

B O L E T I N

aeca

N.º 21

DICIEMBRE 1989

Tribuna

El nuevo

marco

legal

de la

Contabilidad

en España

Jesús Lizcano Alvarez

Principios Contables del Borrador del nuevo Plan General de Contabilidad

Conclusiones del Programa Científico
del V Congreso AECA

AECA en «La Semana del Dinero»

ANEXO

***Texto Refundido de la
Ley de Sociedades Anónimas***

STAFF

Junta Directiva de AECA:

PRESIDENTE
José Barea Tejeiro

VICEPRESIDENTE 1.º
Leandro Cañibano Calvo

VICEPRESIDENTE 2.º
Rafael Muñoz Ramírez

SECRETARIO GENERAL
Eduardo Bueno Campos

VICESECRETARIO GENERAL
Jesús Lizcano Alvarez

TESORERO
Enrique Campos Pedraja

CONTADOR
Ramón Soler Amaro

BIBLIOTECARIO
Enrique Fernández Peña

CONSEJEROS
Ignacio Casanovas Parella
Carlos Cubillo Valverde
Augusto Gutiérrez Robles
Enrique Martín Arcos
Miguel Martín Fernández
Enrique Ribas Mirangels
Pedro Rivero Torre
Manuel Soto Serrano
Manuel Vela Pastor
José Antonio Yanes Estrada

Gerente de AECA:

José Luis Lizcano Alvarez

Maquetación:

Félix Ruiz

Composición e impresión:

Ediciones Gráficas Ortega
Avda. Valdelaparra, 35 - Tel. 653 44 73
28100 Alcobendas (Madrid)

Depósito legal: M. 17107-1987

Boletín 21

Diciembre 1989



**ASOCIACION
ESPAÑOLA
DE CONTABILIDAD
Y ADMINISTRACION
DE EMPRESAS**

DECLARADA DE UTILIDAD PUBLICA

Alberto Aguilera, 31, 5.º dcha.
Teléfonos: (91) 247 44 65 - 559 12 27
Telefax: (91) 541 34 84
28015 Madrid

Apartado de Correos 8.109
28080 Madrid

SUMARIO

	<i>Págs.</i>
EDITORIAL	3
— Momento especial.	
TRIBUNA	4
— El nuevo marco legal de la Contabilidad en España, por Jesús Lizcano.	
TEMA DE PORTADA	7
— Principios Contables del Borrador del Nuevo Plan General de Contabilidad.	
CONGRESOS, ENCUENTROS, REUNIONES	9
— V Congreso AECA.	
— III Congreso Luso-Español de Economía Empresarial.	
— X Congreso de la Asociación Internacional de Historia Económica.	
— XXXVI Reunión Anual de la Conferencia sobre Historia de los Negocios.	
— VI Congreso Internacional de Historiadores de la Contabilidad.	
— Simposio sobre las Funciones Económicas de las Instituciones superiores de Auditoría.	
— Congreso Anual de la European Accounting Association.	
— AECA en la Semana del Dinero.	
— North Atlantic Academic Accounting Conference.	
COMISIONES DE ESTUDIO	15
— Comisión de Principios y Normas de Contabilidad.	
— Comisión de Principios de Organización y Sistemas.	
— Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión.	
PUBLICACIONES	16
— Novedades AECA.	
— Libro comentado.	
— Otras publicaciones.	
NOTICIAS	24
— Reglamento general de Contabilidad Pública.	
— XL Aniversario de la revista «Técnica Contable».	
— Reglamento del Registro Mercantil.	
— Normas de AECA.	
— VI Congreso AECA.	
— Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Aveiro.	
— Solicitud de condecoración para Manuel Soto.	
— Normas Internacionales de Contabilidad para 1990.	
— Expo inversión '90.	
— Especial 10.º aniversario.	
— Medalla conmemorativa.	
NUEVOS ASOCIADOS	26
— Socios Numerarios.	
— Socios Protectores.	

Editorial

MOMENTO ESPECIAL

El dinamismo de la Economía española en los últimos tiempos es algo evidente para todos. Mil novecientos noventa será un año continuador de esta tendencia, en el que previsiblemente se sucederán una serie de acontecimientos trascendentales para el mundo empresarial, profesional de la Contabilidad y Administración de empresas y, en general, para toda la Economía española.

El último cuatrimestre de 1989 ha sido testigo de tres hechos de especial interés: en noviembre ve la luz un segundo Borrador del Nuevo Plan General de Contabilidad, y en diciembre aparecen, primero, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y, después, el Reglamento del Registro Mercantil. Por otra parte, se espera que en los primeros meses de 1990 se haga público el esperado Reglamento de la Ley de Auditoría.

AECA, empeñada desde un principio en contribuir con su esfuerzo a la mejora de las técnicas de gestión de la empresa, así como a la mejor adaptación de ésta a su entorno, ha querido estar presente en el importante momento de desarrollo normativo legal que vive España, participando activamente a través de la aportación de observaciones a diversos textos legales, así como interviniendo directamente en la elaboración de algunos de ellos.

El presente Boletín intenta, a través de sus diferentes secciones, reflejar tan singular coyuntura, haciendo especial mención al ya citado Borrador del Nuevo Plan General de Contabilidad, a la importancia y repercusión de la Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades y al recién aparecido Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que viene a materializar formalmente la citada Reforma.

Esta sección tiene por objeto reproducir artículos de interés para el colectivo integrado en AECA.

Las colaboraciones que se incluyan en ella deberán ir firmadas por los autores y no se corresponderán necesariamente con las opiniones de la Asociación, que tan sólo pretende ofrecer un espacio para plantear y debatir temas de actualidad para el mundo profesional y académico relacionado con la contabilidad y la administración de empresas.

Tribuna

El nuevo marco legal de la Contabilidad en España

JESUS LIZCANO ALVAREZ *

La Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en Materia de Sociedades, ha venido a representar la culminación de una primera etapa, la más importante, en el proceso de reforma, normalización y racionalización económica de la Contabilidad en nuestro país. Junto con la Ley de Auditoría de Cuentas, publicada el año anterior, se viene a completar un primer *círculo*, tan básico como fundamental, de adaptación de nuestro marco legal a las Directivas de la CEE, punto de apoyo y referencia obligada, por lo tanto, de lo que previsiblemente va a ser el surgimiento de una serie de *anillos* concéntricos que se irán generando alrededor de tal *círculo*.

Aunque concéntricos, estos *anillos*, o, en definitiva, estos avances, habrán de tener un objetivo común, aunque posean distinto carácter y procedencia: unos tendrán un carácter oficial y público, como las disposiciones que vayan desarrollando las normas básicas contables incluidas en las citadas leyes (Reglamento de la Ley de Auditoría, nuevo Plan General de Contabilidad y sus proyecciones sectoriales, normativa específica que desarrolle el tratamiento de las Cuentas Consolidadas, etc.); otros revestirán un carácter profesional, como los pronunciamientos, normas y principios contables emitidos por organizaciones privadas al servicio público, de amplia representatividad, como es el caso de nuestra Asociación (AECA). Esta progresiva ampliación y desarrollo del marco básico podrá contribuir a la implantación de un eficaz macrosistema de información contable, económica y financiera que venga a posibilitar una mejora y optimización de la toma de decisiones a todos los niveles en el entorno económico general.

El seguimiento de esta reforma (que no sólo adaptación a la CEE) de la legislación mercantil española viene a representar, en muchos aspectos, en nuestra opinión, una especie de *perestroika* en el marco legal de la Contabilidad española, pudiéndose considerar en este sentido como una revolución hecha *desde arriba*, pero con importantes factores de predisposición y apoyo desde abajo.

Una de las manifestaciones básicas de esta reforma la constituye, por otra parte, la política de *glasnost* que se pretende establecer en el ámbito de la información contable. A pesar de que —sobre todo en un principio— esta *glasnost* va a contar (al igual que ocurre en la realidad política soviética) con numerosos detractores, si su establecimiento se lleva a cabo sin excesivas presiones, precipitaciones e intolerancias, estamos seguros que aquellos sectores que pudiera haber en principio intransigentes dentro del mundo empresarial y profesional, se rendirán ante la evidencia de la razón y la eficacia, y asumirán perfectamente esta política de transparencia informativa.

Las reformas contables que introduce la mencionada Ley 19/1989 se ubican, dentro de los 19 artículos que posee la misma, fundamentalmente en los artículos 1.º, 2.º y 5.º Estos artículos, aunque pocos, vienen sin embargo a recoger prácticamente la totalidad de las reformas que afectan de forma directa a la Contabilidad. Los dos primeros reforman una parte crucial del Código de Comercio: el primer artículo, lo referente al Registro Mercantil, y el artículo 2.º, lo referente a la Contabilidad de los empresarios (Libros, cuentas anuales y presentación de las cuentas de los grupos); concretamente este artículo reforma los artículos 25 a 49 del Código de Comercio, que, aunque tiene cerca de un millar de artículos, concentra lo referente a la regulación contable en estos pocos, proporcionalmente poco importantes, pero cualitativamente fundamentales a este respecto. El otro artículo *estratégico* en la nueva Ley es, como se ha dicho, su artículo 5.º, que viene a reformar y a desarrollar todo lo referente a las cuentas anuales de las sociedades anónimas (estructura, contenido, valoración, verificación, etc.), e inducidamente de las sociedades de responsabilidad limitada.

No es nuestro objetivo en esta Tribuna llevar a cabo un comentario pormenorizado de los aspectos contables de la nueva Ley, pero sí quisiéramos destacar, al menos, algunos aspectos que, a nuestro juicio, son los más importantes que viene a establecer esta reforma legal en el ámbito de la **INFORMACION CONTABLE** en España:

- A) Mayor cantidad de información.
- B) Mayor rigurosidad y calidad de la información.
- C) Importante grado de transparencia.
- D) Aumento sensible de la verificación legal de la información.

Hagamos unos muy breves comentarios sobre cada uno de estos aspectos:

A) Mayor cantidad de información contable

Con la presente Ley, la generalidad de las empresas, y sobre todo las sociedades, sean anónimas o limitadas, han de presentar una mayor información contable; en todo caso, habrán de presentar el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria, quedando perfectamente detallado y estructurado el contenido de estos estados; la Memoria, además, experimenta un desarrollo espectacular en su contenido, dentro del cual se incluye el Cuadro de Financiación, cuya elaboración era poco frecuente, hasta el momento, en nuestro país, y que ahora vendrán obligadas a presentar todo tipo de sociedades, sean anónimas o limitadas, y sea cual fuere su tamaño; su contenido va a ser, además, según se prevé en el nuevo Plan General de Contabilidad, bastante diferente al que recogía el Plan de Cuentas de 1973. El informe de gestión queda asimismo regulado para las sociedades, fijándose un contenido mínimo —tanto a nivel genérico como específico— para el mismo, siendo un estado, por otra parte, que, en caso de Auditoría, los auditores necesariamente deberán examinar, ya que habrán de dar fe, en su informe, de la concordancia de este estado con las cuentas anuales.

Todos estos estados contables, junto con la propuesta de aplicación de resultados, así como el propio informe de Auditoría (caso de ser ésta obligatoria) habrán de ser depositados por las sociedades en el Registro Mercantil.

Esta mayor cantidad de información contable (tanto en el número de informes como en el contenido más detallado y normalizado de los mismos) se complementa con el hecho, muy importante, a nuestro juicio, de que la Ley pasa a obligar a las empresas a que toda la información contenida en el Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Cuadro de Financiación sea bianual, esto es, relativa tanto al ejercicio de referencia como al ejercicio anterior, lo cual viene a contribuir no sólo a la mayor cantidad de información, sino a un sostenimiento en las prácticas y usos a la hora de elaborar dicha información contable.

B) Mayor rigurosidad y calidad de la información contable

Otro avance fundamental de la nueva legislación mercantil radica en el hecho de que se opta, definitiva e irreversiblemente —como no podía ser menos, teniendo en cuenta lo establecido por las Directivas de la CEE— por la *imagen fiel* y por la realidad económica. La Contabilidad se convierte así, con este apoyo legal, en un verdadero instrumento de decisión que pretende reflejar de forma razonablemente aproximada la realidad empresarial, lo que significa el surgimiento definitivo de una clara diferenciación entre la Contabilidad legal *mercantil* o Contabilidad *real*, y la Contabilidad legal *fiscal*, que era la única que se realizaba en numerosas empresas, en las que ahora, necesariamente, se habrá de llevar una Contabilidad

económica o racional, porque así lo obliga la ley mercantil, que es *tan ley* como la legislación fiscal.

No vamos a entrar en los detalles de las normas específicas sobre unas u otras áreas de las cuentas anuales, tanto económicas como patrimoniales, pero sí podemos hacer mención, aparte de la *instauración de la imagen fiel* como finalidad fundamental establecida para estas cuentas anuales, de la concreta definición que se lleva a cabo de una serie de principios contables que se establecen como obligatorios para todo tipo de empresas, lo que representa un paso tan trascendente como novedoso en la legislación española, y no sólo la mercantil; además, estos principios se vienen a incluir precisamente en el propio Código de Comercio.

El aumento previsible en la calidad de la información contable se puede ver, por otra parte, en una serie de normas de carácter más concreto, como es la que obliga a reflejar como pasivo circulante o deudas a corto plazo toda la parte de las deudas permanentes con vencimiento inferior a los doce meses, lo cual aclarará mucho las cosas en el análisis de los balances, de cara a poder tener una imagen más real del nivel de compromisos financieros que la empresa tiene a corto plazo. Otras normas que mejorarán la información son, además, las referentes a la racionalización y efectividad de las provisiones, permitiendo a la empresa que aprecie con cierta libertad o subjetividad, por una parte, sus posibles correcciones valorativas, vinculando éstas a las situaciones en la fecha de cierre (evitando así valoraciones promedio de períodos como los trimestrales, etc.), y por otra, las amortizaciones, que la empresa habrá de calcular en base a la *imagen fiel*, y de forma muy distinta a los sistemas o cauces previstos por la legislación fiscal, muy diferentes, por lo general, a la depreciación real de los bienes.

Como medio de velar por la efectividad del patrimonio neto de la empresa, filosofía subyacente de forma constante en la nueva Ley, se establecen, por otra parte, métodos contables para preservar tal efectividad; así, por ejemplo, se establece la imposibilidad de repartir dividendos, en tanto no se hayan amortizado los gastos *almacenados* en el Activo (considerándose incluido a estos efectos el Fondo de Comercio), a no ser que se creen reservas por el mismo importe como cobertura de esos *agujeros* patrimoniales; se establece, asimismo, la obligatoriedad de crear reservas que cubran la adquisición de acciones propias, así como una cierta restricción en la distribución de dividendos a cuenta. En otros casos, finalmente, se incrementa un tanto el grado de flexibilidad inherente a los recursos propios, como lo muestra la posibilidad de capitalizar algunas reservas, incluida la reserva legal por encima de cierto límite, cuya disponibilidad en ciertos supuestos supera, por tanto, el caso —exclusivo anteriormente— de la compensación de pérdidas.

C) Importante grado de transparencia en la información contable

La novedad más importante en relación con este aspecto radica en el protagonismo que se otorga al Registro Mercantil, que, aparte de correr con la inscripción de las empresas y de muchos de sus actos jurídicos trascendentales, se hace cargo de la legalización de los libros y, de lo que es más importante, del depósito y **publicidad** de la información contable legal de las mismas, en los términos que antes hemos apuntado.

La importancia de la transparencia que ahora se establece en las normas legales es decisiva, y hechos como los que se citan a continuación suponen un fiel exponente de esta especie de *glasnost*, verdadero cambio radical en este ámbito.

En primer lugar, cualquier accionista, por pequeña que sea su participación, podrá hacerse con toda la documentación contable de la sociedad, antes incluso de que se presente a su aprobación por la Junta General. En segundo lugar, cualquier persona podrá obtener del Registro Mercantil toda la información contable (que ya hemos señalado que es mucha) de cualquier sociedad, una vez depositada en el propio Registro, con sólo pedirla. En tercer lugar, en toda la documentación de la empresa, en la correspondencia, en las notas de pedido, en las facturas, habrán de explicitarse los datos referentes a la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad. Y, por último, al llevar a cabo la publicación y difusión por parte de la empresa de sus informes contables: o bien habrá de reproducir total y literalmente aquellos que ha depositado en el Registro, o bien, si los simplifica en alguna medida, habrá de señalar la Oficina del Registro Mercantil en donde se encuentran depositados, para que se puedan solicitar de esta forma, por cualquier persona, al completo; en este supuesto, habrá que señalar expresamente, en todo caso, si el informe de Auditoría es *limpio* o no.

Todo lo anterior creemos que viene a constituir un fiel exponente de esa *revolución hacia la transparencia contable* que, como ya dijimos anteriormente, puede conllevar un sustancial incremento y mejora en la información económica del sistema, y, si las teorías correspondientes no engañan, a una optimización de las decisiones económicas derivadas de esa mayor y mejor información de base.

D) Aumento sensible de la obligatoriedad en la verificación o Auditoría de la información contable

Aunque propiciado el incremento en el número de empresas a ser auditadas en la propia Ley de Auditoría, que ya contemplaba una serie de supuestos obligatorios (y que lo son ya para las cuentas anuales de 1989), no llegó a desarrollar esta Ley la obligatoriedad de auditarse en base al tamaño de la empresa, sino que ha sido la Ley 19/1989 de Reforma Mercantil la que ha acometido esta tarea. La fijación de los límites establecidos (230 millones de pesetas de activo total, 480 millones de cifra de negocios y un número promedio de 50 trabajadores) va a hacer que unos cuantos miles de empresas que anteriormente no se auditaban ni tenían la obligación de hacerlo, pasen a tener esta obligación.

Quisiéramos destacar aquí el hecho de que, aparte de la mayor seguridad y fiabilidad de la información contable que proporcionará la labor auditora, la propia profesión de auditor se viene a potenciar en un grado importante, dado, por otra parte, que la nueva Ley recoge una serie variada de supuestos en los que se hace preceptiva la intervención de un auditor (ciertos aumentos de capital social, transformación de sociedades, fusiones, etc.). Ello, en nuestra opinión, va a tener un efecto inducido importante, cual es la mejora en la organización contable de muchas empresas, como fruto de la propia labor de los auditores, que por lo general llegan así a proporcionar a la empresa una prestación tan importante, o más, que la propia contrastación de la *imagen fiel* informativa.

Pues bien, todos estos factores que hemos venido citando como novedades fundamentales inherentes al nuevo marco contable y al de las sociedades, son, en general, extrapolables, igualmente, en virtud de los correspondientes artículos del Código de Comercio, a la información contable de los grupos de sociedades, cuyas cuentas anuales vienen directa o indirectamente reguladas en los mismos términos por la nueva normativa legal. En cualquier caso, creemos conveniente el facilitar en mayor medida la labor a los responsables en las empresas de tales cuentas consolidadas, mediante la elaboración de normas legales más concretas que detallen y pormenoricen las recogidas (que ya cuentan con un cierto grado de detalle) en esta reforma del Código de Comercio.

Podríamos, por lo tanto, para ir concluyendo esta Tribuna, destacar el momento tan importante, dentro del proceso antes señalado, en que nos encontramos. Una vez sentadas las bases de este nuevo marco legal de la Contabilidad, es responsabilidad de todos la consolidación y culminación progresiva de este proceso:

En primer lugar, de la Administración, cuya labor no ha finalizado ni mucho menos, sino que, por el contrario, creemos que está comenzando; le queda aún por llevar a cabo importantes desarrollos, tanto en el campo de la Auditoría (por medio del Reglamento de la Ley, que pudiera estar quizá aprobado cuando salga a la luz este texto), como en el ámbito de la Contabilidad: la publicación del nuevo Plan General de Contabilidad ha de ser un instrumento decisivo de cara a la normalización y a una implantación eficaz de las normas legales citadas; supone el proporcionar a las empresas la posibilidad de seguir un camino adecuado, en el establecimiento de un modelo contable operativo, normalizado y conforme a la Ley, y, sobre todo, de contribuir importantemente a una difusión de las formas de actuar en temas tan importantes como las cuentas anuales (y en particular el Cuadro de Financiación), el cálculo y contabilización del impuesto sobre beneficios, los criterios de valoración de muchas partidas y supuestos (como es la moneda extranjera, el *leasing*, el *software*, etc.). Al afrontar las empresas estos y otros muchos supuestos, las cosas resultarán menos difíciles que por cualquier otra vía. En todo este proceso de normalización y difusión, la labor del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es tan sumamente atractiva como importante, y no dudamos que alcanzará el protagonismo que todos esperamos en la conducción de este proceso legal.

En segundo lugar, una buena parte de estas responsabilidades recaen, asimismo, en nuestra Asociación, que afortunadamente tiene un muy alto grado de representatividad y pluralidad en todos sus órganos y Comisiones de Estudio, y lo que es más importante, un alto grado de respeto entre todos los colectivos y ámbitos con los que está relacionada. Esto supone para nosotros un importante grado de compromiso social, en base al cual todos los asociados habremos de seguir trabajando en esta labor de investigación y difusión de los temas contables y empresariales, haciendo confluír la colaboración de las diversas entidades y de los colectivos profesionales, empresariales y universitarios, cuyos miembros más característicos integran nuestra estructura, en aras de este tan importante como atractivo proceso, cuyo desarrollo beneficia a todos.

* Jesús Lizcano Alvarez, vicesecretario general de AECA.

TEMA

DE

PORTADA

Principios Contables del Borrador del nuevo Plan General de Contabilidad

El Borrador del nuevo texto del Plan General de Contabilidad recientemente difundido contiene como capítulo inicial el que presentamos a continuación, que se refiere a los Principios Contables básicos. Como fácilmente puede apreciarse, el influjo de los emitidos por AECA en el año 1980 y recogidos en el primer Documento de la serie Principios Contables sobre los ahora incorporados al Plan, es bastante grande.

Lo anterior pone de manifiesto que la aportación realizada desde nuestra Asociación poco después de su nacimiento, se ha enraizado fuertemente en el quehacer profesional de nuestro país, siendo la mejor prueba de ello el que nuestro nuevo Plan General de Contabilidad los haya incluido entre sus Principios Contables.

Además deseamos destacar que, de acuerdo con lo indicado en el punto 4 del texto que sigue, podrán aplicarse, además de los expresamente relacionados por el propio Plan, otros Principios Contables cuando reúnan una serie de condiciones especificadas en el texto antedicho, las cuales son cumplidas a la perfección por todos los principios y normas emitidos por AECA. De esta forma el nuevo Plan abre una interesante vía para el reconocimiento formal de los Principios y Normas de Contabilidad emitidos por nuestra Asociación hasta el momento presente.