

Cooperativismo e Economía Social, nº 28 (2005-2006), pp. 255-260

## **A REFORMA CONTABLE EN PROCESO. ASPECTOS DESTACADOS DO BORRADOR DE ANTEPROXECTO DE LEI DE REFORMA E ADAPTACIÓN DA LEXISLACIÓN MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE**

Silvia RUIZ BLANCO

### **1.- Introducción.**

Desde a entrada en vigor do Regulamento (CE) N<sup>o</sup> 1606/2002<sup>1</sup>, relativo á aplicación das Normas internacionais de contabilidade e os desenvolvementos regulamentarios posteriores, coexisten en España dous modelos contables distintos que deben aplicarse ás empresas en función da situación en que se atopan. Desta forma, pódense distinguir os seguintes casos:

- As contas anuais consolidadas dun grupo en que calquera sociedade emitu títulos de renda variable ou fixa que coticen deben ser formuladas de acordo cos regulamentos da comisión que aproban as normas internacionais de contabilidade (normas internacionais de información financeira).

- Para a elaboración das contas anuais consolidadas dun grupo en que calquera sociedade emitu títulos, exclusivamente, de renda fixa que coticen, existe un período transitorio entre 1/1/2005 e 1/1/2007 en que se permite elixir entre a aplicación dos regulamentos de contabilidade da Unión Europea e a normativa contable nacional (unha vez que se elixe unha opción non se pode cambiar). A partir de 2007 será obrigatorio aplicar as normas europeas.

---

<sup>1</sup> PARLAMENTO EUROPEO E CONSELLO DA UNIÓN EUROPEA: (CE) N<sup>o</sup> 1606/2002 19 de xullo de 2002, relativo á aplicación das Normas internacionais de contabilidade. DOCE, nº 243 de 11 de setembro de 2002.

- Cando ningunha das sociedades dun grupo emitiu títulos que coticen, sexan de renda variable ou fixa, as contas consolidadas poderán ser elaboradas aplicando calquera dos dous modelos contables mencionados.

- En canto ás contas individuais de calquera empresa, pertenza ou non a un grupo que deba consolidar, elaboraranse de acordo coas normas contables nacionais.

Ante esta situación, propúxose o interese de adaptar a lexislación mercantil española en materia contable co fin de estar en sintonía co modelo contable europeo, o que deu lugar á publicación en novembro de 2005 do texto do BORRADOR DE ANTEPROXECTO DE LEI DE REFORMA E ADAPTACIÓN DA LEXISLACIÓN MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea. Con este texto preténdese modificar determinados artigos da Lei 19/1989<sup>2</sup>; do texto refundido da lei de sociedades anónimas<sup>3</sup>, a Lei de sociedades de responsabilidade limitada<sup>4</sup>, así como a Lei 62/2003, que entrarían en vigor, no seu caso, o 1 de xaneiro de 2007 e que constitúe o obxecto do presente traballo.

Paralelamente, desde setembro de 2005, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas (ICAC) está traballando na reforma do Plan xeral de contabilidade. Como sinala o presidente deste instituto<sup>5</sup>, trátase dun complexo proceso de reforma en que, en ningún caso, se pretende suprimir totalmente a dualidade de modelos contables, xa que para determinadas sociedades subsistirán as opcións establecidas nos regulamentos contables europeos, mentres que, en xeral, a normativa española non conterá opcións.

Os cambios máis relevantes que introduce o borrador obxecto de estudo pódense sintetizar nos seguintes puntos: estrutura e contido das contas anuais e informe de xestión; elementos patrimoniais e principios contables así como criterios contables específicos.

---

<sup>2</sup> ESPAÑA: Lei 19/1989, de 25 de xullo, de reforma parcial e adaptación da lexislación mercantil ás directivas da Comunidade Económica Europea (CEE) en materia de sociedades. BOE N° 178 de 1989.

<sup>3</sup> ESPAÑA: Real decreto lexislativo 1564/1989, de 22 de decembro, polo que se aproba o texto refundido da Lei de sociedades anónimas. BOE N°, 310 de 1989 e as súas modificacións posteriores.

<sup>4</sup> ESPAÑA: Lei 2/1995, de 23 de marzo de sociedades de responsabilidade limitada. BOE N° 71 de 1995.

<sup>5</sup> GONZÁLEZ, J.R.: "La información contable española en el marco actual de internacionalización". *Revista de la AECA*, nº 72, pp. 12-13.

## 2.- Estrutura e contido das contas anuais e informe de xestión.

Unha das cuestións máis destacadas é a proposta de que as contas anuais queden integradas por cinco documentos, de forma que, ademais do balance, conta de perdas e ganancias e memoria, deberá incluírse un *estado de cambios no patrimonio neto* do exercicio e un *estado de fluxos de efectivo*, aplicable tanto ás contas individuais como ás consolidadas.

O *estado de cambios no patrimonio neto* é un documento que comprende o resultado do exercicio, as variacións polos cambios en criterios contables, as correccións de erros, así como outros axustes e correccións de valor, incluídos os derivados da aplicación do valor razoable que deban imputarse ao patrimonio neto.

O *estado de fluxos de tesouraría* mostra os recursos líquidos xerados ou utilizados en actividades (clasificadas en operativas, de investimento e financiamento), cuxo fin é avaliar a xestión financeira das empresas.

Respecto ao balance e conta de perdas e ganancias, quedan derogados os artigos do Texto refundido da lei de sociedades anónimas<sup>6</sup> en que se establecía a estrutura do balance, da conta de perdas e ganancias e as regras de valoración.

Na memoria propónse incluír algúns contidos ata agora non considerados, como é a información sobre o importe, desagregado por conceptos, os honorarios de auditoría de contas e outros servizos prestados polos auditores de contas, ou os correspondentes a calquera sociedade do mesmo grupo de sociedades ao que pertenza esta última. Tamén, debe estenderse o requisito informativo relacionado cos membros do consello de administración ao persoal de alta dirección.

Así mesmo, modifícanse os límites establecidos para a formulación dos modelos normal e abreviado, criterios que non serán aplicables en ningún caso ás sociedades cuxos valores estean admitidos a cotización nun mercado regulado de calquera estado membro da Unión Europea<sup>7</sup>.

Propónse tamén a derogación do artigo 141 da Lei de sociedades de responsabilidade limitada<sup>8</sup> polo que se permitía a aplicación de rexistros

---

<sup>6</sup> Ibidem.

<sup>7</sup> ESPAÑA: Lei 7/2006, de 24 de abril, pola que se modifica o Texto refundido da lei de sociedades anónimas, BOE 98/2006

<sup>8</sup> Ibidem.

simplificados para as sociedades denominadas nova empresa, xustificado pola escasa utilización do modelo simplificado.

En canto ao informe de xestión, ademais do contido actual, deberá incluír o informe de goberno corporativo, no caso das sociedades que emitiran valores admitidos a negociación nun mercado regulado de calquera estado membro da Unión Europea.

### **3.- Elementos patrimoniais e principios contables**

Unha novidade importante é a definición dos elementos patrimoniais denominados activo, pasivo, neto, ingreso e gasto, incluídos nas contas anuais e que se expoñen a continuación:

Os *activos* defínense como bens, dereitos e outros recursos controlados economicamente pola empresa, resultantes de sucesos pasados dos que é probable que a empresa obteña beneficios económicos no futuro.

Os *pasivos* son as obrigacións actuais xurdidas como consecuencia de sucesos pasados, cuxa extinción é probable que dea lugar a unha diminución dos recursos que poidan producir beneficios económicos. A estes efectos enténdense incluídas as provisiones.

Enténdese por *patrimonio neto* a parte residual dos activos da empresa, unha vez deducidos todos os seus pasivos. Inclúe as contribucións realizadas, xa sexan no momento da constitución ou noutros posteriores, polos seus socios ou propietarios, que non teñan a consideración de pasivos, así como os resultados acumulados e outras variacións que o afecten.

Estas definicións introducen un cambio significativo na clasificación dalgúns instrumentos financeiros utilizados por algunhas sociedades, como por exemplo, as cooperativas, xa que as contribucións dos socios, ata agora clasificadas como fondos propios, deberán ser cualificadas como pasivos.

Defínense como *ingresos* os incrementos no patrimonio neto, xa sexa en forma de entradas ou aumentos no valor dos activos, ou de diminución dos pasivos, sempre que non teñan a súa orixe en contribucións dos socios ou propietarios.

Pola súa parte, *gastos* son os decrecementos no patrimonio neto, xa sexa en forma de saídas ou diminucións no valor dos activos, ou de recoñecemento ou aumento dos pasivos, sempre que non teñan a súa orixe en distribucións aos socios ou propietarios.

En canto aos principios contables, introdúcense modificacións nos principios contables que afectan principalmente ao de *prudencia*, eliminado o carácter preferente que lle dá a redacción do artigo 38 da Lei 19/1989<sup>9</sup> e incorpórase, xunto co principio de prezo de adquisición o criterio de valoración denominado valor razoable<sup>10</sup> para os activos financeiros que formen parte dunha carteira de negociación, que se cualifiquen como dispoñibles para a venda, ou sexan instrumentos financeiros derivados; así como os pasivos financeiros que formen parte dunha carteira de negociación, ou sexan instrumentos financeiros derivados.

As variacións de valor orixinadas pola aplicación do criterio do valor razoable imputaranse á conta de perdas e ganancias, excepto no caso dos activos financeiros dispoñibles para a venda ou de elementos de cobertura específicos que deberán imputarse directamente ao patrimonio neto nunha partida por axuste por valor razoable ata a data da alienación, en que as diferenzas acumuladas se traspasarán á conta de perdas e ganancias.

Neste sentido, prohíbese ás sociedades anónimas a distribución directa ou indirecta de beneficios imputados directamente ao patrimonio neto.

#### 4.- Criterios contables específicos

Para concluír este breve comentario sobre o borrador da futura reforma contable en España, sinalaranse algunhas cuestións que se refiren a determinados criterios contables que se mencionan brevemente a continuación:

- Propónse unha modificación no tratamento contable do *fondo de comercio*, de forma que non se amortizaría senón que se deberá estimar anualmente a perda por deterioración que, en todo caso se considera irreversible, dando información detallada na memoria. Así mesmo, as sociedades anónimas deberán crear unha reserva indispoñible equivalente ao fondo de comercio que figure no activo do balance.

- Introdúcese o concepto de *valor actual* que deberá aplicarse ás estimacións do importe necesario para facer fronte a unha obrigação futura incerta e que se recolle contablemente como provisións. Polo tanto, introdúcese o compoñente financeiro nas valoracións contables, considerando desta forma a variable tempo nas valoracións dos elementos patrimoniais.

---

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> Calculado en referencia a un valor de mercado fiable. E, en ausencia dun valor de mercado fiable, aplicaranse modelos e técnicas de valoración cos requisitos que regulamentariamente se determine.

- Incorporárase o *criterio de racionalidade* no cálculo das amortizacións que deban realizarse sobre os activos fixos ou non correntes, cuxa vida útil poida medir temporalmente.

- Introdúcense pequenos matices en canto á determinación do grupo de empresas que deben consolidar reguladas recentemente pola Lei 62/ 2003<sup>11</sup>, destacando dentro do concepto de grupo os supostos de coordinación en sentido estrito, é dicir, os casos en que a unidade de decisión se pon de manifesto pola actuación coordinada de varias sociedades controladas por unha ou varias persoas físicas ou xurídicas, que actúen en concerto, e que non están obrigadas a consolidar en virtude da normativa mercantil.

---

<sup>11</sup> ESPAÑA: Lei 62/2003, de 30 de decembro, de medidas fiscais, administrativas e da orde social. BOE nº 313, de 31-12-2003.