

Autor:

Jorge Borrajo Dios

Socio de IBERAUDIT Kreston

Profesor asociado

Universidad de A Coruña



Debido al avance de la cohesión entre los estados miembros de la UE se hace necesario establecer un lenguaje contable común que permita la comparabilidad de la información financiera entre las empresas europeas. Es la armonización contable, cuya finalidad no es otra que eliminar o mitigar en la medida de lo posible la gran disparidad de criterios contables. En la UE se ha adoptado una estrategia que conlleva la incorporación del modelo contable del IASB, renunciando, por tanto, a un modelo exclusivo de armonización europeo.

MARCO LEGAL *de* *la contabilidad*



La UE tiene sus orígenes en el Tratado de Roma de 1957 y debido al avance en la cohesión de los estados miembros para la libre circulación de personas, mercancías y capitales, se hizo necesario establecer, en el ámbito europeo, un *lenguaje contable común* que permitiera la comparabilidad de la información financiera entre las empresas europeas.

El desarrollo económico que se ha producido desde la segunda mitad del siglo XX ha tenido como consecuencia que los negocios sean cada vez más complejos y se desarrollen en diferentes países, lo que ha motivado la aparición de un gran número de empresas multinacionales que operan en diferentes mercados. Ante este panorama es lógico pensar que las normas contables dejen de tener un radio de influencia local y pasen a tener un radio de influencia cada vez mayor; pues no en vano cuando una empresa opera en distintos países sus normas contables pueden llegar a colisionar.

NORMALIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL (UNIÓN EUROPEA)

Para evitar precisamente esta colisión en materia contable, se hace necesaria una *armonización contable*, cuya finalidad no es otra que

eliminar o mitigar en la medida de lo posible la gran disparidad de criterios contables existente entre los diferentes países para conseguir una información contable comparable y homogénea a escala internacional.

Los esfuerzos de la Unión Europea para avanzar en el proceso de armonización no se han orientado de la misma manera a lo largo del tiempo, pudiendo distinguirse tres etapas fundamentales en este proceso:

Primera etapa (1970-1990)

En esta primera etapa la armonización contable se abordó mediante la aprobación de tres directivas (acto legislativo en el cual se establece un objetivo que todos los países de la UE deben cumplir, pero cada país debe decidir individualmente cómo hacerlo):

- IV directiva (1978), que regula las cuentas anuales.
- VII directiva (1983), relativa a las cuentas consolidadas.
- VII directiva (1984), sobre la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de las cuentas anuales.

Las directivas, a diferencia de los reglamentos que tienen efectos directos y no es necesaria su transposición al derecho nacional, conllevaron una dispersión de la legislación contable entre los países miembro de la UE, dadas las alternativas que permitía este instrumento jurídico.

Segunda etapa (1990-1995)

Fue un periodo de estancamiento normativo, debido al escaso éxito alcanzado por las directivas en materia contable, pero que finalizó con el firme convencimiento de la conveniencia de establecer una nueva estrategia en materia de información contable para atender, principalmente, las necesidades de las empresas cuyos valores estaban admitidos a negociación en mercados regulados de diferentes países.

Tercera etapa (desde 1995)

Esta etapa se caracteriza por la búsqueda de una armonización internacional amplia, con el objetivo de aumentar la comparabilidad de la información contable, como elemento esencial de integración de los mercados financieros y de consecución de un mercado único y eficiente de capitales.

Dado el escaso éxito de las Directivas se inició una fase de estudio y análisis de las distintas alternativas, que permitirían lograr la armonización contable. Durante este espacio de tiempo, la UE, mediante la Comisión Europea, utilizó la vía de las "Comunicaciones" (sin carácter vinculante), reafirmando en la necesidad de utilizar un sólo cuerpo normativo en todos los Estados miembros.

Entre los documentos publicados destacan los siguientes:

- Comunicación de la Comisión 508 (1995). Armonización contable: una estrategia de cara a la armonización contable.
- Documento del Comité de Contacto (1996). Análisis de la conformidad entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las directivas europeas de Contabilidad.
- Comunicación de la Comisión (2000). Estrategia de la información en la Unión Europea: el camino a seguir.

Tras esta fase de análisis y estudio, la Comisión Europea renunció a lanzar un cuadro nuevo de normas que vendrían a formar un modelo exclusivo de armonización europeo, y en su lugar tomó la decisión de aprovechar el tirón del que gozaban otras normas y adoptar como base del nuevo modelo contable europeo las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board). Estas normas habían sido admitidas por numerosas empresas internacionales e influido en la elaboración de las normas de muchos países, gozando de gran credibilidad en los mercados bursátiles.

Bajo la denominación de "normas internacionales de contabilidad" se incluye el conjunto de pronunciamientos emitidos por el IASB, conocido como IASC (International Accounting Standards Committee) hasta el año 2001, momento en que se produce su refundición y pasa a denominarse IASB. Asimismo, las normas aprobadas después de dicha reestructuración se conocen como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Estas normas se complementan con sus respectivas interpretaciones (SIC y CINIF, respectivamente).

El IASB es un organismo de carácter privado e independiente cuyo principal objetivo es desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sea de alta calidad, comprensible y de cumplimiento obligado, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.

Si bien la emisión y revisión de las NIIF descansa en el IASB, la Comisión Europea decide sobre su aplicabilidad a nivel Europeo, publicando en su caso el correspondiente Reglamento Comunitario.

La adopción definitiva de estas normas se produjo el 19 de julio de 2002 con la publicación del Reglamento 1606/2002, en la que se establece que para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, y voluntariamente a partir del ejercicio 2003, las sociedades regidas por la ley de un Estado miembro, elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado, dejando la opción abierta para que cada Estado miembro permita o exija la aplicación de estas normas a las sociedades individuales, coticen o no, y al resto de grupos.

Paralelamente a este Reglamento, se aprobó el Reglamento 1725/2003, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas NIC y otros Reglamentos emitidos también

sobre la aplicación de las normas del IASB (707/2004, 2086/2004, 2236/2004, 2237/2004, 2238/2004, 2111/2005, etcétera).

SI BIEN LA EMISIÓN Y REVISIÓN DE LAS NIIF DESCANSA EN EL IASB, LA COMISIÓN EUROPEA DECIDE SOBRE SU APLICABILIDAD, PUBLICANDO EN SU CASO EL CORRESPONDIENTE REGLAMENTO COMUNITARIO

Como se puede apreciar, la Unión Europea ha adoptado una estrategia en materia contable que conlleva la incorporación del modelo contable del IASB, renunciando, por tanto, a un modelo exclusivo de armonización europea.

LA REGULACIÓN CONTABLE EN ESPAÑA

Reforma del ordenamiento contable español

Ante la estrategia adoptada por la Unión Europea se hace necesario en España abordar una reforma contable y para ello, en marzo de 2011, se creó por parte del Ministerio de Economía una Comisión de Expertos encargada de elaborar un *Libro Blanco* para analizar la situación de la contabilidad en España y definir las líneas básicas de su reforma. Dicho estudio fue publicado en el año 2002, y en él se recogieron una serie de recomendaciones para hacer frente a los requerimientos contables de la Unión Europea y la aproximación al modelo contable del IASB.

Su principal recomendación fue que en las cuentas anuales individuales se siguiera aplicando la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información contable, en el marco de la nuevas exigencias contables europeas, considerán-

dose que en el marco de la cuentas anuales consolidadas debía dejarse a opción del sujeto contable la aplicación de las normas españolas o de los Reglamentos comunitarios.

La primera reforma del ordenamiento contable español tras el cambio de la estrategia armonizadora europea tuvo lugar mediante la aprobación de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que modifica el Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (hoy Ley de Sociedades de Capital).

Introdujo a nivel legal el concepto de valor razonable y los casos en que debe ser aplicado. También modificó el concepto de grupo y la obligación de consolidar y su disposición final undécima incorporó a nuestro ordenamiento las normas internacionales de contabilidad, al objeto de permitir que los grupos cotizados pudieran presentar las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2005 de acuerdo con las NIC. En cuanto a los grupos no cotizados se permitió que optasen bien por las normas de derecho interno (Código de Comercio y PGC de 1990) o bien por las NIC, debiendo en este último caso elaborar las cuentas anuales de forma continuada de acuerdo con ellas, es decir, sin posibilidad de volver a aplicar la normativa de derecho interno.

Pese a que la Ley 62/2003 ha constituido el primer paso de adaptación de nuestra legislación mercantil en materia contable a la normativa internacional, fue la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación

mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea la que aborda la reforma más significativa para avanzar en este proceso de convergencia internacional, garantizando al mismo tiempo que la modernización de la contabilidad española no interfiera en el régimen jurídico de aspectos neurálgicos de la vida de toda sociedad mercantil, como la distribución de beneficios, la reducción obligatoria del capital y la disolución obligatoria por pérdidas.

La disposición final primera de la Ley 16/2007 autorizó al gobierno para que aprobara el Plan General de Contabilidad y, simultáneamente, otro texto ajustado a las necesidades informativas de las pequeñas y medianas empresas. De este modo se aprobó el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

Ordenamiento contable aplicable por tipo de empresas e información

En la tabla que se muestra a continuación se resume de forma esquemática qué ordenamiento contable le es aplicable a las empresas españolas según la información que se dispongan a formular: (TABLA 1)

Límites cuantitativos aplicables a la información financiera

Tal y como se mencionó con anterioridad, en España conviven por un lado el Plan General

TABLA 1 ::

		NIC/NIIF ⁽¹⁾	PGC ⁽²⁾	Notas
Compañías cotizadas	Cuentas consolidadas	x		
	Cuentas individuales		x	
Compañías NO cotizadas	Cuentas consolidadas	x	x	⁽³⁾
	Cuentas individuales		x	

(1) Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE.
 (2) Ordenamiento contable español (Cód. Comercio, Ley de Sociedades de Capital, PGC...)
 (3) Existen dos opciones (art. 43.bis Código de Comercio): (i) NIC/NIIF; (2) Ordenamiento contable español.

TABLA 2 ::

		ACTIVO	INCN	TRABAJADORES
PGC PYMES	Criterios microempresas	≤ 1.000.000	≤ 2.000.000	≤ 10
		≤ 2.850.000	≤ 5.700.000	≤ 50
PGC NORMAL	Abreviado	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000	≤ 50
	Normal	Resto de empresas		
OBLIGACIÓN AUDITORIA		>2.850.000	>5.700.000	>50

(1) INCN: Importe neto de la cifra de negocios.
(2) Al menos dos de los límites habrán de cumplirse durante dos ejercicios consecutivos para poder acogerse a la modalidad del PGC o para estar en situación de auditoría obligatoria.
(3) Los trabajadores hacen referencia al número medio del ejercicio.

de Contabilidad (RD 1514/2007), que a su vez recoge dos modelos de cuentas anuales, el normal y el abreviado, y el Plan General de Contabilidad para Pymes (RD 1515/2007), que contempla además unos criterios contables específicos para microempresas.

En el siguiente cuadro se muestra de forma gráfica los límites para la aplicación de ambos planes, así como los límites actuales para someter a auditoría obligatoria las cuentas anuales de una compañía. (TABLA 2)

Del cuadro expuesto se desprende que una compañía puede estar en causa de auditoría obligatoria, por superar durante dos ejercicios consecutivos los límites establecidos para ello, sin embargo tener la facultad de formular las cuentas anuales en el modelo abreviado recogido en el PGC Normal.

Por último, ha de tenerse en cuenta, que cuando se hace referencia a que los requisitos han de cumplirse durante dos ejercicios consecutivos, será ya en el segundo año en el que serán de aplicación los límites (ejemplo: sociedad que supera los límites de auditoría en el año 2014 y 2015, recaerá sobre el 2015 la obligación de auditarse).

FUENTES DEL DERECHO CONTABLE

Además de la Constitución, que preside y define el sistema de fuentes del Derecho español, y el Derecho comunitario, que obliga a España a trasponer el acervo normativo de la Unión Europea, las fuentes escritas del Derecho contable, con rango legal o reglamentario, adquieren categoría de Derecho positivo a través,

fundamentalmente, de los siguientes textos legislativos:

- Código de Comercio (RD 22-08-1885).
- Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg. 1/2010).
- Plan General de Contabilidad (RD 1515/2007).
- Plan General de Contabilidad de PYMES y criterio específicos para microempresas (RD 1514/2007).
- Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Normas Internacionales de Contabilidad/ Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIIF) aprobadas por los reglamentos de la Comisión Europea (Ley 62/2003 disp. final 11ª).

Como fuentes indirectas, han de considerarse las sentencias de los Tribunales (españoles y de la UE) y los trabajos contables de los tratadistas de la materia y de las organizaciones científicas y profesionales, nacionales y extranjeras (Colegios Profesionales, Instituto de Censores Jurados de Cuentas y la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). ●

SÓLO EN
www.revista-contable.es

Acceda a:

-  Bibliografía
-  Legislación