

**CONCLUSIONES SOBRE «LA NUEVA REGULACIÓN
CONTABLE ESPAÑOLA DESDE LA
PERSPECTIVA DOCTRINAL»**
(Curso de verano 2007 de la Universidad Autónoma de Madrid)

JOSÉ LUIS CEA GARCÍA
HERENIA GUTIÉRREZ PONCE
*Codirectores del curso **

Como fruto de las distintas exposiciones habidas a lo largo del curso celebrado los días 4, 5 y 6 de julio y los consiguientes debates habidos en torno a lo expuesto por los conferenciantes y miembros de las Mesas redondas, los codirectores del curso condensan todo ello en las siguientes conclusiones básicas:

1.ª El contenido de los textos legales en los que se plasma la reforma contable española supone una convergencia muy estrecha con las normas internacionales de contabilidad emitidas por organismos privados y profesionales IASC/IASB para el registro de las distintas operaciones realizadas por las empresas españolas y para la elaboración, en último término de sus cuentas anuales individuales salvo en algún caso aislado como por ejemplo los gastos de investigación y la reducción de los casos de opciones de tratamientos dobles o alternativos previstos en las normas IASB.

2.ª Nuestra regulación contable legal ha decidido adoptar o trasladar, en forma de normas legales de obligado cumplimiento, como decisión voluntaria y soberana de los órganos legislativos españoles la inmensa mayoría de las normas IASB, sin estar estrictamente obligados a ello por un texto o un Reglamento de UE a efectos de las cuentas anuales individuales de nuestras empresas, seguramente por un doble motivo:

- a) Establecer un acercamiento hacia una mayor comparabilidad informativa de los datos contables presentados por las empresas españolas en sus cuentas anuales individuales, con las

* Los codirectores del curso se han limitado a interpretar y sintetizar, bajo su mejor y más leal entender, las opiniones vertidas por los participantes en el curso, sin que ello represente necesariamente su opinión personal en todos los casos y circunstancias comentadas.

empresas de otros países, que igualmente parecen inclinarse, en mayor o menor medida, por las normas de este mismo modelo de base IASB.

- b) Facilitar una mayor concordancia y engarce entre las cuentas anuales individuales y las cuentas anuales consolidadas para los grupos de sociedades cotizadas en particular, al venir reguladas estas por Reglamentos UE a aplicar en cuentas anuales consolidadas las normas IASB convalidadas debidamente por la UE.

3.ª La elección potestativa por parte de los órganos legislativos españoles de esta solución supone, a la vez, introducir una mayor complejidad en cuanto a la llevanza de la contabilidad de las empresas españolas de cualquier dimensión y en particular las PYMES, una nueva terminología contable diferente e incluso abstrusa en ciertos puntos con relación a la existente, dificultades y nuevos riesgos en la práctica de la auditoría de cuentas, programas de enseñanza de las materias contables en partes mantenidas a lo largo del curso, aconsejarían probablemente la entrada en funcionamiento del nuevo régimen contable con carácter obligatorio al 1 de enero de 2009, o en su caso, de modo voluntario el 1 de enero de 2008 para aquellas empresas que así lo deseen.

Igualmente preocupa, por su ambigua trascendencia, a ciertos medios de la auditoría de cuentas, la disposición del Proyecto del Plan General Contable relativa a hechos posteriores al cierre (Norma 23.ª de registro y valoración en consonancia con el último párrafo de la enunciación del principio de prudencia), al señalar que, excepcionalmente, si se conocieran riesgos entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberían ser formuladas de nuevo.

También se opina, por parte de ciertos intervinientes en el curso, que habría que introducir en nuestra regulación contable la utilización con carácter subsidiario o supletorio de las normas o interpretaciones IASB para aquellos puntos que no tuviesen cobertura específica por la regulación contable española, consideración que debería recoger, por ser razonable y útil, una mención expresa de tal circunstancia en el texto del Plan General Contable.

4.ª La reforma contable obliga a su vez a la reforma de los textos legales en materia de tributación del resultado empresarial en busca de un efecto tributario nulo como consecuencia de la reforma contable española. Este objetivo es difícil de cumplir a rajatabla, aunque en la respuesta fiscal habida hasta el momento parece que las medidas legales tomadas van en esa dirección, si bien subsisten determinadas dudas o cuestiones de interpretación todavía pendientes para alcanzar satisfactoriamente tal objetivo.

5.ª Asimismo, los contenidos de la reforma contable plantean un cierto distanciamiento entre los textos españoles (TRLSA, Ley de SRL, etc.) que desarrollan aspectos mercantiles y societarios de la vida de las empresas con relación sobre todo a un posible tratamiento distinto en cuanto a determinadas figuras o instrumentos de financiación. Así, en el mismo texto mercantil, pueden algunos de ellos calificarse (por ejemplo: fondos propios) y posiblemente ser calificados de una manera distinta (por ejemplo: fondos exigibles o pasivos a los efectos exclusivos de su tratamiento y su presen-

tación dentro de las cuentas anuales de las empresas). Todo ello dentro de unos márgenes de interpretación no siempre objetivos y automáticos, por parte de los distintos elaboradores y usuarios de la información contable elaborada por las empresas españolas. Cabe distinguir de las actuales en los centros universitarios españoles, etc. Todo ello, según ciertas opiniones, pues, ciertos márgenes de subjetivismo e interpretación discrecionales por parte de los responsables de la dirección de las empresas en esta materia, puede provocar ambigüedad al respecto y, en definitiva, conflictos en los terrenos mercantil, judicial e incluso un posible foco de utilización intencional con el fin de reducir la carga fiscal en el impuesto sobre los beneficios empresariales, utilizando para ello la mutación de ciertas figuras de capital social como fuentes de pasivo, en busca de la consiguiente deducción de sus remuneraciones como gasto fiscal deducible de la base imponible.

6.^a En tal sentido, algunas opiniones abogan por una mayor concreción o tipificación de las figuras o instrumentos de financiación empresarial de un tipo u otro, o bien alternativamente para que dentro del Sistema Contable Principal (balance y cuenta de pérdidas y ganancias) de las empresas españolas, rija la calificación con arreglo a la legislación mercantil vigente y con relación a las características presentes que reunieran desde tal perspectiva los distintos instrumentos de financiación y con la consiguiente revelación informativa dentro del Sistema Contable Complementario (memoria) de las eventuales transmutaciones futuras que pudieran producirse, previsiblemente o con certeza en los respectivos instrumentos financieros de acuerdo con las cláusulas de sus contratos soporte correspondientes (transformación de deudas/pasivos en fondos propios/patrimonio neto o a la inversa).

Esta vía alternativa, distinta de la que presumiblemente se derivaría de la actual inclinación de los textos de la reforma contable, podría eliminar, o al menos atemperar, las incertidumbre y discrecionalidades interpretativas que se ciernen con los contenidos actuales y ambiguos entre pasivos y patrimonio neto, y ello sin menoscabo de una información contable completa dentro del sistema informativo de las cuentas anuales, es decir, su catalogación presente, dentro básicamente del balance y cuenta de pérdidas y ganancias con arreglo a su calificación mercantil actual y dentro de la memoria resaltando sus contenidos contractuales en torno a una posible o segura transformación futura en otra clase de financiación distinta de la hoy mostrada en el balance y primera cuenta de pérdidas y ganancias, bajo unas determinadas características cualitativas y dentro de unas determinadas condiciones y efectos cuantitativos seguros o previsibles.

7.^a La adopción de un Marco Conceptual en nuestra regulación contable igualmente sobre las bases conceptuales IASB supone un avance de nuestro modelo de regulación legal de cara a la adecuada interpretación de los conceptos contables básicos a manejar. Sin embargo, se hace notar por parte de algunos de los intervinientes, con mayor o menor énfasis, la falta de una razón de unidad global para el modelo normativo IASB sobre la cual debieran cimentarse coherentemente las distintas reglas contables específicas para el tratamiento de las distintas transacciones empresariales bajo ese armazón teórico de coherencia para el conjunto del modelo. Esto no existe satisfactoriamente en el modelo IASB, ni tampoco en el nuevo modelo contable español, lo que viene expresado de modo palpable en distintas normas específicas carentes de escasa racionalidad económico-financiera particularmente en cuanto al cálculo del Resultado Contable periódico empresarial. Hay numerosos ejemplos de cosas y casos que han de ir al RC periódico en la cuenta de pérdidas y ganancias otras

de analogía parecida que, sin embargo, no van a él, cosas que se valoran de un modo u otro (modelo mixto de valoración-histórico en parte y en presente de Valor Razonable), sin que se sepa muy bien por qué una cosa es de un modo u otro.

8.ª Las normas de tratamiento sobre Instrumentos Financieros son un claro correlato de esa plural característica o insuficiencia señalada:

- a) Una excesiva complejidad en su tratamiento contable, a veces cercana al esoterismo o cuestión accesible solo para técnicos altamente especializados, cuando van dirigidas a todo tipo de empresas españolas.
- b) Una falta de coherencia global en sus soluciones (hay elementos que se valoran a Valor Razonable con incidencia en la cuenta de pérdidas y ganancias, otros así pero con incidencia directa en el patrimonio neto, otros como la cartera de inversiones en empresas del grupo que van al precio de adquisición o a valor presente —«deterioro»— si es más bajo), sin que ello obedezca a un conjunto teórico global que otorgue coherencia al conjunto del modelo.
- c) Unas terminologías traducidas de modo fácil y literal que a veces suponen un escollo natural para su clara y correcta interpretación (por ejemplo: el término coste amortizado).

Todo ello patentiza que estamos ante un modelo, no con razón de unidad, sino más bien de reglas específicas sueltas sin cohesión de conjunto dentro un patrón conceptual de racionalidad económico-financiera satisfactoria que brilla por su ausencia. Falta, en suma, racionalidad económico-financiera de conjunto para el nuevo modelo contable español asentado sobre un conjunto de reglas eminentemente empíricas y sin razón de unidad para el conjunto.

Esta es una parcela normativa evidentemente mejorable y a la vez una clara muestra de la falta de coherencia global del modelo contable IASB que hemos importado en su conjunto para la reforma contable española.