



## Nueva reforma contable, ¿será la última?

MIGUEL BARROSO



Socio de Deloitte

Tras haber vivido un prolongado período de estabilidad normativa en materia contable, el último lustro se ha caracterizado por su hemorragia normativa. En este sentido, hay que tener en cuenta que desde la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990 a través de decreto 1643/1990, y de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por el decreto 1815/1991, el resto de la actividad normalizadora desarrollada en nuestro país ha llegado a través de desarrollos normativos (emisión de consultas, Normas Técnicas y planes sectoriales, fundamentalmente) impulsados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y, de esta forma, llegamos hasta principios de este siglo. Así, desde el año 2000, y guiados por el objetivo de hacer más comparable y homogénea la información económico-financiera de las empresas, se han ido emitiendo una serie de normas (de ámbito europeo y nacional), hasta la aprobación, en 2007, del decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó el PGC, de aplicación obligatoria para todas las empresas. Normativamente, este cambio, que tuvo gran calado en las empresas al introducir nuevos conceptos (valor razonable, unidad genera-

dora de efectivo, activos no corrientes mantenidos para la venta, tratamientos retrospectivos y otros), nuevos elementos (estados de flujos de efectivo, estados de cambios en el patrimonio neto, nuevos desgloses en cuentas anuales) y dio un vuelco a los principios (al menos en cuanto a la prevalencia de los mismos), vino acompañado por la emisión de una nota del ICAC relativa a los criterios aplicables en la formulación de cuentas anuales consolidadas para los ejercicios que se iniciaran a partir del 1 de enero del 2008.

Finalmente (por el momento), en el tercer trimestre de este año se publicó el decreto 1159/2010, que aprobó las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas y modificaba el PGC una vez esclarecido el marco jurídico de referencia a nivel europeo en materia de combinaciones de negocios y consolidación de estados financieros (una vez aprobados los reglamentos en el Parlamento y Consejo europeos mediante que consagraron la NIC 27 y la NIIF 3 al respecto de dichas materias).

### MODIFICACIONES SUSTANCIALES

Las principales modificaciones que se han introducido en el PGC son las relativas a las combinaciones de negocios (fusiones y escisiones, básicamente). En este sentido, una de las modificaciones que más trascendencia está teniendo es la relativa a la determinación de la fecha de adquisición, entendida la misma como la fecha en la cual la empresa adquiere el control del negocio o

de los negocios adquiridos. En el caso de operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables se establece como la de inicio del ejercicio en que se aprueba la operación, siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. La aplicación de este precepto desde el 1 de enero de 2010 está siendo muy controvertida pues está generando serias dudas sobre la contabilización dada a operaciones de esta naturaleza realizadas en el ejercicio 2010 pero con anterioridad a la aprobación de esta norma (las cuales, por un cambio contable, pueden dejar de tener sentido, al menos, desde el punto de vista económico y/o fiscal que motivó las mismas).

En cuanto a las nuevas normas de consolidación de cuentas anuales, las mismas suponen un desarrollo exhaustivo de los procesos de consolidación contable e incorporan algunas novedades (no muchas) de cierto calado y cambio de mentalidad con respecto a planteamientos anteriores como, por ejemplo, el hecho de que en las adquisiciones por etapas los fondos de comercio adquiridos tras la toma del control se imputan como menos patrimonio, y el hecho de que los socios externos puedan llegar a ser negativos (situación esta no contemplada en la normativa anterior).

Otro cambio significativo es el de la pérdida de control en participaciones las cuales, tras la venta de una porción de las mismas, pasan a ser consideradas como asociadas. En estas situaciones, el precio de la transacción realiza-

da se toma como valor razonable para el registro inicial de la participación remanente, imputándose esa variación de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada (se trata de valorar a mercado la participación remanente, imputando la revalorización que la misma haya podido tener en la cuenta de pérdidas y ganancias, a pesar de no haber sido enajenada esa porción de la participación).

### ES ÉSTE EL ÚLTIMO CAMBIO

Rotundamente, no. A pesar del rechazo humano a cualquier cambio, hemos de tener presente que esas modificaciones no son solo de la norma sino de la manera a través de la cual se interpretan y reflejan en los libros contables las transacciones económicas. Las normas actuales no son férreos principios contables sino que deben aplicarse bajo el paraguas de su marco conceptual, que es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales; es decir, el fondo económico y jurídico de las operaciones ha de constituir la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Este esquema normativo (que ha venido para quedarse), frente al de estabilidad normativa precedente, es, en esencia, similar a los de corte anglosajón, de modificaciones permanentes.