

TRABAJO EFECTUADO POR:

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ
JUAN CARLOS HERNÁNDEZ VALERO

*Profesores de Contabilidad del Centro de
Estudios Financieros*

Sumario:

La retribución de los administradores en una sociedad anónima:

- Introducción.
- Enunciado caso práctico.
- Solución caso práctico.

INTRODUCCIÓN

El BOICAC número 21 publicó una consulta acerca de la consideración contable de la retribución de los administradores de una sociedad, que ha sido recogida en el número 151 de la revista *Estudios Financieros* dentro de la sección de Consultas a la Administración. La respuesta del ICAC no deja lugar a dudas en cuanto a que dicha retribución debe ser contabilizada como un gasto más, de modo que el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias que figura en el balance formando parte de los fondos propios representa la cantidad atribuible a los socios, que será distribuida como dividendos o se destinarán a reservas, pero sin que ningún tercero ajeno a la propiedad de la empresa pueda ser partícipe de su reparto. Debe por tanto desterrarse la tan arraigada práctica contable de contabilizar la retribución de los administradores como una aplicación del beneficio, y por analogía otro tanto puede decirse de otras retribuciones como pueden ser la de los trabajadores cuando éstos tienen una participación reconocida en los beneficios, la participación de fundadores, y otras participaciones en los beneficios que no correspondan a la retribución de los capitales propios.

La respuesta del ICAC a la consulta formulada viene a corroborar lo que para gran parte de la doctrina contable era un tema ya resuelto. En este mismo sentido se manifestaron en su día autores como el profesor CEA (1) o el profesor GALLIZO (2).

Sin embargo, es un hecho frecuente encontrar ejercicios de contabilidad, y en menor medida casos reales, en los que se sigue contabilizando la retribución de los administradores como una aplicación del beneficio, que se reparte una vez dotadas las reservas legal y estatutaria y del reparto del dividendo. Esta interpretación del artículo 130 del TRLSA no se considera correcta por el ICAC, ya que entiende que las aplicaciones anteriores son condiciones previas para el posible devengo de las retribuciones de los administradores, pero en todo caso éstas constituyen un gasto, y como tal deben contabilizarse. El profesor CEA se refiere a estos gastos que se giran sobre una determinada definición del beneficio como *gastos de cálculo implícito o sobre el beneficio*.

(1) Cfr. CEA GARCÍA, JOSÉ LUIS: *Perspectiva contable de la propuesta de aplicación del resultado*. Editorial Estudios Financieros. Madrid, 1992. Pág. 15 y ss.

(2) Cfr. GALLIZO LARRAZ, JOSÉ LUIS: *Distribución de beneficios y compensación de pérdidas*. Edita Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1993. Pág. 25 y ss.

• Una primera aproximación a la idea de que el saldo de Pérdidas y ganancias que figura en el balance es atribuible únicamente a los socios es el cambio de criterio en el actual Plan General Contable con respecto del Plan General Contable de 1973 en el cual el Impuesto sobre Sociedades se consideraba como la participación del Estado en el beneficio de la empresa, para pasar a considerarse en el actual como un gasto de la unidad económica.

• Con relación a las retribuciones de administradores y de otros trabajadores en base al beneficio de la empresa, podemos encontrar conclusiones en el mismo sentido que la presente consulta en:

- a) Plan General de Contabilidad, al establecer el contenido de la memoria en su punto número 18 establece:

«Información sobre:

Importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa. Esta información se daría de forma global por conceptos retributivos».

Si tenemos en cuenta que en los puntos 17 y 18 hacen referencia a los resultados y sus componentes, parece deducirse que las retribuciones de los administradores deben considerarse gasto sea cual sea la forma en que se efectúen.

- b) AECA, en su documento número 17 sobre «Gastos», dentro del apartado gastos de personal, recoge los pagos de beneficios o cualquier otra retribución similar calculada sobre el beneficio del período.

En relación con la percepción del Consejo de Administración, en el mismo documento, se les da bien el carácter de gasto de personal o bien de servicios exteriores, pero en cualquier caso gasto del ejercicio, en función de la relación jurídica de los miembros de este órgano con la empresa.

• Por último al referirnos a la participación de los fundadores en los resultados, si analizamos el origen y fundamento de los mismos, observamos que son gastos necesarios para constituir la sociedad. El hecho de que estos gastos no sean conocidos en el momento de constitución de la misma impide que los contabilicemos como gastos de establecimiento, periodificándolos posteriormente como indica el artículo 194 del TRLSA en un plazo máximo de cinco años, pero no debe impedir que se vayan llevando a resultados a medida que se devengan, como gasto del ejercicio en el que se producen.

En este artículo no pretendemos ahondar en el estudio de un tema en el que ya han profundizado autores de tanta solvencia como los que hemos citado. Solamente pretendemos aportar nuestro grano de arena a la divulgación de la normativa contable, a través de un *caso práctico* en el que propondremos cuál debe ser la contabilización de estas retribuciones.

ENUNCIADO

La sociedad anónima FUNDOSA se constituyó a comienzos de 19X1 con un capital de 200.000.000 de pesetas que se desembolsaron en su 75 por 100.

Los estatutos de la sociedad establecen una participación de los administradores en los beneficios de un 10 por 100 de los mismos, así como la dotación de una reserva equivalente a la reserva legal.

Los fundadores de la sociedad recibieron bonos de fundador que les dan derecho a las ventajas máximas que permite la Ley de Sociedades Anónimas.

En el convenio colectivo en vigor se ha reconocido a los trabajadores una participación en los beneficios de un 5 por 100.

En el balance de saldos a 31 de diciembre de 19X5 aparecen, entre otras, las siguientes cuentas e importes:

– Accionistas desembolsos no exigidos	50.000.000 ptas.
– Dividendo activo a cuenta	5.000.000 ptas.
– Capital social	200.000.000 ptas.
– Reserva legal	10.000.000 ptas.

El beneficio antes de impuestos y de la retribución de administradores, trabajadores y fundadores asciende a 60.000.000 de pesetas.

SE PIDE:

Establecer la propuesta de distribución del beneficio, así como los asientos contables que correspondan sabiendo que la Junta general de accionistas ha aprobado repartir un dividendo total del 10 por 100 y llevar los beneficios no destinados a otras aplicaciones legales o estatutarias a reservas de libre disposición.

SOLUCIÓN

En primer lugar hay que calcular los gastos por impuesto sobre beneficios, participación de administradores, trabajadores y fundadores.

Si denominamos:

B al beneficio contable, saldo de la cuenta de Pérdidas y ganancias (después de todas las participaciones ajenas al capital),

I al impuesto sobre beneficios,

A a la participación de los administradores,

T a la participación de los trabajadores, y

F a la participación de los fundadores.

Tendremos que:

$$B = 60.000.000 - I - A - T - F$$

Para calcular el impuesto sobre beneficios hay que tener en cuenta que la participación de los trabajadores es deducible y lo mismo ocurre con la de los administradores al no superar el límite del 10 por 100. Sin embargo, la participación de los fundadores plantea dudas en cuanto a su deducibilidad. La opinión de SANZ GADEA (3) es que, aun reconociendo que la causa de estas retribuciones está en los trabajos que en su día desarrollaron los promotores, no tienen carácter deducible.

Por todo ello podemos establecer:

$$I = 0'35 \times (60.000.000 - A - T)$$

$$A = 0'10 B$$

$$T = 0'05 B$$

$$F = 0'10 (B - 0'10 B), \text{ ya que un 10 por 100 de los beneficios debe destinarse a la reserva legal al no alcanzar ésta el límite previsto en el artículo 214 del TRLSA.}$$

(3) Cfr. SANZ GADEA, EDUARDO: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*. Editorial Estudios Financieros. Madrid, 1991. Tomo 2. Pág. 992.

Sustituyendo:

$$I = 0'35 \times (60.000.000 - 0'10 B - 0'05 B)$$

$$B = 60.000.000 - 0'35 \times (60.000.000 - 0'10 B - 0'05 B) - 0'10 B - 0'05 B - 0'10 (B - 0'10 B)$$

$$B = 39.000.000 - 0'1875 B$$

y, por tanto, el beneficio después de todas las participaciones ajenas al capital será:

$B = 32.842.105$

La participación de los administradores asciende al 10 por 100 de este beneficio	3.284.211
La participación de los trabajadores asciende a (0'05 x 32.842.105)	1.642.105
El impuesto sobre beneficios será de [0'35 x (60.000.000 - 3.284.210 - 1.642.105)]	19.275.790
La participación de los fundadores [0'10 x (32.842.105 - 0'10 x 32.842.105)]	2.955.789
La suma de todos estos gastos asciende a	27.157.895

COMPROBACIÓN

Beneficio antes de participaciones ajenas al capital	60.000.000
Total participaciones ajenas al capital	27.157.895
Beneficio neto	<u>32.842.105</u>

ASIENTOS CONTABLES

19.275.790	Impuesto sobre beneficios (630)		
		a	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)
			19.275.790
		x	
3.284.211	Participación de administradores (64X)		
		a	Deudas a corto plazo (521)
			3.284.211
		x	

1.642.105	Participación de trabajadores (64X)		
		a Remuneraciones pendientes de pago (465)	1.642.105
	_____	x _____	
2.955.789	Participación de fundadores (64X)		
		a Deudas a corto plazo (521)	2.955.789
	_____	x _____	

En la memoria debe incluirse la propuesta de distribución de beneficios, de acuerdo con el siguiente esquema:

BASE DE REPARTO	
Pérdidas y ganancias	32.842.105
DISTRIBUCIÓN	
A reserva legal	3.284.210
A reserva estatutaria	3.284.210
A dividendos	15.000.000
A reservas voluntarias	11.273.685
TOTAL	32.842.210

Una vez regularizados los gastos, el asiento de distribución de beneficios será el siguiente:

32.842.105	Pérdidas y ganancias (129)		
		a Reserva legal (112)	3.284.210
		a Reservas estatutarias (116)	3.284.210
		a Dividendo activo a cuenta (557)	5.000.000
		a Dividendo activo a pagar (525)	10.000.000
		a Reservas voluntarias (117)	11.273.685

El dividendo total asciende a 15.000.000 que corresponde a un 10 por 100 del capital desembolsado [10% x (200.000.000 – 50.000.000)]. Como se había repartido un dividendo a cuenta de 5.000.000, el dividendo complementario asciende a los 10.000.000 que se reconocen como deuda a través de la correspondiente cuenta de pasivo, al tiempo que se salda la cuenta que recogía el dividendo satisfecho a cuenta.

_____ x _____