de la propuesta de reglamento citada, puede leerse:

«Esta estrategia deberá tener plenamente en cuenta los intereses de orden público. La Unión Europea no puede delegar en terceros no gubernamentales la responsabilidad de establecer requisitos de información financiera para las sociedades de la UE que coticen en bolsa. En las jurisdicciones nacionales, las autoridades competentes pueden delegar la elaboración de normas contables a un organismo normativo nacional al que han definido su estructura de gobierno. **Para asegurar la seguridad jurídica de los usuarios** de las NIC en la Unión Europea, las normas internacionales de contabilidad deben integrarse en el marco legislativo de información financiera de la UE. Las autoridades de la UE deben tener los medios para ejercer el control normativo necesario y corregir cualquier deficiencia o problema en relación con las NIC».

La norma base de la propuesta de reglamento por la que la Comunidad asume las Normas Internacionales de Contabilidad está constituida por los artículos 1 y 2:

Artículo 1. Objeto.

«El presente reglamento establece las normas para la adopción y aplicación en la Comunidad de las normas internacionales de contabilidad con el fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y garantizar un funcionamiento fluido y eficiente del mercado de capitales de la UE».

Artículo 2. Definiciones.

«A los efectos del presente Reglamento, se entenderá por "Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas" las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las interpretaciones vinculadas (interpretaciones SIC) publicadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC), que figuran en el Anexo del presente Reglamento, **las sucesivas modificaciones e interpretaciones** correspondientes de estas normas, **las futuras normas e interpretaciones** correspondientes que pueda elaborar el CNIC y las **normas contables equivalentes**, que aseguren un alto grado de transparencia y comparabilidad de la información financiera y que estén lo más cerca posible de las Normas Internacionales de Contabilidad».

Mediante ambos artículos, los colegisladores comunitarios (Parlamento Europeo y Consejo) establecen el marco de normas contables internacionales, presentes y futuras, que pueden ser integradas en la legislación comunitaria. Amplio marco, pues no se refiere únicamente a las normas elaboradas por el IASC, sino también a **normas contables equivalentes** a las NIC.

El proyectado reglamento delega en la Comisión la función de integrar en el ordenamiento comunitario las normas internacionales de contabilidad, mediante (artículo 3.3) la adopción de una Decisión: «Las Decisiones de la Comisión referentes a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad se publicarán en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas».

La Comisión define y adopta las NIC que deberán ser obligatorias en la Comunidad, previo dictamen del Comité regulador de la contabilidad, compuesto por representantes de los Estados miembros y presidido por el representante de la Comisión.

El proyectado reglamento tiene, a mi juicio, un **importante problema de técnica legislativa**, pues de la lectura del mismo se deduce únicamente que la integración de una NIC en el ordenamiento jurídico comunitario se realizará a través de una Decisión de la Comisión que define y adopta dicha norma; pero sin que se infiera en ningún párrafo de su articulado que la NIC que se asuma ha de ser publicada íntegramente en el texto de la Decisión. Problema este que le he hecho llegar al Comisario de Mercado Interior, con fecha 9 de abril de 2001, y al Presidente del Comité Económico y Social, con fecha 10 de abril de 2001:

«De dicha propuesta de reglamento no se desprende que el texto íntegro de las Normas Internacionales de Contabilidad que la Comunidad decida hacer suyas, se adopte a través del acto jurídico comunitario oportuno, **en el que conste el texto íntegro de la norma contable, en todas las lenguas oficiales de la Comunidad.**

Ello puede traer consecuencias de orden jurídico negativo, tanto desde la normativa comunitaria, que obliga a que las normas sean publicadas en todas las lenguas oficiales; como desde la perspectiva de la normativa interna de los Estados miembros.

Así, el artículo 9.º 3 de la Constitución Española, dice que la misma "garantiza la publicación de las normas". Una interpretación de este artículo no consideraría válidas las remisiones a normas **no publicadas** en diarios oficiales que no sean obligatorios dentro del Estado español **y, menos aún, si vienen redactadas en lengua distinta al español.**

Por ello, ruego tome en consideración el introducir en la propuesta de reglamento que las Normas Internacionales de Contabilidad que la Comunidad asuma, han de transcribirse íntegramente en la norma comunitaria que las acoja».

Con fecha 20 de abril contestó lo siguiente el Sr. Philippe PELLÉ, de la Unidad «Información financiera y Derecho de las sociedades», de la Dirección General de Mercado Interior de la Comisión Europea:

«Gracias por sus comentarios del pasado 9 de abril.

El tema que Vd. suscita en su mensaje está siendo actualmente discutido por los Estados miembros de la Unión Europea, que evidentemente son conscientes del problema lingüístico que se plantea».

A lo que con esa misma fecha le hemos argumentado: «El asunto que le planteaba en mi correo no es únicamente de problema lingüístico sino de **publicidad normativa**, es decir, las Normas Internacionales de Contabilidad que se asuman han de estar íntegramente publicadas en el corres-

pondiente Diario oficial. Le ruego tomen en consideración lo anterior...». El Señor PELLÉ contesta de inmediato lo siguiente: «El problema de la publicidad normativa es uno que conocemos también y debemos estudiar con los Estados miembros de la UE. Tiene muchas dimensiones, incluido el del "copyright" de las obras de la IASC. Como ya le anticipé en mi anterior comunicación este tema está siendo estudiado para encontrar una solución».

A mi juicio, estos problemas deberían haberse solucionado previamente a la presentación de la propuesta de reglamento, incorporando las soluciones a la misma.

Sobre el principio de publicidad de las normas, nuestro Tribunal Constitucional ha dicho (STC 179/1989, de 2 de noviembre) que «La Constitución en su artículo 9.3 garantiza el principio de la publicidad de las normas. Esta garantía aparece como consecuencia ineluctable de la proclamación de España como Estado de Derecho, y se encuentra en íntima relación con el principio de **seguridad jurídica** consagrado en el mismo artículo 9.3 CE: pues sólo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de éstos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su **existencia y contenido**, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento».

Asimismo, el Tribunal Constitucional (SSTC 82/1986, de 26 de junio y 46/1991, de 28 de febrero) tiene declarado que «El castellano es medio de comunicación normal de los poderes públicos y ante ellos en el conjunto del Estado español».

A este respecto, GARCÍA NOVOA (*El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, 2000) ha señalado que «la salvaguarda del principio de publicidad material viene haciéndose a través de la publicación formal de las normas en el *Boletín Oficial del Estado*. Ello no es una exigencia constitucional, pues ni el art. 9.3, que se refiere al principio de publicidad material, ni el 91, que impone la publicación formal de las normas, dicen a través de qué medio debe hacerse efectiva esta publicación. La mención a la publicación en el BOE aparece en el art. 2.1 del Código Civil. Aunque la publicación en el BOE de las normas no viene exigida por la Constitución y, en principio, cualquier ley ordinaria podría derogar el art. 2.1 del Código civil, lo cierto es que, como señala SALVADOR CODERCH, esta forma de publicación en el *Diario Oficial* es la manera tradicional y habitual de cumplir el principio de publicación de las normas, lo que "marca de hecho los límites actuales del principio de seguridad jurídica en esta materia", y no olvidemos que un importante componente de la certeza jurídica es la posibilidad de esperar que el poder público actúe en cada caso de la manera en que lo hace ordinaria y típicamente *–in quod plerumque accidit–*. La conclusión a la que cabe llegar es que cualquier *cambio a menos*, en materia de publicidad, en el sentido de optar por una forma de publicidad distinta al BOE y de previsible menor eficacia, sería inconstitucional por contravenir el principio de seguridad jurídica. La publicación en el BOE es un punto de no retorno en la seguridad jurídica que cabe esperar de las exigencias de la publicidad formal».

Lo mismo ha de decirse de la no publicación de una norma en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

Con fecha 3 de mayo de 2001 el Presidente del Comité Económico y Social me contesta: «El Comité Económico y Social Europeo está elaborando actualmente su dictamen sobre este asunto, y el Grupo de estudio encargado de prepararlo se reunirá próximamente los días 4 de mayo y 7 de junio. En principio, la Sección de Mercado Único, Producción y Consumo, competente para el mencionado asunto, deberá aprobar el Dictamen de Sección el 27 de junio. A continuación, según lo previsto, la asamblea del Comité aprobará en su pleno de los días 11 y 12 de julio de 2001 el Dictamen final del Comité. Las preocupaciones manifestadas por usted en la carta dirigida al Sr. BOLKENSTEIN, serán transmitidas naturalmente al ponente del Dictamen, Sr. BYRNE.»

El Comité, con fecha 16 de julio de 2001 aprobó su dictamen sobre la «Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad». En el apartado de observaciones generales puede leerse:

«3.14. El Comité insta encarecidamente a la Comisión a que garantice que *todas* las NIC y las interpretaciones vinculadas sean disponibles en *todas* las lenguas comunitarias».

Asimismo, en sus conclusiones se lee lo siguiente:

«4.5. El Comité subraya de nuevo que la plena disponibilidad de la Junta de las NIC y las interpretaciones vinculadas en todas las lenguas comunitarias constituye una condición *sine qua non*».

IV. EL DERECHO CONTABLE EN ESPAÑA

En España, la irrupción del Derecho contable viene de la mano de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades. (Boletín Oficial del Estado n.º 178, de 27 de julio de 1989.

Como se expone en la introducción del borrador de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad al sector vitivinícola, «transcurrido un tiempo desde la aprobación de la Ley 19/1989, de 25 de julio, y consecuentemente modificado el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas, se produjo el **desarrollo reglamentario** en materia de contabilidad a través del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

A partir de este momento se puede hablar propiamente de la existencia de un **verdadero derecho contable**, que se caracteriza por la existencia de unos principios generales reconocidos en dichas normas legales. En tal sentido, se puede hablar propiamente de independencia de la normativa contable respecto de aquellas otras normas a las que también se pueden encontrar sometidos los sujetos contables (fiscal, mercantil y supervisión financiera), de forma que queda preservado de cualquier interferencia el objetivo de las normas contables de obtener información económica pura, dirigida a usuario en general, sin perjuicio de la necesaria coordinación que debe existir entre la contabilidad y las citadas disciplinas, las cuales determinan una parte de la información que deberá ser tenida en cuenta al reflejar las cuentas anuales la realidad económica de las distintas operaciones y situaciones de las entidades.»

El Derecho contable es, valga la redundancia, Derecho (Derecho Mercantil), y, por consiguiente, ha de respetar las previsiones de nuestro ordenamiento jurídico, especialmente en lo referente a la producción normativa.

Desde hace tiempo, la contabilidad ha pasado de ser algo que era de exclusivo interés del empresario, del comerciante, a ser un asunto que afecta al interés general y que, por tanto, merece una regulación legal que satisfaga las exigencias de ese interés general. Como expone URÍA (*Derecho Mercantil*. Marcial Pons, 1992), de un lado, el interés de los acreedores del empresario en contar con la garantía de una administración ordenada; de otro, el interés del propio Estado (que quiere conocer por razones económicas y fiscales la marcha de las empresas y los resultados de su actividad), y, por último, exigencias de orden público (para que en el supuesto de quiebra se pueda reconstruir la integridad del patrimonio del quebrado) condujeron a declarar obligatoria la contabilización diaria de las operaciones mercantiles y a regular esta materia con normas jurídicas **de carácter necesario**.

Es más, a mi juicio, puede decirse que las modernas normas contables restringen de uno u otro modo la libertad del empresario para calcular el beneficio empresarial y para valorar la propia empresa, cálculo que ha de hacerse teniendo en cuenta las previsiones contenidas en tales normas (especialmente las relativas a criterios de valoración de obligada observancia). Asimismo, la normativa contable impone actos de gravamen como es la exigencia de que en determinadas condiciones, legalmente establecidas, las cuentas del empresario se sometan a auditoría.

Por último, la inobservancia de las prescripciones legales en materia contable están sujetas a sanciones indirectas de cierta gravedad. Como enumera URÍA: en caso de quiebra, la falta de libros traerá como inexcusable consecuencia que aquélla se declare fraudulenta, y las irregularidades en los mismos puedan dar lugar, según su importancia, bien a esa misma declaración, bien a la quiebra culpable, con las graves consecuencias inherentes a los dos supuestos.

El incumplimiento de obligaciones contables sustanciales es causa de la acción de responsabilidad contra los administradores de una sociedad.

Como expone Klaus TIEDEMANN (*Lecciones de Derecho penal económico*. PPU. 1993), el balance mercantil, en tanto medio de información sobre la situación económica de una empresa, se protege por el Derecho penal alemán contra la falsedad en su contenido y su prestación engañosa. El nuevo

Código de comercio contiene el correspondiente tipo penal para los balances mercantiles de las sociedades de capitales, consorcios y cooperativas. El resto de los comerciantes son castigados por falsedad en la contabilidad y en el balance sólo si existe suspensión de pagos, apertura de la quiebra o negativa a la instancia de apertura de masa insuficiente. En el Código penal español la punibilidad sólo aparece por el uso del balance incorrecto en perjuicio de la Hacienda Pública en forma de delito fiscal.

GONDRA ROMERO (Significado y función del principio de «Imagen fiel» («True and fair view») en el sistema del nuevo Derecho de Balances. En la obra colectiva: *Derecho mercantil de la Comunidad Económica Europea*. Civitas. 1991), entiende que nuestro legislador, al reproducir el principio de «imagen fiel» en el artículo 34.2 del Código de comercio: «las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa», agregando a continuación: «de conformidad con las disposiciones legales», viene a expresar de manera patente que el objetivo de la «imagen fiel» no debe ser promovido por el juzgador con arreglo a una valoración personal y libre, sino que dicho fin deriva precisamente de las normas legales, a las que debe fidelidad el intérprete. Para nuestro legislador no ofrece duda alguna que la «imagen fiel» es un objetivo que deriva, en definitiva, de la «conformidad con las disposiciones legales» y, en este sentido, que en esa noción vienen a condensarse los fines últimos del sistema informativo legal.

Este autor comenta que nuestro legislador, por ejemplo, en una materia tan trascendente como la de la valoración, no ha hecho uso de la posibilidad de autorizar alguno de los sistemas alternativos que se prevén en el artículo 34 de la Directiva comunitaria respecto del modelo tradicional de valores «históricos», y se ha atenido estrictamente a éste [art. 38.1.f) del Código de comercio]. Asimismo, nuestro sistema legal permite numerosas opciones electivas (espacios de discrecionalidad), para las empresas, especialmente en materia de valoración, así como para juzgar las posibles excepciones a las normas legales que en él expresamente se prevén, algunas tan significativas como la contemplada en el artículo 31.2 de la Directiva recogida a su vez por el artículo 38.2 de nuestro Código de comercio reformado.

Vemos pues cómo la contabilidad es un asunto de especial trascendencia en el ámbito de la actividad económica y, por consiguiente, en este trabajo vamos a desarrollar lo que entendemos por reserva de ley en materia contable y los problemas que se han suscitado en nuestro ordenamiento contable en cuestiones de producción normativa.

V. LA RESERVA DE LEY EN EL ÁMBITO DEL DERECHO CONTABLE

Nuestra Constitución no establece de manera expresa una exigencia de reserva de ley en materia contable.

Como expone RUBIO LLORENTE (*La forma de la Constitución. Estudios sobre la Constitución*. Centro de Estudios Constitucionales. 1993), es la ley la que ha de establecer las determinaciones esenciales, el núcleo del régimen jurídico, cuando se trata de normas que inciden directamente sobre la esfera jurídica de los ciudadanos.

La Constitución prevé de forma expresa la reserva de ley en ciertas materias. Como expresa el autor que acabamos de citar, el problema grave se plantea respecto de aquellas otras materias acerca de las que la exigencia de un mínimo de contenido legal sustantivo, por así decir, no puede hacerse derivar directamente de ningún precepto constitucional concreto que la imponga. Manteniendo que en ningún Estado constitucional se cuestiona hoy, seriamente, que sea el legislador el único legitimado para obligar a los ciudadanos, este autor considera sujetas a reserva de ley las normas que afecten a la libertad o propiedad de los ciudadanos o que implican la «sujeción general» de éstos a la Administración, las normas que restringen de uno u otro modo la libertad e imponen cargas económicas y más concretamente aquellas normas cuya ejecución por la Administración da lugar a lo que, según una terminología muy extendida, se denomina actos de gravamen.

Hemos apuntado anteriormente que el Derecho contable moderno persigue unos objetivos de interés general, unas exigencias de orden público, de orden público económico. Así, el Derecho contable restringe la libertad del empresario para calcular el beneficio empresarial y valorar la empresa y le impone actos de gravamen en cuanto a que, en determinadas circunstancias, tenga que someter sus cuentas a una auditoría externa.

Por ello, entiendo que los elementos esenciales o configuradores del Derecho contable están sujetos a la reserva de ley. Y principalmente están sujetos a la reserva de ley los principios contables de valoración. A mi juicio, como veremos a continuación, nuestro legislador se ha cuidado mucho de respetar esa reserva y ha marcado nítidamente los aspectos del Derecho contable que deben ser desarrollados a nivel de Real Decreto, Orden ministerial o Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

VI. EL CONTENIDO DE LA LEY 19/1989

El artículo 2.º de dicha ley modifica el Título III del Libro Primero del Código de Comercio, que comprende los artículos 25 a 49, con el fin de transponer al Derecho interno las previsiones de las Directivas comunitarias en materia contable.

El Título III, en su nueva redacción, tiene la siguiente estructura:

DE LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS.

Sección Primera: De los libros de los empresarios.

Sección Segunda: De las cuentas anuales.

Sección Tercera: Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades.

Éste es, por tanto, el **núcleo rector** de nuestro ordenamiento jurídico-contable. Se establecen en él los principios contables y las reglas de valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales.

El artículo 5.º de la misma ley modifica la Ley de Sociedades Anónimas en lo que respecta al epígrafe: «De las cuentas anuales», obligando a redactarlas de conformidad a lo previsto en el Código de Comercio. Establece, también, las reglas de valoración para las sociedades y se remite, igualmente, a las previsiones establecidas en el Código de comercio.

VII. EL ARTÍCULO 8.º DE LA LEY 19/1989

Dicho artículo es del siguiente tenor literal, en cuanto a su punto primero:

«1. Se autoriza al **Gobierno** para que, mediante **Real Decreto**, apruebe:

- 1.º El Plan General de Contabilidad, **adaptándolo** a la vigente legislación mercantil, así como las modificaciones necesarias como consecuencia de cambios introducidos al respecto en las directivas comunitarias, imponiendo la subdivisión de las partidas previstas en los artículos 103, 103.a) y 105, **respetando** la estructura de los esquemas previstos en ellos y la adición de nuevas partidas, en la medida en que su contenido no esté comprendido en ninguna de las previstas en dichos esquemas.
- 2.º La modificación de los límites monetarios que figuran en esta ley para que puedan ser de aplicación las cuentas anuales abreviadas y con arreglo a los criterios fijados por las directivas comunitarias.
- 3.º La adaptación de los importes de las multas que figuran en esta ley y en el Código de comercio a las variaciones del coste de la vida.
- 4.º La dispensa de la obligación de consolidar respecto de aquellas sociedades mercantiles en las que, no obstante estar obligadas a efectuar la consolidación, pueda concurrir alguna causa de excepción *prevista* en las Directivas comunitarias no incluida en el artículo 43 del Código de comercio.»

Se aprecia, con absoluta nitidez, el alcance de la autorización conferida por el legislador al Gobierno para desarrollar el Derecho contable mediante norma reglamentaria. Según dicha autorización, el Gobierno:

- Aprobará el Plan General de Contabilidad con arreglo a la vigente legislación mercantil, de la que la Ley 19/1989 es núcleo rector. Puede decirse, por tanto, que aspectos sustanciales y configuradores del Derecho contable como las normas de valoración son materias indisponibles para la modificación por Decreto.
- Adaptará el Plan General de Contabilidad en cuanto resulte necesario por exigencias establecidas en futuras Directivas comunitarias.

- Respetando la estructura de los esquemas previstos para el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, el Gobierno subdividirá las partidas previstas en los mismos, con objeto de dar claridad a la información contable.
- Modificará los límites monetarios con arreglo a las previsiones de las Directivas de la Comunidad.
- Adaptará los importes de las multas con arreglo a la evolución del coste de la vida.
- Dispensará de la obligación de consolidar en cuanto concurra alguna causa de excepción prevista en las Directivas.

Mediante el punto 2.º del artículo 8.º, el legislador autoriza para que con normas de inferior rango (**Orden ministerial**) el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, apruebe:

1. Las **adaptaciones sectoriales** cuando la naturaleza de la actividad de tales sectores exija un cambio en la **estructura, nomenclatura y terminología** de las partidas del balance mencionadas en el artículo 103.a) de esta ley y en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Conviene insistir en el límite infranqueable de la adaptación que se autoriza: únicamente el cambio en la «estructura», «nomenclatura» y «terminología» de las **partidas**.

2. Las excepciones a lo previsto en el artículo 106.a) respecto a los gastos de investigación y desarrollo.

VIII. EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS

Mediante la disposición final primera de la Ley 19/1989, el legislador autoriza al Gobierno para que en el plazo de un año a contar desde la publicación de la Ley en el Boletín Oficial del Estado elabore y apruebe, mediante Decreto Legislativo, un *texto refundido* de la Ley de Sociedades Anónimas.

Como ha expuesto PÉREZ ROYO (*Las fuentes del Derecho*. Tecnos. 1985), la Constitución se ocupa en primer lugar de los Decretos Legislativos, en cuanto a los actos con fuerza de ley. Esta categoría se caracteriza, ante todo, porque la excepción al monopolio legislativo de las Cortes Generales parte de ellas mismas, que son las que tienen que habilitar al Gobierno para que dicte disposiciones con fuerza de ley que recibirán el nombre de Decretos Legislativos. Nos encontramos, pues, ante una delegación que hace el titular del poder legislativo al Gobierno para que éste lo sustituya, ocupe su lugar. De ahí que la doctrina para referirse al fenómeno utilice las expresiones ley de delegación (acto del Parlamento) y legislación delegada (acto del Gobierno).

Siguiendo a este autor, el legislador gubernamental no puede nunca determinar cuáles son los intereses que se han de satisfacer ni los objetivos que se pretenden alcanzar con el Decreto Legislativo, ya que éstos tienen que estar fijados previamente y de manera expresa en la ley de delegación. Como puede verse, el constituyente español, aleccionado sin duda por la amplia experiencia de que ya se dispone en esta materia, se ha ocupado de impedir que se produzca una **dimisión de su función legislativa por parte del legislador ordinario transfiriéndola al legislador gubernamental**, así como de marcar las diferencias que existen entre uno y otro, que son notables.

Los objetivos marcados al Gobierno por el legislador en la Disposición final primera de la Ley 19/1989 son:

- Elaborar y aprobar un Texto Refundido, al que se incorporarán, con autorización expresa para regularizar, aclarar y armonizar, los textos legales objeto de refundición, las disposiciones vigentes sobre dicho tipo social y las contenidas en la presente ley.
- El Texto Refundido dividirá la ley en cuantos capítulos y secciones tenga por conveniente, a la vez que podrá poner epígrafes a cada uno de los artículos, adaptar las referencias en ellos contenidas a otros artículos, capítulos y secciones o a otras disposiciones, numerar los párrafos o apartados de los mismos, así como sustituir las referencias al «Boletín Oficial del Estado» por la mención del «Boletín Oficial del Registro Mercantil».
- En el Texto Refundido el Gobierno podrá alterar la sucesión de los capítulos, secciones y artículos de las leyes a refundir, así como fraccionar los artículos y alterar el orden de sus párrafos o apartados.

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas es aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y publicado en el Boletín Oficial del Estado n.º 310, de 27 de diciembre de 1989.

El Gobierno, respetando el mandato del legislador, reproduce íntegramente el contenido del artículo 8.º de la Ley 19/1989 en las disposiciones finales primera y segunda del Texto Refundido. Nos referimos a las autorizaciones al Gobierno y al Ministro de Economía y Hacienda para el desarrollo del Derecho contable.

IX. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

El Plan General de Contabilidad es aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y publicado en el Boletín Oficial del Estado del 27 de diciembre de 1990.

Las disposiciones finales del Plan realizan las siguientes autorizaciones para el desarrollo del Derecho contable.

Adaptaciones sectoriales.

La disposición final primera autoriza al Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para aprobar mediante Orden ministerial las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad. Estas adaptaciones sectoriales se elaborarán tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo **tanto las normas y criterios de valoración** como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.

Criterio de amortización.

La disposición final segunda autoriza al Ministro, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para modificar mediante Orden ministerial el criterio de amortización de los gastos de investigación y desarrollo establecidos en el Plan General de Contabilidad.

Condiciones concretas del sujeto contable.

La disposición final tercera autoriza al Ministro de Economía y Hacienda, también a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden ministerial, para adaptar **las normas de valoración** y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.

Otras adaptaciones.

Por aplicación de la disposición final cuarta, el Ministro, a propuesta del Instituto, podrá modificar los plazos establecidos en las disposiciones transitorias tercera y cuarta del Plan General de Contabilidad, en razón de las especiales circunstancias que puedan concurrir en sectores de actividad concretos. Asimismo, en función de las características de determinadas operaciones económicas, podrá establecer la aplicación en el tiempo del Plan General de Contabilidad en aspectos no contemplados en las disposiciones transitorias del Plan General de Contabilidad.

Resoluciones del ICAC.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, **normas de obligado cumplimiento** que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales en relación con las **normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales**, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición final tercera.

X. EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

Mediante la disposición adicional 2.^a de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (Boletín Oficial del Estado del 15 de julio de 1988), se suprime el antiguo Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda.

A la vez, se crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como Organismo Autónomo de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, en el que se integra el suprimido Instituto de Planificación Contable, y que regirá su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación y, especialmente, por la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas, de 26 de diciembre de 1958, por la Ley 11, de 4 de enero de 1977, General Presupuestaria y por la presente ley.

El nuevo Instituto es reforzado por la normativa vigente en cuanto a sus competencias. El antiguo Instituto de Planificación Contable tenía por objeto primordial la realización de los estudios, investigaciones e informes relativos a la adaptación del Plan General de Contabilidad a los distintos sectores de la actividad económica, y al perfeccionamiento y actualización de la planificación contable. Ahora, el ICAC, aparte de las funciones que le atribuye la Ley de Auditoría de Cuentas, dispone de cierto **«poder normativo»**, en cuanto a las Resoluciones a que nos hemos referido con anterioridad. Poder normativo que no puede, como se pone de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 (sobre valoración del inmovilizado inmaterial) innovar o restringir el contenido de normas contables de rango superior.

GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ (*Curso de Derecho Administrativo*. Volumen I. Civitas, 1997) entienden, respecto a los reglamentos de las denominadas Administraciones Independientes, como es el caso del ICAC, que «estas regulaciones secundarias pueden tener valor organizativo y que en el plano normativo externo, aparte de poder integrar como normas técnicas la remisión expresa de algunas Leyes, **tendrán normalmente valor interpretativo** que, salvo en el supuesto indicado –Banco de España– no vinculan al juez, por las mismas razones que han quedado expuestas al tratar de la potestad reglamentaria de los Ministros» (a lo que aludiremos más adelante).

A título de ejemplo, otra Resolución del ICAC que «innova» normas de rango superior en el ámbito contable es la de 27 de julio de 1992, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM). En efecto, no ajustándose a la naturaleza jurídica de las participaciones en dichos fondos, el ICAC obliga a contabilizar y a reconocer a final de ejercicio el rendimiento teóricamente producido (pues se trata del supuesto en el que las participaciones continúan en el patrimonio del partícipe), determinado por la diferencia entre el valor liquidativo de la participación a fecha de cierre de ejercicio y su valor contable. A mi juicio, esta Resolución anticipa el devengo de los rendimientos y puede alterar el principio de prudencia (únicamente se contabilizarán los beneficios **realizados** a la fecha de cierre del ejercicio). OMEÑACA GARCÍA (*Las Resoluciones del ICAC sobre Contabilidad*. Deusto, 1994) entiende que el ICAC sigue en este supuesto el principio del devengo y que no va en contra del principio de prudencia, teniendo en cuenta el alto grado de liquidez de dichos activos. Opinión que no podemos compartir, pues no tienen la misma naturaleza, ni jurídica ni económica, los valores de renta fija individualmente considerados que las participaciones en los fondos de inversión.

El artículo 73 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades determina que «se integrará en la base imponible el importe de las rentas **contabilizadas** por el sujeto pasivo derivadas de las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva». De la interpretación literal del precepto parece seguirse que no obliga a contabilizar dichas rentas antes de la transmisión de las participaciones, sino que simplemente sujeta a tributación anticipada las que se contabilicen antes de la enajenación. Ello se desprende si ponemos dicho artículo en conexión con el 74, que sí obliga a integrar «en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y de su valor de adquisición», pero en el caso de que las instituciones de inversión colectiva estén constituidas en paraísos fiscales.

El ICAC, en contestación a consulta (BOICAC n.º 30/mayo de 1997), sigue sosteniendo la misma postura y deja traslucir que a nivel de consultas se duda de la obligatoriedad de sus Resoluciones, al decir que «En relación con la obligatoriedad en el cumplimiento de la citada Resolución, hay que indicar que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante sentencia de 19 de enero de 1994, ha declarado la nulidad de la Resolución de este Instituto, de fecha 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial. Dicha sentencia, que no entra en el fondo de los criterios contables contenidos en dicha Resolución, no es firme por haber sido recurrida ante el Tribunal Supremo. En cualquier caso, este Instituto entiende que las Resoluciones dictadas al amparo de las normas anteriormente citadas, **desarrollan** las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales contenidas en el Plan General de Contabilidad, por lo que mientras no exista una sentencia firme al respecto se consideran de carácter obligatorio. De acuerdo con lo anterior, el criterio contable que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considera adecuado y, por tanto, aplicable a las participaciones en los FIAMM es el recogido en la citada Resolución y que anteriormente se ha reproducido». En mi opinión, la Resolución sobre los FIAMM no desarrolla el Plan, sino que lo innova, anticipando el devengo y pudiendo afectar al principio de prudencia.

XI. LAS ADAPTACIONES SECTORIALES

Como hemos visto, el legislador impone un contorno indisponible para la aprobación, por el Ministro de Economía y Hacienda, mediante **Orden ministerial**, de las adaptaciones sectoriales al Plan General de Contabilidad. Este marco indisponible se circunscribe, estrictamente, al cambio de la **estructura, nomenclatura y terminología** de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin embargo, como hemos visto, la disposición final primera del Plan General de Contabilidad recoge lo anterior pero añadiendo que las adaptaciones sectoriales **adecuarán también las normas y criterios de valoración**.

Esta previsión *contra legem*, que quiebra el principio de jerarquía normativa, hace que las normas sectoriales que contengan normas y criterios de valoración que restrinjan las establecidas en la legislación mercantil y desarrolladas en el propio Plan General de Contabilidad sean claramente ilegales.

El artículo 5.º 1 h) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, establece que corresponde al Consejo de Ministros, como órgano colegiado del Gobierno:

«Aprobar los reglamentos para el desarrollo y la ejecución de las leyes, **previo dictamen del Consejo de Estado**, así como las demás disposiciones reglamentarias que procedan».

Previamente, el artículo 4.º 1 b) de la misma ley dispone que corresponde a los Ministros: «Ejercer la potestad reglamentaria en las materias propias de su Departamento». Por su parte, el artículo 12.2 a) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) establece como una de las competencias de los Ministros: «Ejercer la potestad reglamentaria en los términos previstos en la legislación específica».

A mi juicio, la potestad reglamentaria que tanto la LOFAGE como la Ley del Gobierno atribuyen a los Ministros es la denominada «doméstica». De otra forma, el artículo 5.º 1 h) de la Ley del Gobierno no hubiera sido redactado en términos tan omnicomprendivos. Asimismo, tanto la LOFAGE como la Ley del Gobierno, en el caso de la potestad reglamentaria de los Ministros hubiera dispuesto, como lo hace respecto al Consejo de Ministros, la necesidad del previo dictamen del Consejo de Estado.

Como han señalado los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ (*Curso de Derecho Administrativo*. Civitas, 1997), «la clave de la potestad reglamentaria de los Ministros está en esa remisión a "la legislación específica" (art. 12.2 a) LOFAGE). Quiere decirse que no es una potestad reglamentaria general (que el art. 97 de la Constitución reconoce sólo en el Gobierno), **sino una facultad necesitada en cada caso de una habilitación especial**. En principio el ámbito material en que la potestad reglamentaria del Ministro actúa es la de la organización interna de los servicios de su Ministerio respectivo... Las **normas reglamentarias externas**, que afectan como *normae agendi* a todos los ciudadanos (los llamados «Reglamentos jurídicos», por diferencia con los Administrativos, en el Derecho alemán), no pueden ser dictadas por los Ministros como tales, puesto que implican una supremacía general sobre el pueblo que es propia del Gobierno como órgano político (art. 97 de la Constitución), supremacía que se expresa en el hecho de que sólo sus actos (Decretos), y no los de cualquier órgano administrativo, son firmados por el Rey (art. 62.f), en cuanto expresión de la unidad del Estado. **La creación de Derecho para los ciudadanos** es una decisión política que atañe al conjunto del Estado y que siempre debe valorarse necesariamente desde criterios generales, que sólo al Gobierno corresponde valorar, y no a cada uno de los Ministros, aisladamente, con la óptica unilateral de sus solos servicios. La firma del Rey en los Decretos, que falta en las Órdenes ministeriales y disposiciones inferiores, constituye la marca de la supremacía general expresada en el Derecho objetivo y la de su extensión y alcance general, incluyendo el mandato de cumplimiento a los jueces, que administran justicia, precisamente, en nombre del Rey, según el artículo 117.1 de la Constitución.

Es cierto, no obstante, que esas **habilitaciones legales específicas** en que ha de fundarse siempre, según el art. 12.2 a) de la LOFAGE, la potestad reglamentaria de los Ministros incluye a veces habilitaciones para dictar normas que sobrepasan el ámbito puramente organizativo o doméstico de sus Departamentos y que pueden afectar a terceros. De hecho, son en la inmensa mayoría de los

casos normas que hacen relación a la actuación externa de su Ministerio en cuanto se refieren a expedientes o actos que pueden afectar a los ciudadanos, pero cuyo contenido sustancial y efectos están determinados en las normas superiores respectivas, Leyes y Decretos. **Serán, por ello, Órdenes ministeriales de pura ejecución, pero que como tales no son suficientes para crear Derecho material nuevo, con directivas políticas o jurídicas propias.**

Por ello mismo, las habilitaciones de ese carácter deberán contenerse en «la legislación específica», como precisa el artículo 12.2 a) de la LOFAGE, esto es, **en las leyes. Las habilitaciones por simple Decreto**, no infrecuentemente, no pueden exceder del ámbito estricta y rigurosamente ejecutivo de normas sustanciales que el propio Decreto contenga; otra cosa sería un traslado de competencia o delegación que está **formalmente proscrita** por el artículo 13.2.b) LPC para la «adopción de disposiciones generales» y que contrariaría igualmente la atribución constitucional de la potestad reglamentaria al propio Gobierno (art. 97).

Aplicando la anterior doctrina al ámbito de las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, entiendo que las Órdenes ministeriales que las aprueban son «órdenes de pura ejecución, no suficientes para crear Derecho material nuevo con directivas jurídicas propias». Asimismo, la habilitación al Ministro de Economía contenida en la ley se ha de circunscribir al estricto ámbito de dicha habilitación y la habilitación realizada a través del Decreto que aprueba el Plan General de Contabilidad y que permite incidir también sobre las *normas y criterios de valoración* ha de entenderse proscrita.

El caso de las empresas constructoras.

La Orden de 27 de enero de 1993 aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.

Según la norma de valoración 18.^a la adaptación sectorial (ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos), dichas ventas se valorarán por el **método del porcentaje de realización**, siempre que existan dos condiciones indispensables –si alguna de ellas no se cumpliera, se reflejará necesariamente en memoria–:

1. Que se cuente con los medios y el control para poder hacer **estimaciones** razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado.
2. Que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, sin duda sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente.

Si no se cumplen las dos condiciones anteriores, se aplicará, exclusivamente para las obras en las que se dé esa circunstancia, el **método del contrato cumplido**, por el que se reconocerán los

ingresos por obra ejecutada una vez que las obras y trabajos realizados por encargo derivados del contrato se encuentren sustancialmente terminados, se hayan entregado al cliente o hayan sido aceptados por éste.

Según el plan sectorial, la determinación de los ingresos por el método del porcentaje de realización puede realizarse por dos procedimientos:

- a) Mediante la valoración de las unidades de obra ejecutadas a los precios establecidos en contrato.
- b) En función de un porcentaje de los ingresos totales fijados en el contrato, porcentaje que se establece por la relación entre los costes incurridos hasta la fecha y los costes totales previstos para la realización del contrato.

Como hemos visto, y así lo reconoce el Plan sectorial, la determinación del resultado por este método se realiza en base a estimaciones, más o menos fiables.

En la **Comunicación interpretativa** sobre determinados artículos de la Cuarta y la Séptima Directivas del Consejo relativas a las cuentas (XV/7009/97), puede leerse lo siguiente:

«2.5.4. **Contabilización de contratos a largo plazo** (artículo 31 (1)(C))

35. Normalmente se considera que los contratos a largo plazo son contratos que se refieren a trabajos o servicios que cubren un período de tiempo superior a un año. Existen distintos métodos para contabilizar estas situaciones. Uno de ellos consiste en contabilizar los beneficios sólo tras la finalización del contrato (**método del contrato finalizado**). Otro método es calcular el beneficio proporcionalmente a la parte del contrato que se ha realizado finalizado el ejercicio financiero (**método del porcentaje de realización**). La Directiva permite ambos métodos.

36. No obstante, sólo se permite el segundo método **si se respeta plenamente el principio de prudencia** formulado en el artículo 31 (1) (c). En otras palabras, cuando:

- a) se conocen los ingresos totales del contrato;
- b) es posible calcular con precisión la proporción de trabajo realizado;
- c) los trabajos a que se refiere el contrato están suficientemente avanzados.

Además, si en un contrato se prevé una pérdida, debe crearse una provisión por la totalidad de la pérdida desde el momento en que ésta se pone de manifiesto.

37. Independientemente del método elegido, en la memoria deberá figurar la correspondiente información respecto al método aplicado de conformidad con el artículo 43 de la Directiva».

Esta interpretación, muy razonable a mi juicio, como se puede observar, entiende que las Directivas permiten ambos métodos, pero respecto al porcentaje de realización exige amplias cautelas, que vienen impuestas por el principio de prudencia, pues estamos ante un método de reconocimiento del resultado basado en estimaciones.

Asimismo, en el documento «Análisis de la conformidad entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las Directivas comunitarias sobre cuentas», del Comité de Contacto sobre Directivas de Cuentas, de la Comisión Europea, puede leerse lo siguiente:

«NIC-11- Contratos de construcción.

En el párrafo 23 de la NIC-11 se indica que los contratos de construcción suelen contabilizarse mediante el denominado método del "porcentaje de terminación". Durante mucho tiempo, su compatibilidad con la correcta aplicación del principio de prudencia ha sido objeto de debate en Europa. De hecho, en la letra aa) de la letra c) del apartado 1 del artículo 31 de la Cuarta Directiva se establece que sólo podrán anotarse "los beneficios obtenidos en la fecha de cierre del balance". **Esta norma puede interpretarse como una prohibición de anotar beneficios en proporción al porcentaje de terminación de un contrato.**

El Comité de Contacto confirma su dictamen emitido sobre esta cuestión. Según el Comité de Contacto, el método del "porcentaje de terminación" es compatible con las disposiciones de la Cuarta Directiva, siempre que se observen las condiciones siguientes:

- a) que se conozca el importe total del contrato,
- b) que la proporción de trabajo realizado pueda calcularse con exactitud, y
- c) **que el trabajo previsto en el contrato se encuentre suficientemente avanzado».**

Esta última condición, que nos parece muy relevante, no está recogida en la norma de valoración 18.^a de la adaptación del PGC a las empresas constructoras. URÍAS VALIENTE (*Análisis de estados financieros*. McGraw-Hill, 1991), refiriéndose al reconocimiento de ingresos, indica que «cualquier cobro efectuado antes de que (las) transacciones se produzcan no implicará un ingreso, sino un anticipo del tercero con quien la entidad mantiene una relación económica. Por tanto, para registrar un ingreso no sólo es necesario el compromiso de la transmisión de propiedad, sino la entrega efectiva de la cosa (o la prestación efectiva del servicio o cesión del recurso). En el caso en el que se produzca un diferimiento en el tiempo entre ambas situaciones, la profesión contable da preferencia a la entrega física. Como es sabido, este criterio, apoyado en el principio del devengo, tiene **tres excepciones** que toman como punto de referencia no la entrega (venta o prestación) sino los siguientes momentos:

- Término de la producción.
- Cobro de los plazos.
- **Grado de avance de la obra».**

Respecto al grado de avance, citado autor sostiene que «en este supuesto, válido para los casos en que la sociedad vendedora opera con productos cuyo período de fabricación supere el ejercicio económico, el beneficio no se reconoce en el momento de la venta, sino que se va reconociendo a medida que el producto va construyéndose. Suele ser recomendable aplicar este sistema cuando se dan las siguientes circunstancias:

- Que la obra haya alcanzado un determinado grado de terminación (generalmente a partir del 20-25% de grado de avance).
- Que la sociedad cuente con un contrato en firme que asegure la venta del producto.
- Que la sociedad cuente con un sistema de presupuestación de costos **que garantice** la bondad de los cálculos conducentes al cálculo del beneficio presupuestado.
- **Que la venta se vaya a liquidar con beneficio**, dado que si la sociedad contrata con pérdida o ésta surge en el curso del contrato, la pérdida debe contabilizarse en su totalidad y no ya en función del grado de avance».

Hemos conocido empresas –auditadas– que utilizan el método del porcentaje de realización, y en contratos con fuertes pérdidas presupuestadas, en los ejercicios iniciales de ejecución del mismo, han reconocido beneficios, al utilizar el procedimiento de la relación valorada; lo cual es inaceptable desde el respeto al principio de prudencia. En estos casos, se debería utilizar, como mínimo, el procedimiento del grado de avance, con el que no se obtendrían resultados positivos en un contrato en pérdidas. MONTESINOS JULVE, GARCÍA BERNAU y VELA BARGUÉS (*El principio del devengo: algunas reflexiones en torno a su concepto y aplicación en Contabilidad. Lecturas sobre Principios Contables*. AECA, 1989) señalan que «de la consideración conjunta y ponderada de dos o más principios resultan normas o reglas importantes, como es el caso de la regla de realización o materialización de los ingresos y **beneficios**, en función de la cual sólo deben reconocerse contablemente aquellos ingresos o **beneficios** cuyo cobro o contraprestación **estén razonablemente asegurados**. Esta regla resulta de considerar conjuntamente los principios de devengo y prudencia valorativa, con una prevalencia del segundo, que puede suponer incluso una excepción a la aplicación de las reglas derivadas del principio del devengo al caso del reconocimiento de los ingresos». Asimismo, la propia Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (*Principios contables. Existencias. 1991*) indica que «tal y como aconseja el principio de prudencia valorativa, si en cualquier momento del desarrollo del contrato el valor realizable neto del mismo hace prever la posibilidad de pérdidas al compararlo con los costes totales a incurrir para su realización, éstas deberán cuantificarse y dotar, por los importes estimados, las provisiones correspondientes con cargo a los resultados del ejercicio. La dotación de dicha provisión se hará con independencia del método seguido para el reconocimiento de los ingresos derivados de contratos a largo plazo».

En el documento de la Comisión Europea: «Examen de la conformidad entre la NIC 1 y las directivas europeas de contabilidad», puede leerse la siguiente opinión del Comité de Contacto sobre Directivas de Cuentas, en lo relativo al principio de prudencia: «el Comité de contacto destaca que **la aplicación del principio de prudencia sigue siendo uno de los aspectos más importantes para**

garantizar la presentación fiel exigida en las Directivas». Respecto a la forma en que el IASC aborda el principio de prudencia, señala que «describe el principio de prudencia como la necesidad de que, cuando se precisen realizar estimaciones en condiciones de incertidumbre, se adopte un grado de cautela que permita no sobreestimar los activos o los ingresos y no subestimar los pasivos o los gastos».

A mi juicio, al igual que la Cuarta Directiva, tanto el Código de Comercio como la Ley de Sociedades Anónimas y el propio Plan General de Contabilidad permiten en igualdad la utilización de los métodos del contrato cumplido y del porcentaje de realización, por lo que la Orden ministerial por la que se aprueba la adaptación sectorial innova el ordenamiento contable, restringiendo las posibilidades que contemplan las Directivas comunitarias como las normas nacionales de superior rango a la adaptación sectorial, al dotar de preponderancia al método del porcentaje de realización y considerar subsidiario el método del contrato cumplido.

Respecto al método de la «relación valorada», hemos de apuntar, como indica ÁLVAREZ LÓPEZ («El reconocimiento de ingresos de compañías constructoras», *Partida Doble*, núm. 81, septiembre, 1997), que «puede entenderse, en una aproximación inicial, como una variante española del que internacionalmente podríamos llamar otros procedimientos de medida de avance de la obra [citados en el párrafo 30 de la Norma Internacional de Contabilidad núm. 11 (revisada) y en el párrafo 4 del *Accounting Research Bulletin* núm. 45]». Al respecto, continúa ÁLVAREZ LÓPEZ, que «es sintomático que el criterio de la relación valorada se refiere en nuestra adaptación sectorial en primer término, **cuando en los pronunciamientos internacionales y nacionales de más raigambre ni siquiera aparece**. Pero además, del estudio de la adaptación sectorial se deduce una preponderancia clara del mismo respecto del procedimiento de costes sobre costes».

De similar opinión son GARAY GONZÁLEZ y GARCÍA DE LA IGLESIA («Empresas constructoras: costes e ingresos de la obra en curso de ejecución», *Técnica Contable*, núm. 600, diciembre, 1998) cuando señalan que «este último [relación valorada] fue introducido por el Plan Sectorial para las empresas constructoras **sin que exista referencia alguna al mismo en los principales pronunciamientos contables**. El criterio de relación valorada consiste en evaluar las unidades de obra ejecutadas a los precios establecidos en el contrato. Esta valoración puede estar reflejando un nivel de obra distinto al que se ha producido realmente, por lo que este procedimiento no es estrictamente un criterio del porcentaje de realización». En el mismo sentido, ÁLVAREZ LÓPEZ (última obra citada) afirma que «la relación valorada no es un procedimiento estrictamente de grado de avance, tal como éste se define y vertebrada por parte de normas de tanta relevancia como la *Norma Internacional de Contabilidad* núm. 11 de la *International Accounting Standards Committee* y el *Accounting Research Bulletin* núm. 45 del *American Institute of Certified Public Accountants*, o el Plan General Francés de Contabilidad (1982, Título II, Capítulo III, B-4). Y no lo es porque la filosofía del porcentaje de realización es la de obtener una medida relativa del estado de la ejecución del contrato en cuestión, en forma de cuota, prorata o porcentaje del total, bien de forma directa, tomando en consideración la producción realizada, bien indirectamente a través de mediciones de las inversiones en factores. Inicialmente podríamos pensar que este procedimiento de la relación valorada es un sistema que mide la producción realizada a cada fecha de cómputo, pues, efectivamente, toma las partidas o unidades de obra ejecutadas y les aplica los precios convenidos. Sin embargo, no puede considerarse medida del grado de avance en términos de producción, en el sentido que tradicionalmente se le

viene dando a la misma de dimensionar la obra ejecutada por comparación con un proyecto final. Ello querría decir que la relación por cociente entre el valor de la obra ejecutada hasta la fecha y la valoración total estimada de la misma hasta su finalización siempre a precios de contrato no sería representativa de su índice de realización. En efecto, así puede ocurrir, **ya que las diferentes unidades de obra de un contrato pueden tener muy diversos grados de rentabilidad**, pudiendo haber algunas que se hayan contratado a muy buenos precios, con margen superior a la media del proyecto –unidades buenas– y otras pactadas a precios inadecuados, con márgenes inferiores o incluso deficitarios –unidades malas–. En tal caso si, por ejemplo, coincide que en el primer año de vigencia del contrato se han ejecutado una importante cantidad de unidades muy apreciadas, el numerador de la razón aparecerá inflado y obtendríamos un porcentaje de realización superior al que en realidad, en términos de producción física, se ha conseguido; al contrario, si la ejecución hubiera sido mayoritariamente de unidades malas, el grado de avance obtenido sería inferior al que verdaderamente corresponde a la obra realizada. Por todo ello, aunque la relación valorada es un procedimiento que toma como base para la determinación de los ingresos la obra producida, según hemos deducido en las líneas anteriores, no puede considerarse como un criterio encuadrado dentro del método del porcentaje de realización en su sentido más literal».

La adaptación sectorial a las constructoras debería haber dejado a la elección del contratista, que es quien mejor conoce las incertidumbres de su negocio, la elección del método de reconocimiento del resultado. Asimismo, se debería haber previsto –con objeto de cumplir con el principio de prudencia– una mención detallada en memoria sobre los medios y sistemas de control utilizados en el caso de aplicar el método del porcentaje de realización, así como –a través de la norma pertinente– la necesidad de auditoría obligatoria de las empresas que utilicen dicho método y el reflejo en el informe del auditor de la opinión del mismo sobre la idoneidad de los medios y controles empleados.

Estas previsiones no son ajenas a nuestro Derecho contable. Así, *Expansión* (2 de marzo de 1996), bajo el título: «Los auditores deberán supervisar los sistemas de control de los riesgos bancarios», informó: «Los auditores externos de bancos y cajas deberán remitir un informe anual favorable en el que se especifiquen la "prudencia, consistencia y efectiva aplicación" de los sistemas de medición, control y gestión de riesgos que utilizan estas entidades». En el BOE de 19 de febrero de 1996, aparece publicada la Circular número 2/1996, de 30 de enero, a entidades de crédito, sobre modificación de la Circular 4/1991, sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros. Se modifica, entre otras, su norma quinta, añadiendo a su apartado 12 una nueva letra:

«c) Que se utilicen para reducir el riesgo global al que se expone la entidad en su gestión de masas correlacionadas de activos, pasivos y otras operaciones a las que, bien se aplica el criterio del devengo, bien se valoran a precios de mercado, siempre que se sometan previamente a un sistema integrado, prudente y consistente de medición, gestión y control de los riesgos y resultados, que permita el seguimiento e identificación de las operaciones. **Las características, prudencia, consistencia y efectiva aplicación de tal sistema deberán, además, constar en informe favorable de auditor externo revisado anualmente. La utilización del sistema, con el informe favorable del auditor, deberá ser comunicada al Banco de España. En la memoria anual se indicará la aplicación de este criterio de cobertura».**

XII. LA DEROGACIÓN DE PREVISIONES LEGALES POR NORMAS DE INFERIOR RANGO

El artículo 38 de la Ley 19/1989 prescribe que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Las correcciones valorativas deberán realizarse en la fecha de cierre del balance. La norma impone que se seguirá el principio de prudencia valorativa **y que en caso de conflicto prevalecerá sobre cualquier otro**. Obligará a recoger en balance sólo los beneficios realizados en la fecha de su cierre, a tener en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, distinguiéndose las realizadas o irreversibles de las potenciales o reversibles, incluso si sólo se conocieran entre la fecha del cierre del balance y la en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, y a tener en cuenta las depreciaciones, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

En parecidos términos se expresan las reglas de valoración para las sociedades contenidas en la misma ley.

Sin embargo, el último párrafo de la norma de valoración decimocuarta, en relación con las diferencias de cambio en moneda extranjera, deja una puerta abierta a la derogación, mediante norma de rango inferior a las previsiones legales anteriormente citadas, al decir: «Podrán existir también normas especiales aplicables a industrias o sectores específicos con grandes endeudamientos a largo plazo en moneda extranjera. Estas situaciones concretas serán analizadas en las correspondientes adaptaciones sectoriales o en otra normativa de aplicación específica a estas situaciones».

Como hemos visto, la disposición final tercera del Plan General de Contabilidad autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para adaptar las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.

Así, con apoyo a las previsiones del Plan General de Contabilidad citadas, se dictó la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 12 de marzo de 1993, sobre tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en empresas reguladas (BOE del 16 de marzo).

Esta Orden, si se estudia en profundidad, no es una mera adaptación de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones del sujeto contable, sino una auténtica **derogación** de lo previsto en la legislación mercantil acerca de la **obligatoriedad**, sin excepciones, de cumplir con el principio de prudencia valorativa, a través de las correspondientes correcciones valorativas, en la fecha de cierre del ejercicio. Derogación que permite la distribución de las diferencias negativas de cambio a lo largo de la vida de las deudas en moneda extranjera.

No tratamos de criticar el acierto técnico o no de la Orden de 12 de marzo. Únicamente dejar constancia de su presunta ilegalidad al derogar una exigencia legal. Seguramente el legislador debiera haber previsto una excepción al régimen general, en casos concretos, respecto al tratamiento de

las diferencias de cambio en moneda extranjera. Ni lo previó expresamente ni autorizó al Gobierno ni al Ministro de Hacienda a reglamentar una excepción a la regla general. Pero la posible imprevisión del legislador no autoriza al Ministro a hacer de su capa un sayo y contrariar mediante una Orden las previsiones legales.

XIII. CONCLUSIÓN

Tanto el artículo 8.º de la Ley 19/1989 como su reproducción en las Disposiciones finales primera y segunda del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas delimitan clara y taxativamente las autorizaciones que el legislador realiza al Gobierno y al Ministro de Economía y Hacienda para el desarrollo del Derecho contable.

Cualquier autorización posterior de inferior rango que se aparte de la contenida en las normas citadas y que trate de sobrepasarla ha de tacharse de ilegal.

Las obligaciones en materia contable contenidas en la nueva redacción dada por el Código de comercio reformado y por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, principalmente en cuanto a los principios contables y normas de valoración en ellas establecidos, son, a mi juicio, materia objeto de reserva de ley, y constituyen los elementos esenciales y configuradores del Derecho contable español, su núcleo rector.

Cualquier modificación de tales principios y reglas deberá realizarse mediante norma con rango de ley.

Las adaptaciones sectoriales no pueden contener normas o criterios de valoración que restrinjan o limiten los establecidos en la legislación mercantil y en el Plan General de Contabilidad que la desarrolla.

Las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tampoco podrán restringir o limitar las normas o criterios de valoración establecidos en la legislación mercantil y en el Plan General de Contabilidad.

La propuesta de Reglamento presentada por la Comisión relativa a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad es aplicable, en principio, a las cuentas *consolidadas* de las empresas con cotización oficial y de las empresas que estén preparando su admisión a cotización. No obstante, los Estados miembros podrán generalizar la exigencia de elaborar las cuentas anuales conforme a las NIC a todo tipo de empresas.

De hecho, según ha informado la prensa económica («Economía decidirá antes de un año si extiende las normas contables mundiales a todo tipo de empresas». *Expansión*, 15-03-2001), en España se está barajando la decisión a adoptar.

A mi juicio, el extender la obligación de confeccionar todas las cuentas anuales conforme a las NIC no está exento de problemas de índole jurídica que deben ser estudiados previamente. Así, a mi juicio, la generalización de aplicación de las NIC no podría convivir, por problemas de **seguridad jurídica**, con nuestro actual ordenamiento contable (Plan General de Contabilidad, Adaptaciones Sectoriales, Resoluciones del ICAC, etc). Asimismo, deberían estudiarse sus implicaciones respecto al vigente artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A mi juicio, sería conveniente que se solicitara dictamen al Consejo de Estado sobre estas implicaciones legales.

En una nota publicada en la página web de la Comisión Europea, puede leerse lo siguiente:

«Qu'est-ce qu'une norme IAS? Qui l'arrête?

..../...

«L'IASC a son secrétariat à Londres. En mai 2000, la Fédération internationale des comptables (IFAC) a approuvé une nouvelle structure pour l'IASC. **Un nouveau conseil comptant 14 membres, dont cinq Européens (deux Britanniques, un Français, un Allemand et un Suisse)** a été constitué le 25 janvier 2001 sous la présidence de Sir David Tweedie, ancien président du UK Accountig Standards Board. Le nouveau conseil de l'IASC devrait se réunir pour la première fois en avril 2001 et sera assisté par un comité consultatif ("Standards Advisory Council") de 30 membres, ce qui garantit une large représentation tant professionnelle que géographique. Le comité consultatif se réunira périodiquement avec le conseil de l'IASC afin de le conseiller sur les priorités et de l'informer des implications des normes proposées pour les utilisateurs et les préparateurs d'états financiers».

Dado que lo más probable es que la Comunidad asuma, legislativamente, las Normas Internacionales de Contabilidad, vía reglamento y decisión –y no vía directiva–, normas emanadas por un organismo privado, no es lógico, a mi juicio, que en el Consejo del IASC únicamente estén representados algunos *Estados* miembros –vía organizaciones contables– de la Comunidad. Tampoco me parecería lógico que estuvieran representados todos, por simple cuestión de falta de operatividad. Pero me parece procedente que se sustituya la presencia de representantes de organizaciones de Estados miembros por una única representación consensuada a nivel de Comunidad Europea, que podría ser rotatoria.