



*Real Academia  
de Ciencias Económicas y Financieras*

Información contable y Transparencia

La realización de esta publicación  
ha sido posible gracias a



con la colaboración de



Obra Social "la Caixa"

Barcelona 2014

## Publicaciones de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras

### **López Díaz, Antonio**

Información contable y Transparencia / discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras ...Antonio López Díaz y contestación... José Daniel Barquero Cabrero.

Bibliografía

ISBN- 978-84-616-9625-3

I. Título      II. Barquero Cabrero, José Daniel      III. Colección

1. Discursos académicos      2. Contabilidad--Normalización      3. Contabilidad--Teoría

HF5626

La Academia no se hace responsable de las opiniones expuestas en sus propias publicaciones.

(Art. 41 del Reglamento)

---

---

Editora: © Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, 2014

ISBN-13: 978-84-616-9625-3

Depósito legal: B 11012-2014

Nº registro: 201432668

---

Esta publicación no puede ser reproducida, ni total ni parcialmente, sin permiso previo, por escrito de la editora. Reservados todos los derechos.

---

Imprime: Ediciones Gráficas Rey, S.L.—c/Albert Einstein, 54 C/B, Nave 12-14-15  
Cornellà de Llobregat—Barcelona

Publicaciones de la Real Academia de Ciencias  
Económicas y Financieras

# Información contable y Transparencia

Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras  
como académico correspondiente para Galicia, el 22 de Mayo de 2014  
por el

ILMO. SR. DR. D. ANTONIO LÓPEZ DÍAZ

Y contestación del académico de número

EXCMO. SR. DR. D. JOSÉ DANIEL BARQUERO CABRERO

Barcelona, Mayo 2014



## Sumario

Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas  
y Financieras leído el 22 de Mayo de 2014  
por el académico correspondiente para Galicia

ILMO. SR. DR. D. ANTONIO LÓPEZ DÍAZ

Información contable y Transparencia. . . . . 9

Discurso de contestación por el académico de número

EXCMO. SR. DR. D. JOSÉ DANIEL BARQUERO CABRERO

Discurso . . . . . 59

Publicaciones de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras . . . 67





ILMO. SR. DR. D. ANTONIO LÓPEZ DÍAZ





# INFORMACIÓN CONTABLE Y TRANSPARENCIA

## RESUMEN

El discurso parte del convencimiento de que la Contabilidad es el sistema de información de los acontecimientos económicos que se producen en el seno de las organizaciones. Esto ha sido así desde hace milenios, a lo largo de la historia de la humanidad y en todas las civilizaciones conocidas.

Para llevar a cabo su cometido la Contabilidad mide y valora los hechos económicos y comunica los resultados del proceso realizado a los diferentes usuarios de la información contable los cuales necesitan captar correctamente los mensajes que salen de los estados financieros.

Esto objetivo se consigue si la Contabilidad es clara y transparente. La Transparencia sólo se puede alcanzar si las tres fases anteriores, se realizan de acuerdo con unos principios y normas generalmente aceptados y estructurados en un adecuado marco conceptual, que fundamente todo el proceso de medida, valoración y comunicación clara de la información y que conduce a la imagen fiel de las entidades.

La trascendencia del proceso comentado es enorme si se piensa que detrás de él está la realidad financiera y la gestión de las organizaciones públicas y privadas.

Si a esto se añaden los importantes retos informativos a los que deben someterse las organizaciones para atender a las necesidades de los usuarios en una sociedad globalizada y ávida de información contable por países y las constantes

amenazas reales a la Transparencia contable, la Contabilidad tiene un futuro esperanzador como ciencia instrumental para un mundo mejor informado.

La ética, la responsabilidad social corporativa y la Transparencia de la información contable a todos los niveles son las bases del desarrollo inmediato de esta disciplina.

**Palabras Clave:** medida, valoración, comunicación, Transparencia, marco conceptual, responsabilidad social corporativa, información contable por países.

## **ABSTRACT**

The speech is based on the conviction that accounting is the information system about the financial and economic events that take place within organisations. This has been true for thousands of years, throughout human history, in all known civilizations.

In order to perform its mission, the accounting system measures and values economic transactions, and reports financial information to a wide variety of users. These users must be able to correctly interpret the information disclosed in the financial statements.

This objective is achieved if accounting is clear and transparent. Transparency can only be attained if the three aforementioned stages are carried out in accordance with the generally accepted accounting principles and standards, which are structured in an appropriate conceptual framework. The whole process of measurement, valuation and disclosure is based upon the conceptual framework, and it is presumed to result in financial statements that achieve a fair presentation.

The significance of the accounting process is enormous; bearing in mind that lying behind it is the financial position and management of both public and private organizations.

On top of that, entities face some serious challenges in order to meet the needs of the users of financial information in an increasingly globalised society. Globalisation has led to an ever-growing demand for a greater understanding of financial statements prepared in a range of countries, and also to constant threats to accounting transparency. All those factors highlight the promising future of accounting as a crucial science contributing to a better-informed world.

Ethics, corporate social responsibility and transparency of the financial information are the foundations of the forthcoming development of this subject.

**Key words:** measurement, valuation, reporting, transparency, conceptual framework, corporate social responsibility, country-by-country financial information.



## ÍNDICE

<b>INFORMACIÓN CONTABLE Y TRANSPARENCIA .....</b>	<b>9</b>
<b>Resumen.....</b>	<b>9</b>
<b>Abstract.....</b>	<b>10</b>
<b>PALABRAS DE RECONOCIMIENTO .....</b>	<b>15</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>17</b>
<b>El concepto de medida .....</b>	<b>18</b>
<b>Las medidas contables y el homomorfismo .....</b>	<b>21</b>
<b>Una proposición de modelo general de valoración .....</b>	<b>22</b>
<b>El concepto de valor .....</b>	<b>24</b>
<b>Comunicación de la Información para la Transparencia .....</b>	<b>33</b>
<b>La Garantía de Imagen Fiel y Transparencia .....</b>	<b>40</b>
<b>Conclusiones, reflexiones finales y líneas de futuro garantizando la Transparencia.....</b>	<b>42</b>
<b>NOTAS BIBLIOGRÁFICAS Y BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>49</b>



Excmo. Sr. Presidente de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras,  
Excmos. Señores académicos de esta Real Corporación,  
Excelentísimas e Ilustrísimas Autoridades,  
Señoras y Señores.

## **PALABRAS DE RECONOCIMIENTO**

Mis primeras palabras quiero que sean para manifestar el alto honor y el privilegio que supone para mí, pasar el umbral de esta Corporación para ser Académico Correspondiente de la misma. Soy economista por vocación y por dedicación y en mi carrera he alcanzado dos grandes metas, una en mi juventud, la Cátedra de Universidad y otra en mi edad madura, ser Académico de la RACEF.

De esta Real Academia han formado y forman parte un reducido elenco de los más grandes economistas y pensadores del orbe económico y por eso el llegar hoy aquí para mí significa que debo hacerlo con humildad y con el compromiso incondicional de aportar a tan digna Real Corporación todos mis conocimientos actuales y los que he de adquirir en adelante. Señores académicos les puedo asegurar que ganas no me faltan.

La Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, como diría uno de sus destacados miembros, ha enaltecido, año tras año, día tras día, “el interminable edificio del conocimiento”, a lo que sólo se le podría añadir el carácter fundamentalmente económico de ese conocimiento.

La sociedad en general está en deuda con una Institución como la RACEF, que ha trabajado por mejorar la Ciencia Económica, ya desde su creación, en el siglo XVIII, y sobre todo en los momentos más recientes, con la incorporación de premios nobel de Economía que elevan el nivel científico de la Real Corporación hasta cotas no soñadas. De todo ello, queremos dejar constancia y además hacer un reconocimiento público a la labor desarrollada por el actual Presidente, la Junta de Gobierno y los Académicos.

No quedaría completa la introducción personal en esta solemne ceremonia sin dedicar unas palabras de agradecimiento y afecto a los profesores, amigas y ami-

gos, que hoy nos acompañan en esta sesión, también a aquellos que no han podido hacerlo por razones de fuerza mayor. De ellos y con ellos sigo aprendiendo, no sólo conocimientos, sino también a ser y estar cada día.

A mi mujer Gloria y a mis hijas, les agradezco, una vez más, tantas horas de apoyo personal, renuncia y comprensión. A todos muchas y muy sinceras gracias.



## 1. INTRODUCCIÓN

La Contabilidad es el sistema de información más utilizado por las empresas y las instituciones públicas para recoger los acontecimientos económicos que se producen en su seno.

Esto es así desde la existencia de relaciones de intercambio entre los humanos. Como consecuencia de todo ello y como nos parece que la historia es más importante que el presente, que es fugaz y que el futuro debe ser mejor, procuraremos enlazar lo que nos proporciona la historia con un futuro esperanzador.

No encontramos mejor fuente de información para este propósito que acudir al libro que publicó recientemente (AECA, 2013) el Académico, Esteban Hernández Esteve. En él aparece recogido de forma clara el nacimiento de la escritura fonética, como una necesidad humana, antes de que existiera ningún otro tipo de escritura, para satisfacer la obligación de llevar cuentas de las actividades económicas de las que había que guardar memoria. Es en Mesopotamia, 3000 años antes de Cristo, donde se produce este descubrimiento, desarrollado por los sumerios y perfeccionado por los acadios, para satisfacer una necesidad tan perentoria de la humanidad. Por tanto, si la Contabilidad es fruto de una necesidad tan vital y básica del hombre, no hemos podido prescindir de su auxilio, desde que la humanidad empezó a organizarse, cuando surgen actuaciones económicas que originan conflictos de intereses y que han de someterse al derecho en cualquier sociedad.

Así, es lógico que, en Egipto, cuna de una civilización milenaria que sentó las bases de la civilización occidental, con anterioridad a la hegemonía de los griegos, podamos obtener lecciones para las enseñanzas en ciencias sociales sobre liderazgo, e incluso sobre política y que son fundamentales en el mundo actual. De este modo podemos estudiar, en esas sociedades, cómo, dentro de las distintas dinastías, existen los mismos problemas que se estudian hoy en los manuales de formación de los directivos. Por sorprendente que parezca, todo ello ocurrió durante los tres milenios que duró la civilización egipcia, en una sociedad en muchos aspectos comparable a la nuestra. Las crisis, sus causas, las salidas de las crisis, el liderazgo, el problema de la fiscalidad y otros, se pueden estudiar en aquel mundo (Aguado, 2013), en el que la Contabilidad sigue siendo esa necesidad humana al servicio de la sociedad, como lo era para los sumerios o los acadios.

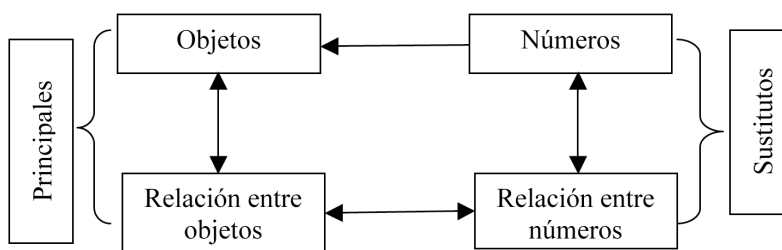
La Contabilidad informa fundamentalmente acerca de las características de los hechos acaecidos en su versión monetaria y, aunque a lo largo de la historia del siglo XX, se le haya exigido proporcionar información multidimensional, parece que, en estos momentos, sigue manteniendo como objeto de registro los hechos económicos cuantificados en unidades monetarias, atenuadas por la información cualitativa y la consideración del tiempo, como elemento esencial para la presentación de sus informaciones.

Esa importante valoración, en términos monetarios, está íntimamente relacionada con la medida y valoración de los hechos sobre los que se informa.

## 2. CONCEPTO DE MEDIDA

Una de las formas de acercarse al concepto de medición contable consiste en tener en cuenta el aspecto teleológico del proceso cuya concreción real son los números. La validez de este planteamiento encuentra su mayor justificación en la generalidad que encierra. De este modo, la medida se nos presenta como una forma de lenguaje, mediante la cual, se representan los fenómenos del mundo real por números y relaciones entre números, con la finalidad de dar rigor a las acciones encaminadas a modelarlo y a influir sobre él. El profesor Ijiri (1967), aunque no explicitaba dicha finalidad, exponía la representación mediante la relación siguiente:

*Figura 1. La relación entre números y objetos. (Fuente: Ijiri, 1967)*



Los números representan a los objetos; de la relación entre números se deduce la relación entre objetos. La representación de los objetos mediante números,

tipo especial de lenguaje, para ser perfecta, ha de adaptarse a una determinada función de transformación. Esta ha de ser de tal forma que, si se representan por 'x' el conjunto de objetos del mundo real, y por 'y' el conjunto de los números, cada elemento de 'x' deberá estar representado por un solo elemento de 'y', sin que exista tal restricción en el sentido inverso, es decir, que un solo elemento de 'y' puede ser imagen de varios elementos de 'x' siempre que estos posean una cualidad común, que es la que representa el elemento de 'y', por ejemplo, su valor monetario; o dicho en otros términos, varios principales pueden ser incluidos en una sola clase, y, por el contrario, un principal no puede ser incluido en varias clases.

En este sentido, Mattessich (1964) ya había mostrado su preocupación por las condiciones de la medición al definirla como la asignación de numerales a objetos o eventos siguiendo ciertas reglas.

Pero el proceso de medición ha de tener una determinada instrumentación sin cuya existencia no podrá llevarse a cabo. Sterling (1970), enumera los siguientes requisitos previos a la medición: a) definir las dimensiones relevantes del fenómeno del mundo real que se mide; b) exponer las escalas de medición establecidas, en el sentido de que estén definidas las relaciones entre números, que servirán para realizar las comparaciones entre objetos; c) definir las unidades empleadas, según cual sea la característica o dimensión del fenómeno real que pretende captarse, y d) definir la operación de la que se obtiene el número asignado a cada objeto, referido a una escala o dimensión.

De los cuatro requisitos de que nos habla Sterling, merecen mención especial las escalas de medición. Mattessich (1964) enumeraba las escalas que Stevens había propuesto: a) escala nominal; b) escala ordinal; c) medición por intervalos; d) escala proporcional. En cada una de estas escalas se establece un determinado tipo de clasificación de los principales, siendo cada una más elaborada que la anterior.

La escala nominal se refiere a los objetos, distinguiéndose unos de otros sin que se establezca relación entre ellos; sólo se da un número a cada objeto que permite identificarlo como un elemento de un grupo o conjunto. Como aquí no existe ninguna relación de ordenación entre los elementos, se admite la permutación entre ellos. Así, se puede haber un grupo de árboles, un grupo de manzanas, un grupo de hombres, un grupo de cuentas.

La escala ordinal asigna un número a cada fenómeno del mundo real, de tal forma que exista una relación entre los números que permite identificar las relaciones entre objetos a los que se refiere. Cuando se da este tipo de medición se dice que entre los números asignados a los elementos de un conjunto, por ejemplo, de mayor a menor, existe una ordenación total. Aquí puede realizarse la comparación entre los elementos, puesto que existe, en el conjunto que forman, una relación reflexiva, antisimétrica y transitiva. En Contabilidad se da esta relación entre los elementos del activo si se establecen por orden de liquidez y, entre los del pasivo, ordenados por su grado de exigibilidad.

La medición por intervalos completa la ordenación establecida en la escala ordinal, definiendo los límites entre los que se encuentra situado cada uno de los números asignados a los objetos en la medición ordinal, es decir, ya se habla del tamaño de la clase establecida, siendo definido con respecto a la clase cero. La medición por intervalos implica que dado un número  $x$  perteneciente a un conjunto  $U$ , siempre existe un intervalo entre dos extremos  $\lambda$  y  $\lambda'$ , tal que:

$$\lambda \leq x \leq \lambda'$$

el cual puede ser abierto, cerrado o semiabierto. La clasificación de los créditos activos y pasivos según el plazo, en corto y largo, es un ejemplo de medición por intervalos en Contabilidad.

La escala proporcional permite establecer la relación existente entre dos o más objetos determinados, a los que se les asignó un número en función de la proporción que guardan con un objeto standard denominado unidad. El establecimiento de clases según la escala proporcional es a lo que generalmente se denomina medición. Así, los importes de cada partida del Balance están referidos a la escala proporcional. Todos los números vienen expresados en una unidad determinada generalmente la monetaria y están basados en la proporcionalidad existente entre los mismos.

### 3. LAS MEDIDAS CONTABLES Y EL HOMOMORFISMO

El concepto de homomorfismo ha sido analizado por Ijiri (1967) partiendo de los sistemas relacionales. Define Ijiri un sistema relacional como una estructura matemática compuesta por un conjunto de elementos  $X$  y un conjunto, no vacío, de relaciones definidas en  $X$ , es decir,  $S = (XR)$ , en donde  $S$  es el sistema y  $R$  las relaciones. Para comprender dicha definición es necesario analizar cada una de las partes.

Así, un conjunto ordenado de  $n$  elementos  $x_1, x_2, \dots, x_n$  representado por  $(x_1, x_2, \dots, x_n)$  es un conjunto especial de  $n$  elementos con la propiedad de que para todo  $ij = 1, 2, \dots, n$ .

$$\begin{aligned} & (x_1, x_2, \dots, x_{i-1}, x_i, x_{i+1}, \dots, x_{j-1}, x_j, x_{j+1}, \dots, x_n) = \\ & = (x_1, x_2, \dots, x_{i-1}, x_j, x_{j+1}, \dots, x_{j-1}, \dots, x_i, x_{i+1}, \dots, x_n) \end{aligned}$$

Si y sólo si  $x_i = x_j$ .

Todas las relaciones están definidas con referencia a un *conjunto producto o producto cartesiano*, de  $n$  conjuntos ordenados, el cual se define para los conjuntos  $A_1, A_2, \dots, A_n$ , así:

$$A_1 \times A_2 \times \dots \times A_n$$

$$\prod_{i=1}^n A_i$$

en donde  $A_1, A_2, \dots, A_n$ , que son todos no vacíos y no son necesariamente distintos, forman el conjunto de todos los conjuntos ordenados  $(a_1, a_2, \dots, a_n)$ , donde  $a_i$  es un elemento de  $A_i$  para  $i = 1, 2, \dots, n$ , y finalmente, una *relación* es un conjunto ordenado o equivalentemente un subconjunto de un conjunto producto.

Si una relación está definida sobre un conjunto  $X$ , esto quiere decir que es un subconjunto de un conjunto producto  $X \times \dots \times X$ , que es el caso de la definición dada de sistema relacional.

El sistema relacional dado anteriormente  $S = (XR)$  se dice que es homomórfico con otro sistema relacional  $T = (YS)$ , bajo una función  $f$  que define una aplicación funcional entre  $X$  e  $Y$ , si <sup>(1)</sup>:

$$Y_i \in Y/Y_i = f(x_i), x_i = f^{-1}(Y_i)$$

Chambers (1972, 2006) considera que este tipo de aplicación biunívoca se da entre los elementos del sistema contable y los acontecimientos que inciden sobre una entidad. Por su parte, Ijiri (1967) consideraba que una medida era perfecta si «existiendo una relación entre objetos, también existe la correspondiente relación entre los números asignados a los objetos, y si no existe la relación entre objetos, tampoco existe la correspondiente relación entre números». Los objetos y las relaciones entre objetos, por una parte, y los números y relaciones entre números, por otra, forman dos sistemas relacionales homomórficos, en el sentido que han sido definidos más arriba; lo que es más controvertible es que la aplicación  $f$  sea biunívoca formando una estructura isomórfica, tal como afirma Chambers.

#### **4. UNA PROPOSICIÓN DE MODELO GENERAL DE VALORACIÓN**

La aproximación al concepto de evaluación, después del análisis introductorio del concepto de medida, se consigue introduciendo el elemento subjetivo, que implica el expresar preferencias con respecto a acciones particulares (Mattessich, 1964).

Es precisamente el contenido subjetivo lo que permite encuadrar este planteamiento conceptual de la valoración en el marco de la teoría del conductismo, de tal forma que la utilidad que reportan a un individuo o grupo los objetos sometidos a medición es lo que modela un determinado tipo de conducta del sujeto para establecer las preferencias que dan lugar a la medida.

Si bien, en principio, las mediciones valorativas en que se concretan las preferencias individuales pudieran parecer arbitrarias, no podemos olvidar que están sometidas a las interpretaciones teleológicas propias del “behaviorismo”. De esta forma su relatividad es función de las condiciones fijadas por los objetivos que pretenden conseguirse con la valoración.

En este sentido, Devine (1966) consideraba como precondiciones propias de la evaluación contable las siguientes:

- Especificación y ordenación de objetivos válidos.
- Determinación de decisiones e información necesaria para alcanzar los objetivos.
- Identificación y ordenación de individuos con demandas legítimas de información.
- Determinar qué acontecimientos son relevantes para la consecución de estos objetivos.
- Decidir qué aspectos de los acontecimientos deben abstraerse.
- Adoptar un conjunto de reglas de medida fiable que producirán un avance hacia el logro de los objetivos.

A pesar de que este planteamiento de tipo general es obvio y altamente atractivo, creemos que, para los investigadores en el campo contable, el problema se planteó porque en algunos momentos existía un gran desacuerdo sobre cuáles eran las medidas que debían hacerse en Contabilidad, lo cual resultó perjudicial, en alto grado, para el aspecto normativo de nuestra disciplina. Así, Mattessich había sugerido los vectores de valoración que se derivan de las diferentes reglas utilizadas. Otros, imbuidos de un espíritu aséptico para la Contabilidad, rechazan cualquier responsabilidad en la medida e información sobre expectativas de realización de objetivos en los informes financieros. Otros, dando a la Contabilidad responsabilidades en la valoración, opinan que el coste histórico adecuadamente definido puede ser una representación aceptable de la capacidad de servicio. Otros afirman que la posición correcta es la de aquellos que se apoyan en los precios de mercado actuales de entrada o de salida, y, finalmente, otros intentan justificar el precio de reposición.

Esta diversidad de opiniones en torno a la evaluación contable nos mueve a proponer, para los marcos conceptuales, la implantación de modelos generales de valoración. En primer lugar, ha de procederse a la fase de especificación que incluye una concepción amplia de fines, el marco del valor y la consideración de los medios disponibles en sentido económico.

En toda esta fase deben fijarse las bases del modelo normativo, estudiando los objetivos; sus prioridades y cómo se relaciona la estructura del modelo. La segunda fase se refiere a la estimación de las variables y parámetros que forman las ecuaciones. Esta fase exigiría la realización de estudios empíricos, siendo, en parte, un problema de comportamiento. Dado que la interrelación entre supuestos empíricos y de comportamiento forma el núcleo común de los métodos científicos, la importancia de esta fase de unión entre observación y deducción resulta clara. A continuación entraríamos en la fase de verificación del modelo y, finalmente, en la de predicción en base al mismo. Aquí los cambios en la personificación, ordenación, medición e información han de producirse en relación con las predicciones y objetivos. De esta forma el proceso de evaluación (Goldberg, 1980) en Contabilidad, adquiere pleno sentido dentro del marco impuesto por un modelo general.

## **5. EL CONCEPTO DE VALOR**

Una aproximación generalmente aceptada al concepto de valor es la de considerarlo como determinado por la naturaleza dual de los objetos y acontecimientos económicos. Desde el punto de vista del sujeto implicado en las acciones económicas, esta dualidad se manifiesta en dos sentidos: sacrificio y utilidad (Ijiri, 1967). Ambos aspectos son complementarios y pueden reducirse al de utilidad o de sacrificio, entendido como utilidad negativa, o también transformar el de utilidad en sacrificio evitado. Con esto el concepto de valor queda definido como una magnitud subjetiva, referida al fenómeno representado en la cadena causal que proporciona una utilidad determinada al individuo. El problema planteado es el de medir dicha utilidad, para lo cual no quedará más remedio que acudir a sustitutos del valor real.

Si bien en este acercamiento al concepto de valor se replantean los fundamentos económicos de la medición contable, falta en él toda referencia a la distinción entre valor en el sentido de preferencia o estimación (como en el análisis económico de la elección) y valor como el resultado de una medición o proceso de cálculo (como en el uso matemático “el valor de una variable”) (Chambers, 1972, 2006). Ahora bien, cualquiera que sea la acepción, siempre hemos de enfrentarnos con el problema de buscar el sustituto que, a través del proceso de medición,



lo representa, con lo cual se encuadra dicho proceso dentro de los problemas de decisión, ya que el sujeto debe evaluar objetos y acontecimientos de naturaleza variada, y esto puede hacerlo con arreglo a dimensiones y escalas diferentes para cada clase, resultando, como consecuencia, cantidades heterogéneas. La necesidad de homogeneizar la expresión de dichas dimensiones heterogéneas (peso, medida, color, temperatura, etc.) hace que encontremos una explicación al amplio consenso existente entre los economistas de que las unidades de valor se expresen en términos monetarios. Esto que, por un lado, favorece la comparación entre distintos objetos y grupos de objetos, hace que perdamos información de la variedad de aspectos que presentan los acontecimientos económicos. En Contabilidad, el plutocosmos patrimonial queda ensombrecido por la valoración monetaria.

Ante esta realidad aparecen los partidarios de una información multidimensional sin que de momento se hayan alcanzado los objetivos que plantea.

De hecho, para captar el concepto de valor hemos de representar en términos monetarios, la utilidad (valor positivo) o la desutilidad (valor negativo) que proporciona un acontecimiento a un sujeto determinado. Dicha representación se expresa en un lenguaje que comunica las características del mundo real (valor económico de los objetos) por medio de un sistema relacional internamente estructurado, es decir, el conjunto numérico; todo ello como consecuencia de que la valoración es un proceso de medición, cuyo objeto es dar una medida subjetiva del valor de los objetos o acontecimientos económicos. En todo este planteamiento queremos dejar claro la existencia de dos magnitudes subjetivas, a saber: el valor (como utilidad o sacrificio), concepto altamente condicional, y la medida del valor para la comunicación (como una elección entre distintas alternativas que se presentan al medidor). Nos interesa hacer hincapié en este doble aspecto subjetivo porque normalmente estas dos realidades se confunden en una sola; si bien es verdad que la medida es la única representación del valor, este último existe independientemente, en tanto en cuanto los objetos o acontecimientos son útiles a los sujetos económicos. La diferenciación nos servirá para tratar de forma adecuada cada una de las magnitudes, y por otra parte nos permite comprender fácilmente que, aun resueltos los problemas concernientes a la relatividad de la medida de una forma adecuada, no por ello habremos salvado el subjetivismo inherente al concepto de valor. Ahora bien, si tanto el valor como su medida son magnitudes subjetivas, resulta atractivo el pensar con Goldberg (1980) que debe

utilizarse como base de referencia un elemento objetivo. Para Goldberg la evidencia observada, en la que se apoya la medida, es un sustituto del elemento subjetivo valor. Pero aquí surge una nueva dificultad que hace inviable la propuesta de Goldberg cuando tal base de referencia objetiva no es suficiente para llevar a cabo la medición contable, lo que se da, por ejemplo, cuando tratamos de valorar acontecimientos actuales que no son repetitivos, o cuando tratamos con valoraciones en términos prospectivos <sup>(2)</sup>. Pero, aun prescindiendo de esto, la plena objetividad en la base de referencia resulta, desde todo punto de vista, insostenible como criterio válido para realizar la medición, puesto que antes hemos de elegir entre las distintas bases de referencia la mejor, en el caso de que existan varias, como es lo más normal, todo lo que implica la utilización de criterios cuyo subjetivismo es evidente. Finalmente hay otra razón, a nuestro modo de ver fundamental, que hace insostenible la postura de Goldberg, a saber: si las mediciones van referidas a un sistema de información y, por lo tanto, en base a ellas van a tomarse decisiones, no cabe duda de que, existiendo distintas bases de referencia para la medida del valor, cada una influirá, al menos en principio, en la decisión adoptada. Por todo ello, no es aconsejable ni útil despreciar, por inservibles, las bases de referencia subjetivas, muy al contrario, puesto que las pretendidamente objetivas, siempre estarán influenciadas por la persona del medidor.

En este sentido, Bunge (1985, 2012) propone ampliar las bases de referencia empleando también las subjetivas. Esto, que tiene importancia refiriéndose a la información en general, adquiere mayor relevancia cuando se trata de informaciones en las que existen contactos entre el que elabora la información y el decisor.

### **5.1 El establecimiento de las bases de referencia en la valoración contable**

En la valoración contable la elaboración de las bases de referencia queda consreñida a la consideración de tres conjuntos de características <sup>(3)</sup> a tener en cuenta, unas de carácter objetivo y otras de carácter subjetivo.

El primer grupo de características serán los precios de coste o precios de venta, según cuál sea la posición del sujeto para el cual se efectúa la valoración, es decir, según sea un comprador o un vendedor. Podemos llamar a dicho conjunto  $\alpha$  y a las características que encierra  $\alpha_1$  y  $\alpha_2$ , a saber:

$$\alpha = (\alpha_1 \alpha_2)$$

El segundo grupo de características vendrá determinado por la fase en que se encuentren en el proceso productivo los recursos a valorar, así podemos hablar de primeras materias, productos en proceso, semielaborados o productos terminados, dentro de las categorías de recursos reales (Díaz y Menéndez, 1990; Schneider, 1972) y de valores numerarios como recursos financieros <sup>(4)</sup>. A este conjunto de características podemos llamarlo  $\beta$  y a los elementos del conjunto  $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \text{ y } \beta_4$ , es decir:

$$\beta = (\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4)$$

Finalmente, otro aspecto a considerar es el tiempo, según que los hechos estén referidos al pasado, presente o futuro; estos tiempos, referidos al momento de realizar la valoración, permiten que aparezcan tres nuevas características a considerar, a saber:  $\gamma_1, \gamma_2$  y  $\gamma_3$  que formarán el conjunto  $\gamma$ , de tal forma que:

$$\gamma = (\gamma_1, \gamma_2, \gamma_3)$$

Toda combinación posible de tres elementos de los pertenecientes a los tres conjuntos, con la única restricción de que cada elemento de la combinación pertenezca a un conjunto distinto, nos proporciona el producto cartesiano de los tres conjuntos  $(\alpha, \beta, \gamma)$ . Analizaremos a continuación algunas bases.

Así, la primera  $(\alpha_1 \beta_1 \gamma_1)$  está referida a primeras materias para la empresa en cuestión valoradas a precio de coste histórico. El posible problema que plantea en cuanto al subjetivismo es la fijación del momento en que se sitúa la transacción; una solución posible es considerar como fecha aquella en que se produjo la transacción, y, como consecuencia, esto significa aceptar el precio realmente pagado por el «input» como base del valor actual del mismo. La segunda  $(\alpha_1 \beta_1 \gamma_2)$  se refiere a primeras materias para la empresa valoradas a precio de mercado en el momento actual. Esta base de referencia para fijar el valor es, en principio, más objetiva que la anterior, porque se enfrenta con el precio que tiene el bien en la fecha de la valoración y, por tanto, contrastable; pero, si se intentase la posibilidad de eliminar totalmente los factores subjetivos sería necesario que el mercado de «inputs» fuese transparente, en el sentido de que exista el principio de unicidad del precio para los distintos mercados, circunstancia bastante poco probable para determinados activos. Por tanto el intento además de baldío e innecesario, es in-

útil. El tercer elemento del conjunto producto ( $\alpha_1 \beta_1 \gamma_3$ ) está referido también a las primeras materias utilizando el precio de reposición. Las dificultades que se derivan de utilizar esta base de referencia son similares a las de la primera base, con el añadido de que aquí consideramos, cualquiera que sea la fecha elegida como cierta, una posibilidad futura. Las tres bases enumeradas forman un subconjunto de valoraciones referidas a «inputs» de la entidad, normalmente primeras materias, estimadas según precios de adquisición.

El cuarto elemento del conjunto producto está constituido por ( $\alpha_2 \beta_1 \gamma_1$ ) y se refiere a «inputs» de la entidad, valorados a precio de venta histórico, base de referencia cuyas posibilidades en la práctica son menores, dado que, en primer lugar, nos enfrentamos con el problema de elegir la fecha del precio de venta, y en segundo lugar, y tratándose de procesos de transformación, las aplicaciones reales de venta de los «inputs» son infrecuentes. En cuanto al quinto elemento ( $\alpha_2 \beta_1 \gamma_2$ ) y el sexto ( $\alpha_2 \beta_1 \gamma_3$ ) solo diremos que merecen comentarios similares, constituyendo bases referenciales subjetivas cuyo análisis se ha realizado en los elementos segundo y tercero y a ellos nos remitimos. Se refieren a valoraciones de «inputs» no transformados a precio de venta actual y precio de venta futuro, respectivamente. Los tres elementos comentados forman también un subconjunto del conjunto producto, referido a «inputs» valorados a precios de venta.

El elemento séptimo ( $\alpha_1 \beta_2 \gamma_1$ ) está referido a la valoración en fase de transformación siguiendo el criterio de precio de coste histórico. Aquí la incertidumbre se plantea en tres vertientes: 1) por un lado, lo que se ha comentado al elegir el momento o fecha histórica de la operación; 2) la dificultad de disponer de precios para los productos en fase de transformación, y 3) el cálculo del grado de incorporación de los distintos factores de coste en el producto semielaborado, lo que en terminología de Contabilidad de costes por procesos se denomina el cálculo de las unidades equivalentes. Esta combinación de variables es muy interesante en los casos de quiebra y tiene posibilidades de aplicación en los momentos actuales de crisis cuando las empresas se enfrentan a procesos de liquidación. La triple incertidumbre que encierra, puede ser resuelta en la práctica obteniendo unos precios basados en los de los “inputs” que han intervenido en el proceso productivo, por vía ascendente en el cálculo. Este modo de proceder se utiliza en las empresas industriales. Otra alternativa sería actuar por vía descendente, partiendo del precio del producto totalmente elaborado al que se le han incorporado la totalidad de los factores de

coste. Los elementos octavo y noveno  $(\alpha_1 \beta_2 \gamma_2)$  y  $(\alpha_1 \beta_2 \gamma_3)$  están sometidos a las mismas consideraciones «mutatis mutandis». Si  $(\alpha_1 \beta_2 \gamma_1)$  está referido al precio de coste histórico,  $(\alpha_1 \beta_2 \gamma_2)$  y  $(\alpha_1 \beta_2 \gamma_3)$  están referidos al precio de coste actual y precio de coste de reposición, respectivamente. Los tres elementos forman un subconjunto del conjunto producto  $(\alpha, \beta, \gamma)$  relativo a la valoración de los productos en proceso en base a precios de coste.

Por otra parte, los elementos  $(\alpha_2 \beta_2 \gamma_1)$ ,  $(\alpha_2 \beta_2 \gamma_2)$  y  $(\alpha_2 \beta_2 \gamma_3)$  tienen la misma problemática que los  $(\alpha_1 \beta_2 \gamma_1)$ ,  $(\alpha_1 \beta_2 \gamma_2)$  y  $(\alpha_1 \beta_2 \gamma_3)$ , respectivamente, con la única diferencia de que ahora hablamos de «inputs» a precio de venta y antes hablábamos de precios de coste. Evidentemente,  $(\alpha_2 \beta_2 \gamma_1)$ ,  $(\alpha_2 \beta_2 \gamma_2)$  y  $(\alpha_2 \beta_2 \gamma_3)$  forman un subconjunto del conjunto total  $(\alpha \beta \gamma)$  referido a los productos en curso de fabricación valorados a precio de venta.

La valoración de los productos terminados según el precio de coste de los «inputs», histórico, actual y futuro, y la valoración según los precios de venta histórico, actual y futuro viene expresada, respectivamente, por los elementos  $(\alpha_1 \beta_3 \gamma_1)$ ,  $(\alpha_1 \beta_3 \gamma_2)$  y  $(\alpha_1 \beta_3 \gamma_3)$  subconjunto de los precios de coste y  $(\alpha_2 \beta_3 \gamma_1)$ ,  $(\alpha_2 \beta_3 \gamma_2)$  y  $(\alpha_3 \beta_3 \gamma_3)$  subconjunto de los precios de venta. Cada elemento encierra una base de valoración determinada, con distintas posibilidades. Esto no impide que dichas bases sean más bien ocasionales en la práctica y teóricas en su planteamiento, puesto que su adaptabilidad está sometida al subjetivismo propio de la valoración y ofrece, además, todas las posibilidades que hemos expuesto al referirnos a los precios de mercado. El hecho de evitar las incertidumbres propias de este proceso puede conducir a que en la práctica contable de la contabilización de los factores se siga el sistema de acumular el valor de coste en los productos en proceso de fabricación hasta el momento en que, cuando no es necesario incorporar más, se obtiene el valor de los productos terminados (5).

Finalmente están las bases de valoración referidas a los valores numerarios, a saber:  $(\alpha_1 \beta_4 \gamma_1)$ ,  $(\alpha_1 \beta_4 \gamma_2)$ ,  $(\alpha_1 \beta_4 \gamma_3)$  subconjunto de elementos con valoraciones a precios de coste, y  $(\alpha_2 \beta_4 \gamma_1)$ ,  $(\alpha_2 \beta_4 \gamma_2)$  y  $(\alpha_2 \beta_4 \gamma_3)$ , subconjunto de elementos con valoraciones a precios de venta. Vamos a asimilar ambos grupos, pensando en que aquí se va a recoger el dinero y los débitos y créditos de la entidad sujeta a valoración y como consecuencia de que débitos y créditos, según veremos más adelante, están relacionados de forma que pueden recibir el mismo tratamiento.

Las bases de referencia para estas valoraciones parecen en principio obvias, es decir, el valor monetario corriente del dinero, débitos y créditos. Pero, sin embargo, pueden surgir varias incertidumbres. En primer lugar está la depreciación monetaria y el coste o rendimiento del dinero que influyen negativa y positivamente en las bases. En segundo lugar hay que enfrentarse con la falta de solidez de las bases cuando están referidas a valores numerarios expresados en moneda extranjera, como consecuencia de las variaciones del tipo de cambio. Este problema ha sido resuelto en la práctica a base de medidas subjetivas que se utilizan para transformar las bases (6). En tercer lugar tenemos la problemática de la clasificación de los valores, pues su grado de liquidez es variable en función de dos razones: 1) la fecha de vencimiento de los derechos o débitos incorporados; 2) parte de los derechos son meramente nominativos, por tanto su recuperación es incierta y, a veces, difícil (PGC, 2007).

En cuanto al análisis de la objetividad de las bases pueden hacerse varias observaciones, a saber: las bases referidas a evidencias pasadas o presentes tienen mayor objetividad que las referidas a apreciaciones del futuro. Sin embargo, ninguna de ellas está exenta de subjetivismo pues todas tienen componentes subjetivos, puesto que incluso la clasificación hecha del numerario obedece a criterios personales, más o menos objetivables, en función de los datos que hayan sido tenidos en cuenta, para establecer las clases.

En cuanto a la predicción de precios futuros, el subjetivismo inherente a las bases será mayor o menor según cuál sea el plazo de conversión en liquidez de los valores, puesto que a mayor plazo mayor dificultad existirá en el control de las variables que influyen en el establecimiento de bases en las que se sustenta la valoración. Por otra parte, queremos destacar aquí la importancia que tiene en todo el análisis expuesto del conjunto-producto que nos da las bases de valoración, el compromiso existente entre la objetividad y la relevancia bajo el prisma del aspecto informativo del sistema contable. Dicho compromiso suele ser resuelto teniendo en cuenta que el grado de relevancia, la cual encierra objetividad, suele ser el criterio que prevalece e indicará hasta qué punto el decisor acepta y utiliza las medidas contables (Ijiri, 1967, p 146) y (PGC, p. e.)

Este criterio se convierte en la piedra angular del análisis de la medida y valoración, en tanto en cuanto las bases referenciales propuestas son utilizadas en la

práctica desde varias ópticas y con distintos criterios matemáticos y estadísticos, cuya validez lógica es incuestionable, pero, sin embargo, no es igual el grado de relevancia de los «outputs» que se ofrecen. Un ejemplo de lo que estamos diciendo lo constituye el que se elija como base de referencia el criterio del precio medio ponderado preconizado por algún plan contable, como el actual de Francia, e incluso los criterios de valoración del marco conceptual de nuestro Plan General de Contabilidad de 2007.

Finalmente tenemos un convencimiento pleno de que la medida es el fruto de una actividad noble y de que gracias a la cuantificación han cambiado los derroteros de la ciencia en general y de la ciencia económica en particular. Por otra parte, la ciencia avanza hacia el descubrimiento de problemas nuevos, más profundos y más generales, e intenta someter nuestras respuestas a los problemas a contrastaciones constantemente renovadas y cada vez más rigurosas <sup>(7)</sup>, y para alcanzar dicho rigor -creemos nosotros- es absolutamente necesaria la medida. Pero la medida, por otra parte, es una abstracción que relaciona alguna propiedad identificable con ciertos objetivos. De ahí que Devine afirme: «los intentos de Torgerson, Mattessich y otros de encontrar medidas fundamentales tienden a ser esfuerzos inútiles». Como consecuencia, el concepto de valoración contable que se propugna, lejos de ser estático, sienta sus bases en la dinámica evolutiva propia de la lógica de contrastación de las teorías científicas. No podemos perder de vista la óptica de que el sistema contable adquiere pleno sentido en el proceso de toma de decisiones, de ahí que las medidas que constituyen el «output» del sistema adquieren su mejor contrastación en su utilidad para el proceso anterior. ¿Cómo relacionar el dinamismo con las bases de valoración, «per se» estáticas, del producto cartesiano ( $\alpha$ ,  $\beta$ ,  $\gamma$ )? Sencillamente utilizando aquellas que, para cada problema de decisión en concreto, sean más adecuadas, de acuerdo con las características que debe reunir la «información contable», teniendo presente que los métodos de valoración alternativos influyen en la toma de decisiones y deben satisfacer las necesidades de los diferentes stakeholders. En este sentido, debe destacarse la presencia en la normativa contable del criterio del valor razonable, que permite introducir dinamismo en el proceso de valoración <sup>(8)</sup>. Como diría Rocafort (2003), refiriéndose a la evolución de la Contabilidad de costes, el énfasis hay que ponerlo tanto en el producto de la información como en el usuario de la misma.

## 5.2 Comentarios a la aportación de Ijiri sobre la valoración contable causal.

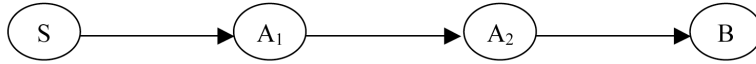
A pesar de las críticas realizadas al marginalismo, la valoración puede ser analizada a partir del principio de causalidad <sup>(9)</sup> <sup>(10)</sup> El punto de partida de la aproximación de Ijiri al concepto de valor consiste en considerar que la utilidad marginal es lo que impulsa la actividad humana, ya que un sujeto sólo realizara dicha actividad si la utilidad marginal diferencial es positiva, en caso contrario, con utilidad marginal diferencial negativa o igual a cero, el sujeto permanecerá inactivo, pues el sacrificio que le reporta el realizarla es superior al beneficio que obtiene. Con el citado planteamiento, y llamando  $S(A)$  al valor de la desutilidad o sacrificio y  $B(A)$  al valor de la utilidad o beneficio que proporciona un determinado bien, el obtener el valor de la utilidad marginal diferencial, a la que podemos denominar  $d(A)$ , consistirá en una sencilla operación de sustracción entre el beneficio y el sacrificio inherente a la obtención de una unidad más del mismo. Lo único criticable en este punto es la consideración de que la utilidad y desutilidad son propiedades intrínsecas de los bienes, puesto que existe una patente contradicción con el planteamiento realizado al aceptar el principio de la utilidad marginal diferencial. Debemos de pensar, en este punto, que Ijiri atribuye a la utilidad marginal diferencial un papel tan importante para la valoración de las actividades, que intenta marcar su carácter objetivo, quizá pensando en que las bases subjetivas son más endeblas como referencia para cifrar el valor. De todos modos, no podemos negar la subjetividad inherente al concepto de utilidad salvo que aceptásemos que la utilidad de un determinado bien es la misma para los distintos sujetos, lo cual es totalmente inadmisiblemente racionalmente. Hasta este momento se ha analizado el valor de un determinado bien sin que exista ninguna interrelación entre los individuos.

Resulta fácilmente identificable una relación causal entre esfuerzos, bienes y beneficio; esta relación se interpreta teniendo en cuenta que mediante el sacrificio (causa) se obtiene el bien (efecto) que, a su vez, será causa de un beneficio (efecto). Así:



Cuando el sujeto económico entra en relación con otros aparecen las transacciones como consecuencia de que la utilidad de ambas partes aumenta con el cambio. La cadena causal será:





Todo ello referido a una economía de trueque en la que no existe el dinero. Si apareciese este, la cadena causal revestiría la siguiente forma:



En las tres cadenas causales que aparecen más arriba, la comparación entre B y S nos permite obtener la utilidad marginal diferencial del sujeto como consecuencia de la actividad realizada, considerando que la actividad del intercambio no implica sacrificio alguno.

Habiendo llegado a este punto, creemos necesario resaltar la necesidad de tener en cuenta la escasez, además de la utilidad, para fijar el valor de los bienes, es decir, el sistema de precios relativos en que se basa la decisión empresarial para la elección entre bienes susceptibles de usos alternativos. Por otra parte, estos planteamientos de la valoración son útiles para establecer modelos de decisión abiertos en las ciencias sociales, que pueden aplicarse a situaciones más complejas, de acuerdo con las opiniones de los que consideran que existen muchos factores sociales y humanos que no son contemplados a la hora de establecer modelos de decisión. Rechazamos la interpretación mecanicista de aquellos modelos que han llevado al fracaso de las políticas simplificadoras de la realidad económica, con graves consecuencias sobre el bienestar social (Gil Lafuente, 2013).

## **6. COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN PARA LA TRANSPARENCIA.**

Una vez desarrollada una metodología general de medición y valoración, aplicable en los modelos de decisión, nos parece oportuno entrar a analizar la comunicación de la información contable medida y valorada para conseguir la Transparencia.

La comunicación de la información está hoy integrada en el Derecho contable, pues la pertenencia de España a la Unión europea ha tenido como consecuencia la adopción de las Directivas que, en materia contable, emanan de la aplicación de las políticas y acuerdos derivados del Parlamento y del Consejo.

Los países pertenecientes a la Unión, no pueden sustraerse a la aplicación de la normativa comunitaria, bien directamente o a través de la incorporación a la legislación nacional. España, siempre que ha tenido opción, ha incorporado la legislación comunitaria a sus propias normas.

Los Estados miembros y la Unión establecen sanciones por las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas con arreglo a las Directivas comunitarias y para garantizar su aplicación, las sanciones pretenden ser efectivas y disuasorias.

De este modo España, al integrar en el Derecho contable las normas europeas, está influyendo en el Derecho mercantil, administrativo, fiscal, etc., en todo lo que la Contabilidad se relaciona con esos campos del Derecho.

De momento las tres Directivas contables que más han influido en la presentación y comunicación de la información contable elaborada son la 78/660/CEE (cuarta Directiva), la 83/349/CEE (séptima Directiva) y la 2006/43/CEE (octava Directiva).

Las dos primeras, referidas a las cuentas anuales de las empresas individuales y a las cuentas consolidadas, van a ser derogadas a partir de 2015 por la nueva Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013 y la tercera será reformada por la nueva norma.

Los estados financieros que deben elaborar las empresas, de acuerdo con la nueva Directiva, incluirán más información, lo que afectará al fondo y también a la forma de presentación de la información y por tanto a la Comunicación.

Los Estados miembros harán que entren en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva a más tardar el 20 de junio de 2015.

## 6.1 Qué se comunica

En el ámbito empresarial y en las administraciones públicas lo que se comunica a los usuarios son los denominados “estados financieros”. Estos estados financieros, que se exigen en el Derecho contable español, a las empresas privadas son diferentes a los que deben presentar las Administraciones públicas pues, tanto el contenido, como la filosofía de los mismos son distintos y además obedecen a sus respectivos planes generales de Contabilidad, que, en estos momentos son, el del sector empresarial de 2007 y el del sector público de 2010. Esta diferenciación ha sido así, desde que está normalizada la Contabilidad en España e incluso antes, desde los inicios de la historia de la Contabilidad.

Por ello, vamos a tratar La Comunicación y la Transparencia, de forma separada en los dos sectores comenzando por el empresarial. Como hemos dicho anteriormente, la nueva directiva 2013/34/UE de la Unión de 26 de junio de 2013, va a condicionar la presentación de los estados financieros que se publiquen en los Estados miembros a partir de 2016. En este propósito quedan exentas las Administraciones públicas, entre otras razones, porque la Directiva excluye de su ámbito de aplicación a todas las entidades no lucrativas.

### 6.1.1 El ámbito empresarial.

Nuestro análisis estará referido a las previsiones inmediatas de la información contable en España, por la necesaria adaptación de la Directiva 2013 al Derecho nacional. Esto permite prever cuáles serán las futuras líneas evolutivas de la presentación de la información, que introduce importantes novedades en la filosofía de la planificación contable de los países miembros de la Unión europea.

Lo primero que se quiere destacar es que la Directiva emanada del Parlamento Europeo y del Consejo se refiere a los estados financieros anuales, los estados consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas y que la reforma es de tal magnitud que obliga a derogar Directivas de tanto calado en la Unión como la 78/660/CEE, cuarta directiva y 83/349/CEE, séptima directiva del Consejo. Esto afectará de lleno a la planificación contable de los países de la Unión y a España en concreto. Sin embargo la directiva 2006/43/CE del Parlamento y del Congreso sólo se modifica, aunque, como se verá con más detalle, las modificaciones pueden ser importantes precisamente por los denominados *otros informes afines*.

### *6.1.1.1 Antecedentes jurídicos de la futura regulación*

Las bases y antecedentes jurídicos de la Directiva se apoyan en determinados Programas de la Comisión, como “legislar mejor” y en Comunicaciones de la misma, como “normativa inteligente en la Unión Europea” y la “small bussines act” (11). Estos programas recogen favorablemente los acuerdos de la Comisión para adoptar medidas encaminadas a la creación de empleo y presentar resultados tangibles por parte de los ciudadanos y las empresas. Así, por ejemplo, en las obligaciones de información financiera para las PYME, se pretende su simplificación y, en la aplicación de la “Estrategia Europa 2020”, se promueve su internacionalización y la mejora del marco reglamentario de las microempresas. (DO C 45 E de 23.2.2010).

### *6.1.1.2 Valoración de los aspectos esenciales de la nueva normativa.*

Una preocupación constante de esta Directiva es la coordinación, entre los Estados miembros, de las normativas nacionales relacionadas con los Estados financieros, cuando se trate de empresas que operan en varios países, o bien de sociedades que no ofrecen garantías suficientes a terceros. Esto se plasmará en cuestiones muy concretas de elaboración de la información anual complementaria, en línea con la Contabilidad país por país (country by country), a la que más adelante nos referiremos en detalle para el análisis de la Transparencia. A continuación enumeramos las diferentes aportaciones de la norma:

- a) La ampliación de los objetivos de la información comunicada, pues los estados financieros de determinadas empresas, además de proporcionar la imagen fiel, darán cuenta de las transacciones realizadas en aras de fomentar la gobernanza empresarial, lo que sin duda influirá en la legislación nacional de las mismas en los Estados miembros.
- b) En cuanto al ámbito de aplicación de la Directiva, es destacable que incluye, además de las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios, aquellas sociedades colectivas y comanditarias cuyos miembros tengan responsabilidad limitada por otras empresas que entren en el ámbito de aplicación de la Directiva. Por otro lado, en línea con el artº 50 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TRUE), excluye las empresas sin ánimo de lucro. Se preocupa de que la aplicación de la Directiva no entre

en colisión con la legislación adoptada por otras instituciones de UE y de que las empresas no puedan autoexcluirse creando estructuras de grupo injustificadas.

- c) Deja pendiente de regulación los requisitos de información mínimos para las empresas en competencia mutua, recupera protagonismo el principio de prudencia para alcanzar la imagen fiel, garantizando que los requisitos de información de las PYME se armonicen para toda la Unión y subordina la presentación de la información a la legislación tributaria por fines de recaudación. De este modo permite a los Estados miembros modificar los requisitos informativos por motivos de Transparencia fiscal.
- d) Se establece una filosofía de trato favorecedor a las PYME, lo que no impide que sigan llevando registros de sus transacciones comerciales y la situación financiera. De estas medidas favorecedoras de las microempresas excluye a las empresas de inversión y las de participación financiera. Para la aplicación de este régimen especial, se tendrán en cuenta las condiciones de los mercados. Por otro lado, se establece la aplicación de determinados principios contables como garantía de que la información sea comparable. Estos principios, básicos también para el registro y valoración de los elementos, son el de continuidad de las actividades, prudencia, devengo e importancia relativa. Finalmente, además de favorecer la generalización del valor razonable, hasta ahora limitado para valorar los instrumentos financieros, fomenta la actualización del valor de determinados activos fijos en beneficio de los usuarios de los estados financieros.
- e) En relación con la información de las cuentas anuales y complementaria incluida en los estados financieros, se establecen pocas exigencias para el balance (sólo la separación de las partidas circulantes y no circulantes), posibilidades alternativas a la presentación de la cuenta de resultados, sustituyéndola por una declaración de resultados, en lugar de la cuenta clásica por naturaleza y por función de los gastos e ingresos y una supeditación de ambos estados, a las posibles restricciones de presentación electrónica, abogándose, además, por el establecimiento de un marco común para la valoración de determinadas partidas sometidas a incertidumbre o excepcionalidad, como las provisiones o el fondo de comercio, entre otras. Por lo que se refiere a las Notas o Memoria, se da importancia a las políticas contables para la Comunicación de la información. En lo que se relaciona con

el Informe de gestión y el Informe de gestión consolidado, se exige la referencia, en extensión, a la información medioambiental y social, contemplando la excepcionalidad de las PYME, siempre que proporcionen información sobre la adquisición de acciones propias para proteger los intereses de los socios. Finalmente, se exige el Informe de gobernanza empresarial a las empresas cuyos valores transferibles estén admitidos a negociación en mercados regulados.

- f) En lo relativo a los grupos de sociedades, se aboga por una coordinación de las legislaciones nacionales para cumplir con los objetivos de comparabilidad y equivalencia de la información publicada a nivel de la Unión Europea. Por otra parte, se invita encarecidamente a los Estados miembros a que elaboren sistemas de publicación electrónica de las cuentas, que faciliten a las empresas el uso de esta herramienta en aras de la Transparencia, procurando que ello no suponga cargas a las microempresas (De Andrés y Bonson, 2003). En lo que se refiere a la responsabilidad de los órganos de administración, ésta debe ser conjunta y solidaria en cuanto a la elaboración y publicación de estados financieros e informes complementarios, individuales o consolidados, previéndose esta responsabilidad frente a accionistas y otras partes interesadas. Dicha responsabilidad es ampliable a los órganos de supervisión y su alcance estará regulado por el Derecho nacional de cada país. Los miembros del órgano de administración deben garantizar que la información suministrada ofrece la imagen fiel, lo que redundará en su compromiso en alcanzar el objetivo de Transparencia. A mayor abundamiento, los estados financieros anuales y consolidados deben ser auditados, elaborándose un informe de Auditoría en apoyo de la consecución de la imagen fiel, informe en el que se aboga por que su contenido esté definido en la Directiva 2006/43/CE, para lo cual deberá modificarse dicha norma. Siempre está presente la consideración especial para las PYME.
- g) La Transparencia como bandera de este discurso no quedaría completa en el análisis de la norma sin la referencia a los pagos a las Administraciones Públicas por parte de las grandes empresas, las entidades de interés público, en la industria extractiva o en la explotación de bosques primarios, definidos en la Directiva 2009/28/CE. Sin duda ésta es una de las novedades más impactante de la Directiva, que deberá recogerse en la planificación contable de España y en los países miembros de la Unión.

### **6.1.2 El modelo contable público.**

En el sector público la información contable anual está condicionada por la rendición de cuentas ante los ciudadanos sobre la gestión de los recursos que administran los gestores públicos y por la existencia del presupuesto en las entidades públicas que tienen capacidad para elaborarlo. A lo largo de la historia de la Contabilidad, la pública ha tenido un desarrollo paralelo coincidente en parte, sólo en ocasiones, con la Contabilidad empresarial (Esteve, 2013). La identificación de los usuarios de la información contable en las Administraciones públicas, mediante un enfoque de agencia, ayuda a comprender mejor las diferencias de la Contabilidad del sector público con respecto a la Contabilidad del sector empresarial (Cárcaba, 2001). Esta aplicación de la Teoría de la Agencia, en la administración pública, permite identificar las diferentes categorías de agentes, las relaciones de agencia y el reconocimiento de las necesidades de información con sus costes respectivos, de un modo distinto a lo que se produce en las empresas. Son muchos los pronunciamientos, a nivel institucional (GASB; 1985, 1987, 1994) (AAA; 1972) (AARF; 1990), (IFAC, 1991), (IGAE, 1991), (CICA; 1990) y (AICPA; 1974) e investigador, los que han surgido en apoyo de esta postura. Curiosamente también a lo largo de la historia de la Contabilidad se podría realizar un análisis evolutivo en el que se constatarían relaciones de agencia claras en las administraciones de los caudales públicos (Esteve, 2013).

Por otra parte, en el ámbito del sector público resulta básico identificar e interpretar correctamente el concepto de responsabilidad (accountability) y reconsiderar algunos elementos del modelo contable, en relación con los objetivos de la información a proporcionar en los estados financieros. Sería bueno que se tuviesen en cuenta las líneas innovadoras de la nueva Directiva empresarial sin perder lo sustantivo de las entidades sin ánimo de lucro, tal como se ha venido haciendo, en otras ocasiones, con motivo de la planificación contable. En este sentido, el papel de los marcos conceptuales es fundamental.

## **6.2 Cómo se comunica**

Aquí podríamos hacer un planteamiento general, como el de la valoración, hablando de pasado, presente y futuro, pero con menos posibilidades, pues el pasado es muy amplio, el presente, como estamos viendo, está en fase de transi-

ción y el futuro es cada vez más esperanzador. Así, en el pasado podríamos citar, desde las tarjas de hace más de 37000 años a los quipos peruanos o las bolas de arcilla mesopotámicas, que dieron origen a la escritura fonética; en el presente, se elaboran aún las cuentas en papel y en el futuro, inmediato, se publicarán en Internet. Este futuro, que resulta más barato, más transparente y más útil, es cada vez más exigido por los reguladores, públicos y privados, y es más aceptado tanto en la empresa como en el sector público. Por otra parte, este sistema de presentación de la información también es solicitado a nivel de usuario en el ámbito internacional. Las tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) y el E-government o gobierno electrónico, se han convertido en el instrumento de las Administraciones Públicas para mejorar la rendición de cuentas y la prestación de servicios y, aunque son numerosos los ejemplos que se podrían citar, más en el mundo anglosajón, del nivel de esfuerzo en el diseño de páginas web de las administraciones públicas, también en España, este desarrollo, ha sido enorme a nivel del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales. Estos códigos de buenas prácticas y de buen gobierno, así como la legislación, impulsan iniciativas para la mejor divulgación de la Comunicación y, en suma, favorecen la Transparencia de la Información, (AECA, 2013).

Curiosamente también en las Administraciones se están produciendo avances muy significativos en las aplicaciones informáticas y contables de la nube, cuando, en principio, parecería que la investigación en la nube debería ser prioritariamente atendida por las empresas y sus equipos de Investigación, por ser éstas más sensibles a los beneficios y menores costes derivados de su implantación, lo que redundaría en su competitividad, objetivo este que no parece ser más prioritario para la administración pública.

## **7. LA GARANTÍA DE IMAGEN FIEL Y TRANSPARENCIA**

La elaboración de la información de acuerdo con las normas, las características de las organizaciones y las necesidades de los usuarios, así como la presentación de la información en los estados financieros deberán cumplir el objetivo de alcanzar la imagen fiel de la situación económica, financiera y de resultados



de las entidades sometidas al proceso contable. A determinadas sociedades se les exige incorporar el Informe de Auditoría y a algunas otras, además, el Informe de Gobernanza. Con todas las exigencias citadas cabe preguntarse si los estados financieros presentan una información transparente.

Hemos consultado el término Transparencia en el Diccionario de la filóloga M<sup>a</sup> Moliner y en el de la RAE y no hemos cambiado de opinión acerca de lo que pensábamos antes de la consulta, porque ambos Diccionarios coinciden con lo que intuíamos antes de realizarla, pero reforzamos nuestras convicciones.

Transparencia es “la calidad de ser transparente” en ambos diccionarios, y Transparente es “lo que se deja adivinar o vislumbrar sin declararse o manifestarse (RAE, 2001)”, o “Ser visible algo, a través de otra cosa (M<sup>a</sup> Moliner, 2007)”

Con estas acepciones se puede llegar a una primera conclusión acerca de que la información contable elaborada, de acuerdo con lo exigido por la normativa, es transparente porque refleja la imagen fiel de la situación a través de los estados financieros. La Contabilidad deja ver a través de los estados financieros la realidad económica, o lo que es igual la imagen fiel de esa realidad y por tanto existe la Transparencia contable.

Pero si observamos lo que ocurre en nuestro entorno económico y mundial, a veces, se producen fracasos empresariales y de entidades públicas, sorpresivos e inesperados, porque se suponía que habían elaborado sus estados financieros de acuerdo con lo prescrito por las normas reguladoras de la Contabilidad de sus países e incluso, en muchos casos, sus cuentas habían sido auditadas. Por tanto, si, en esos fracasos, los estados financieros no reflejaban la imagen fiel, deducimos que es porque se incumplieron las normas contables. Si el razonamiento es correcto seguimos creyendo que la Contabilidad, llevada de acuerdo con las normas de los marcos conceptuales, refleja la imagen fiel en sus estados financieros y es transparente.

La verdad es que no tenemos evidencias contrastadas de lo contrario, más bien nos aferramos al razonamiento seguido.

## **7.1 La Auditoría**

La Auditoría no se exige como obligatoria para las microempresas y esto nos conduce a dedicarle un tratamiento separado para afirmar que su ausencia en los estados financieros no debería impedir la Transparencia de la Contabilidad en esas empresas, pues el legislador no la considera un requisito necesario para alcanzar los objetivos de la información contable.

Las normas de Auditoría para el sector privado, aprobadas en España, en octubre de 2013, están basadas en la Directiva contable del 2006 europea que va a ser reformada, como consecuencia de la nueva Directiva de 2013 y que todavía no entró en vigor, no contradicen el razonamiento seguido.

En la Administración pública existen múltiples organismos internacionales (INTOSAI, IFAC) y nacionales (IGAE, TRIBUNAL de CUENTAS, OCEX) que han elaborado diferentes tipos de normas, pero, en aras de mejorar la gestión pública, propugnamos que, con el Control, se profundice más en las auditorías de gestión, para reducir el gap de expectativas de la Auditoría pública y conseguir los objetivos de modernización de la administración. Esta normativa de Auditoría pública no nos invalida el hilo argumental.

## **8. CONCLUSIONES, REFLEXIONES FINALES Y LÍNEAS DE FUTURO GARANTIZANDO LA TRANSPARENCIA.**

1. En cuanto a los organismos normalizadores de la Contabilidad, destacamos la necesidad de optimizar la información contable de los Estados financieros anuales, en la línea del IASB, para reforzar la Transparencia y detenerse en los Marcos conceptuales a fin de mejorar el actual marco del Plan General de Contabilidad de 2007, para las empresas y el del sector público de 2010. De este modo, respetando el avance que se ha producido en los aspectos financieros, en los dos planes, se podrán ampliar estas mejoras y aplicar criterios que favorezcan una buena gestión

Estimar la posibilidad de ampliar el ámbito de aplicación de la Información sobre Gobernanza, y no limitarla sólo a las empresas financieras y cotizadas, sometiendo al mismo régimen a las grandes empresas que realizan pagos impor-

tantes a los Gobiernos de varios países con independencia de que estas empresas coticen o no coticen en bolsa.

Aprovechar la encarecida recomendación de la directiva desarrollando sistemas de fácil aplicación del E-government, Internet y la aplicación de la investigación en la nube, ya iniciada en las empresas de tamaño grande y en las AA. PP.

2. En cuanto a los teóricos, investigadores y profesores universitarios, intentamos concienciar a todos, los investigadores en Contabilidad y profesores, del carácter instrumental de su disciplina y de su importancia a lo largo de la historia de la humanidad como una necesidad para la subsistencia del tejido productivo y empresarial.

Algunos economistas opinan que la Economía como Ciencia, nace en el siglo XVIII, con la aparición de la obra de Adam Smith, “La Riqueza de las Naciones”. La Contabilidad, antes de poder considerarla como ciencia, ha nacido varios milenios a. C. como una necesidad para resolver los primeros problemas económicos de los seres humanos: contar y medir los créditos y débitos. Hoy es una ciencia instrumental y básica arrimada a las técnicas de clasificación, la Estadística y otras disciplinas instrumentales, algunas también encuadradas dentro de las Ciencias Sociales, lo que nos daría para otro discurso.

La Contabilidad aparece, hoy en día, como un sistema ordenado y estructurado en unos principios, con la exigencia de cumplimiento de unas características o requisitos para la información que proporciona y tiene incorporada una metodología de valoración que, si se cumple debidamente por parte de los profesionales, conduce a la presentación de unos informes financieros que, en terminología anglosajona, representan la imagen fiel de las magnitudes significativas de las entidades sobre las que se informa.

La imagen fiel es la antítesis de la oscuridad, de la irrelevancia y de los sesgos y errores que impidan conseguir la fiabilidad necesaria sobre lo que se informa.

Hoy los marcos conceptuales de esta disciplina han conseguido fundamentarla científicamente, como un sistema hipotético deductivo metodológicamente impecable y en el que, el principio de dualidad queda integrado para reforzar la validez de la Información contable.

Por otra parte la imagen fiel no se consigue si no aparece de forma evidente y clara las magnitudes presentadas por la Contabilidad y esto determina la Transparencia Informativa.

### 3. Líneas futuras: Responsabilidad Social Corporativa (RSC) y Contabilidad por países (country by country).

A continuación en las futuras líneas de investigación aprovecharemos para decir que la responsabilidad social corporativa, desde dentro de las empresas y la información contable, diferenciada por países de las grandes multinacionales, desde fuera de las organizaciones, son, las dos, los motores para el desarrollo de la Transparencia contable.

En este sentido opinamos que las dos fuerzas, la RSC, interna, y la Contabilidad por países, (country by country), externa, no tienen el mismo grado de desarrollo, pues la Contabilidad por países está dando sus primeros pasos, sin embargo ambas son complementarias, se apoyan en el pilar de la ética empresarial y por tanto son esenciales para apoyar la Transparencia en las grandes multinacionales y a nivel de los Gobiernos.

En el contexto de la actual crisis adquiere gran relevancia la Contabilidad diferenciada por países de las grandes organizaciones porque parece que, con esta iniciativa, podrán administrarse mejor los recursos de las naciones. Por ello vamos a profundizar más en ella.

Aunque el momento de sus orígenes no están claros, parece que los primeros pasos conocidos datan de la Iniciativa de Transparencia en las Industrias Extractivas (EITI), creada en 2002 y su impacto en la legislación de EEUU de América y en la Europa de la Unión, en los años 2010. La Ley Dodd- Frank del Presidente Obama sobre reforma de Wall Street de 2010 y la solicitud del Parlamento Europeo a la Comisión para iniciar propuestas de Requisitos de Divulgación Obligatoria para empresas del sector Extractivo, también de 2010, constituyen los primeros intentos normativos serios en esta materia.

Además de estas iniciativas legislativas, el escenario marco no quedaría suficientemente ampliado, sin dejar constancia de otras dos proposiciones de la socie-

dad civil, de fechas más inconcretas. La primera centrada en las multinacionales, a las que se les piden informes más completos desglosados por países y la segunda que, con el lema “Publica lo que pagas”, tiene un planteamiento original, que parece ir buscando la Transparencia fiscal, para saber, no sólo lo que pagan las empresas sino también lo que cobran, de esas empresas, los Gobiernos. Se trata de dos tipos de transparencia distintos, la de las empresas que pagan, Transparencia informativo-contable y la de los gobiernos que cobran, Transparencia fiscal de los ingresos.

Todas las iniciativas, como se observa, son diferentes entre sí y han tenido un grado de desarrollo distinto, aunque el fenómeno de la globalización y el efecto mariposa han conducido a que sus resultados hayan podido ser comparados por los especialistas de la materia (Packman, 2012, 2013).

Aunque no es nuestra intención entrar en el análisis concreto de los informes que propone cada marco de presentación de esta información, queremos dejar constancia de que este tipo de informes significa una reforma de gran calado, a nivel legislativo y normativo en la Transparencia contable.

Así, tanto las empresas multinacionales del sector extractivo, como los países que reciben pagos superiores a 100.000 dólares de las mismas y que coticen en la Bolsa de EEUU deberán presentar un formulario, (SD), para responder de su Transparencia contable y la asegurar la Transparencia fiscal de los países a los que pagan. En este caso, la Transparencia contable y la RSC de las empresas aparecen impuestas por la ley Dodd-Frank. La aplicación de esta ley, del año 2012, ha tenido que ser retrasada para poder cumplir con las necesarias consultas de la SEC a los diferentes grupos afectados e interesados de distintos países, previéndose que salgan en breve los primeros informes, aunque sean parciales, en el sentido de que no incluyen toda la información exigida por los citados formularios.

Por otro lado, las empresas europeas, con independencia de que sus acciones coticen o no, siempre que pertenezcan a sectores extractivos o de explotación de bosques primarios, deberán proporcionar una información muy similar a la que se explicita en la Ley Dodd-Frank, comentada anteriormente, ampliándose así, de este modo, el ámbito informativo para las empresas europeas que coticen en la SEC. Las propuestas de aplicación europeas se apoyan en la publicación de Di-

rectivas comunitarias y en Declaraciones de la Cumbre del G8 de 2011 (Directiva 25/10/2011).

Como se ha dicho anteriormente, estas dos iniciativas legislativas quedarían incompletas si no se analiza la significación de las otras propuestas que, sin tener rango de norma legal, han influido y, seguirán haciéndolo, en el futuro de la responsabilidad contable y fiscal y en la presentación de la Contabilidad desglosada a nivel de países. De hecho dichas propuestas han contribuido a formar opinión y han establecido criterios para la elaboración de los informes comparables a los que aparecen en la Ley Dodd-Frank y en las Directivas de la UE.

Sin necesidad de entrar en profundidad en el detalle de la información a incluir en estos informes parece lógico que se defina, en ellos, lo que son los pagos a los gobiernos, los tipos de actividades concretas y de proyectos empresariales que se deben someter a información y gravamen, según hablemos de Transparencia contable o fiscal. En todo esto, las propuestas nos parecen, incluso, más interesantes que las iniciativas legislativas.

La Iniciativa para la Transparencia en las Industrias Extractivas (EITI) es una coalición de gobiernos, empresas y grupos de sociedad civil, inversores y grupos internacionales de distintos países que se propone reforzar la gobernanza en países con muchos recursos naturales, como petróleo, gas o la minería. Las empresas que explotan dichos recursos, según la EITI, deberían tener un marco común, de presentación de la información y de los programas y proyectos que llevan a cabo, a efectos de conocer cómo se desarrolla la actividad productiva y, de este modo, poder determinar las responsabilidades de gestión, determinando los costes y la Transparencia contable y fiscal de las mismas. Conscientes de que sus propuestas de informe sólo pueden ser orientativas, y de que la adhesión a las mismas, no puede ser obligatoria, los países que lo deseen aceptarán sus programas de forma voluntaria. Por tanto, no pretenden establecer normas y la determinación de las transparencias, queda reducida al ámbito de la RSC de las empresas y la voluntad normativa de los gobiernos, pues, todo esto ocurre, con independencia de la asunción de las normas, que siempre estarán obligadas a respetar, como la ley Dodd-Frank o las de la Unión europea. El carácter voluntario de pertenencia a la EITI le da una orientación de libertad en la adhesión y acercamiento de los países miembros.

Citamos, en último lugar, la propuesta más clara y más fácil de aplicar de todas las que comentamos y es la que lleva por lema PWYP, (Publica lo que pagas). No se saben bien cuáles han sido los primeros pasos de este lema, que podría ser que no naciese como una propuesta informativa, sino como una protesta ciudadana a la falta de Transparencia de las industrias extractivas de los países en desarrollo, pero ricos en recursos naturales. Se trata de que las empresas “publiquen lo que pagan” para que los “Gobiernos publiquen lo que reciben”. Dicho de otro modo, fomenta la RSC en las empresas y la Transparencia Fiscal en los Gobiernos.

Las implicaciones del lema PWYP son interesantes no sólo porque afectan a los informes de responsabilidad social corporativa, sino también porque influye en las Normas Internacionales de Contabilidad, las NIIF, concretamente la NIIF 6, de explotación y evaluación de Recursos naturales, que, si se reforma, deberá tener en cuenta la ley Dobb-Frank y las Directivas de la Unión respectivas. En resumen esta iniciativa busca y consigue la Transparencia fiscal, de forma fácil, condiciona la RSC, conduce a reformas en las NIIF implicando, en las mismas, a las normas de la SEC y las de la UE. Podríamos decir que cierra el círculo de la información desglosada por países incluyendo en su seno todas las propuestas existentes sobre esta materia.

Íntimamente relacionada con el PWYP está la “Red de Justicia Fiscal”, creada en 2003 y que, nutrida por un variado grupo de profesionales del ámbito fiscal, lucha contra la evasión y fraude fiscales y pretende que las multinacionales publiquen datos financieros detallados y desglosados por países.

Todo esto ha dado lugar a que cada vez suene con mayor fuerza la necesidad de que determinadas instituciones, como el G-20, el Parlamento Europeo y la Comisión europea, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, la OCDE y otras instituciones de este rango, fijen propuestas sobre información desglosada por países, para las empresas multinacionales, propuestas que, por lo que sabemos, están en circulación y en vías de consenso.

En este breve recorrido por la Transparencia informativa de la Contabilidad, siempre hemos tenido la impresión de estar tratando un concepto delicado y trascendente, lo primero porque la Transparencia se percibe a través de algo, no directamente y eso implica cierta sutileza y lo segundo porque en el mundo real existe, a menudo, la falta de Transparencia y la oscuridad. Además, las consecuencias

de falta de Transparencia contable, tiene consecuencias nefastas para las organizaciones empresariales y humanas. Por todo ello queremos dejar constancia de que existen amenazas a la Transparencia informativa e informativo-contable y referirnos a algunas.

Citamos, directamente, las instituciones que, a nuestro juicio, representan la amenaza. Estas son: Los paraísos fiscales, por razones obvias; las Jefaturas del Estado de determinados países no sometidas a Fiscalización de los Órganos de Control Externo, como son las Entidades Fiscalizadoras Superiores; los gobiernos no sometidos a leyes de Transparencia, como las propuestas por Transparencia Internacional; las entidades públicas no celosas del cumplimiento del principio de legalidad en sus actuaciones; las grandes empresas multinacionales, cuando anteponen, como excusa, la falta de Comunicación de la información, a los objetivos de los Informes de Transparencia; los partidos políticos e instituciones parlamentarias públicas que no someten sus cuentas a las normas de Transparencia o a las leyes que regulan la materia en su país.

Todas estas amenazas, no son acusaciones, sino precauciones y preocupaciones por la Transparencia, ajenas a los modelos contables. Las observaciones de la realidad circundante, como ciudadanos, no pueden ser ajenas al análisis de la Transparencia.

Para terminar, desearía dejar como reflexión final la expuesta por Bentham, pensador inglés y padre del utilitarismo, que en su día fue, para algunos, un semi-dió en España y que, en su utopía, pensó que el mejor control de cualquier actividad humana se consigue cuando los seres controlados piensan que deben hacer las cosas bien porque todo lo que hacen está supervisado permanentemente por un organismo de control que lo observa todo, sin ser visto por el controlado. Bentham aplicaba esto al control, mientras que nosotros, aprovechando su planteamiento, pensamos que la consecución de la Transparencia por parte de los responsables de alcanzarla, es una tarea fácil, pues la aplicación de las normas contables, amparadas por un marco conceptual adecuado, siempre conducirá a alcanzar su objetivo, la Transparencia, al modo del control permanente sugerido por Bentham (1787).



## NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- (1) Puede verse American Accounting Association Committee on Accounting Valuation Bases: Report of the Committee on Accounting Bases. *The Accounting Review*, suplemento XLVII, 1972, pp. 535-471.
- (2) En este sentido puede consultarse el siguiente trabajo: Eduards, E. O., y Bell, PH. W.: *The Theory and Measurement of Business Income*. Los Angeles, California. University of California Press, 1995, pags. 74 y ss.
- (3) American Accounting Association Committee on Accounting Valuation Bases: *Report of the Committee ...*, *op. cit.*, pags. 537-539.
- (4) Véase American Accounting Association Committee Accounting on Valuation Bases: *Report ...*, *op. cit.*, pag. 538, para una mayor aclaración sobre estas características.
- (5) Cuando hablamos de valor estamos pensando en que los productos en curso han sido valorados por determinadas bases de referencia.
- (6) Véase, por ejemplo, en el Plan General de Contabilidad Español todo lo relativo a la valoración de moneda extranjera.
- (7) Son palabras casi textuales de Popper, K. R.: *La lógica de la investigación científica*. Madrid. Tecnos, 2008, pag. 262.
- (8) Lorca, P. y De Andrés, J. (2003): “La sustitución del coste histórico por el fair value”, *Revista del Centro de Estudios Financieros*, nº 248, pp. 195-238.
- (9) Para un análisis detallado de la causalidad puede verse: BUNGE, M. 2012. *Causality and Modern Science: Third Revised Edition*. Dover Publications.
- (10) SIMON, H. A. 1987. *Models of man, social and rational: Mathematical essays on rational human behavior in a social setting*. Garland Pub. New York.
- (11) Resolución 2010/C 45E/10 del Parlamento Europeo, sobre requisitos contables por lo que respecta a las pequeñas y medianas empresas, en particular las microempresas. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 23 de febrero de 2010.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aguado, J. F. 2012. *Roma, escuela de directivos*. LID Editorial. España.
- Aguado, J. F. 2013. *Egipto, escuela de directivos*. 1 ed. LID Editorial. España.
- American Accounting Association, AAA. 1972. "Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-71", *The Accounting Review*, vol. XLVII, supplement, pp. 77-108.
- American Accounting Association. 1972. Report of the committee on accounting valuation bases. *The Accounting Review*, Vol. 47, pp. 535-573.
- American Institute of Certified Public Accountants, AICPA. 1974. *Audit of State and Local Governmental Units*, AICPA, New York.
- Bentham, J. 1787. *Panóptico*. Cartas escritas en el año 1787, desde Crecheff en Rusia, a un amigo en Inglaterra. Lincoln´s INN. Versión utilizada: 2011, Círculo de Bellas Artes. Madrid. España.
- Bunge, M. 1985. *Teoría y Realidad*. Ariel, Editorial S.A.
- Bunge, M. 2012. *Causality and Modern Science: Third Revised Edition*. Dover Publications.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA. 1990. *Local Government Financial Statements. Objectives and General Principles*, Public Sector Accounting Statement n° 6, CICA, Toronto.
- Cárcaba, A. G. 2001. *Identificación de los usuarios de la información contable en la administración local mediante un enfoque de agencia*.
- Chambers, R. J. 1972. Measurement in Current Accounting Practice: A Critique. *The Accounting Review* , Vol. 47, No. 3, pp. 488-509
- Chambers, R. J. 2006. *Accounting, evaluation and economic behavior*. Sydney University Press. Australia.
- De Andrés, J.; Bonson, E. 2003. XBRL: Un estándar para el intercambio electrónico de información económica y financiera. AECA. Madrid.
- Devine, C. T. 1966. *Some Conceptual Problems in accounting measurements*. Research in Accounting Measurement. Flórida: American Accounting Association.

- Díaz, A. L. 1975. La medición y valoración en Contabilidad. Un análisis conceptual. *Revista de Economía Política*, Vol. 69, pp. 81-108.
- Díaz, A. L. 1994. La modernización de la administración pública y las auditorías de gestión. *Servicio de Publicaciones. Universidad de Oviedo*, pp. 1-27.
- Díaz, A. L. y Menéndez, M. M. 1990. *Curso de Contabilidad interna*. Editorial AC. Madrid.
- Díaz, B. G. Díaz, A. L. y Fernández, R. G. 2008. Supreme Audit Institutions and Their Communication Strategies. *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 74, No. 3, pp. 435-461.
- Edwards, E.O. y Bell, P.W. 1995. *The Theory and Measurement of Business Income*. Garland Publishing, Incorporated.
- Esteve, E. H. 2013. *Aproximación al estudio del pensamiento contable español. De la baja Edad Media a la consolidación de la Contabilidad como asignatura universitaria*. AECA. Madrid.
- Gabás, T. F. 1991. *El marco conceptual de la Contabilidad financiera*. AECA. Madrid.
- Gil Lafuente, A. M. 2013. Errores recurrentes en el origen de las crisis y nuevas bases para el bienestar social sostenible. *Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras*, pp. 1-57.
- Goldberg, L. 1980. *An inquiry into the nature of accounting*. Arno Press. New York.
- Governmental Accounting Standards Board, GASB. 1985. *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*. A Research Study, GASB, Norwalk.
- Governmental Accounting Standards Board, GASB. 1987. *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement n° 1, GASB, Norwalk.
- Governmental Accounting Standards Board, GASB. 1994. *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement n° 2, GASB, Norwalk.
- Ijiri, Y. 1967. *The Foundations of Accounting Measurement*. PrepticeHall, Inc. Englewood Cliffs. New Jersey.
- International Accounting Standards Board, IASB. 2012. *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. London, England.

- International Federation of Accountants, IFAC. 1991. *Financial Reporting by National Governments*, IFAC, New York.
- Intervención General de la Administración del Estado, IGAE. 1991. *Principios Contables Públicos*, Documento nº 1, IGAE, Madrid.
- Mattessich, R. 1964. *Accounting and Analytical Methods*. Homewood Illinois. Richard D. IrWin, Inc.
- Moliner, M. 2007. *Diccionario de Uso del Español*. 3 ed. Gredos
- Packman, A. 2012. Tax transparency and country by country reporting. [http://www.pwc.com/en\\_GX/gx/tax/publications/assets/pwc-tax-transparency.pdf](http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/publications/assets/pwc-tax-transparency.pdf). [Consultado 15 de Febrero 2014].
- Packman, A., Howlett, N., Kerr, J. y Dane, T. 2013. [http://www.pwc.com/en\\_GX/gx/tax/publications/assets/pwc\\_tax\\_transparency\\_and-country\\_by\\_country\\_reporting.pdf](http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/publications/assets/pwc_tax_transparency_and-country_by_country_reporting.pdf). [Consultado 15 de Febrero 2014].
- Popper, K.R. 2008. *La lógica de la investigación científica*. 2 ed. Editorial Tecnos.
- Real Academia Española. 2001. *Diccionario de la lengua española* (22.<sup>a</sup> ed.). Madrid, España.
- Rocafort Nicolau, A. 2003. Una aportación a la formalización científica de la Contabilidad de Gestión. Programas y enfoques de costes. PP. 519-550. De Computis et Scripturis. RACEF. Barcelona.
- Rodríguez, M. P. y Royo, S. 2013. *E-government: La presentación de servicios y rendición de cuentas de las administraciones públicas a través de Internet*. AECA. Madrid.
- Schneider, E. 1972. *Contabilidad industrial: fundamentos y principales problemas*. 4 ed. Aguilar.
- Simon, H. A. 1987. *Models of man, social and rational: Mathematical essays on rational human behavior in a social setting*. Garland Pub. New York
- Sterling, R. R. 1970. *Theory of the Measurement of Interprese Income*. Kansas. The University Press of Kansas.

## **Legislación Española**

Ministerio de Economía y Hacienda. 2007. *Plan General de Contabilidad*. ICAC. Madrid.

Ministerio de Economía y Hacienda. 2010. *Plan General de Contabilidad Pública*. IGAE. Madrid.

## **Legislación de la Unión Europea**

Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en el artículo 54 (3) (g), del Tratado relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. *Diario Oficial de la Unión Europea L 222*, 14 Agosto 1978, pp. 11-31.

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas. *Diario Oficial de la Unión Europea C 181*, 21 de junio de 2012, pp. 84-88. Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de Transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado y por la que modifica la Directiva 2001/34/CE. *Diario Oficial de la Unión Europea L 390*, 31 de diciembre de 2004, pp. 38-57.

Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, por la que se modifican las Directivas 85/611/CEE y 93/6/CEE del Consejo y la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se deroga la Directiva 93/22/CEE del Consejo. *Diario Oficial de la Unión Europea L 177*, 30 de abril de 2004, pp. 1-44.

Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la Auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. *Diario Oficial de la Unión Europea L 157*, 9 de junio de 2006, pp. 87-107.

- Directiva 2006/48/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2006, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio. *Diario Oficial de la Unión Europea L 177*, 30 de junio de 2006, pp. 1-200.
- Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE. *Diario Oficial de la Unión Europea L 140*, 05 de junio de 2009, pp. 16-62.
- Directiva 2012/30/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades, definidas en el artículo 54, párrafo segundo, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, con el fin de proteger los intereses de los socios y terceros, en lo relativo a la constitución de la sociedad anónima, así como al mantenimiento y modificaciones de su capital. *Diario Oficial de la Unión Europea L 315*, 14 de noviembre de 2012, pp. 74-97.
- Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. *Diario Oficial de la Unión Europea L 182*, 29 de junio de 2013, pp. 19-76.
- Directiva 78/659/EEC del Consejo, de 18 de julio de 1978, relativa a la calidad de las aguas continentales que requieren protección o mejora para ser aptas para la vida de peces 78/660/CEE. *Diario Oficial de la Unión Europea L 222*, 14 de agosto de 1978, pp. 1-10.
- Memo /11/734, Proposal for Directive on transparency requirements for listed companies and proposals on country by country reporting - frequently asked questions. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 25 de octubre de 2011.
- Reglamento (UE) 182/2011 de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión del Parlamento Europeo y del Consejo. *Diario Oficial de la Unión Europea L 55*, 28 de febrero de 2011, pp. 13-18.

- Resolución 2010/C 45E/10 del Parlamento Europeo, sobre requisitos contables por lo que respecta a las pequeñas y medianas empresas, en particular las microempresas. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 23 de febrero de 2010, pp. 58-60.
- Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en el artículo 54 (3) (g), del Tratado de las cuentas consolidadas 83/350/CEE. *Diario Oficial de la Unión Europea L 193*, 18 de julio de 1983, pp. 1-17.
- Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en el artículo 54 (3) (g), del Tratado de las cuentas consolidadas 83/350/CEE. *Diario Oficial de la Unión Europea L 193*, 18 de julio de 1983, pp. 1-17.
- Statement /14/29. Disclosure of non-financial information by certain large companies: European Parliament and Council reach agreement on Commission proposal to improve transparency. *European Commission*, 26 february 2014.
- Versiones consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea C 83*, 30 de marzo de 2010, pp. 47-199.





Discurso de contestación por el Académico de Número  
EXCMO. SR. DR. D. JOSÉ DANIEL BARQUERO CABRERO



EXCMO. SR. DR. D. JOSÉ DANIEL BARQUERO CABRERO

Excelentísimo Señor Presidente,  
Excelentísimos Señores Académicos,  
Excelentísimas e ilustrísimas Autoridades,  
Distinguidas Señoras y Señores.

Es un honor para la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras de España, con unos orígenes centenarios, dar la bienvenida y recibir en su seno al Profesor Doctor Don Antonio López Díaz como Académico correspondiente para Galicia y una honra muy especial para mí responder a su discurso de ingreso por encargo del Presidente de esta Real Corporación, el Profesor Doctor Don Jaime Gil Aluja, conocido por sus aportes científicos sobre la teoría de la incertidumbre.

El Profesor Doctor Don Antonio López Díaz se ha entregado durante toda su vida profesional a una gran vocación, la docencia y la investigación en el ámbito de las Ciencias Económicas, la Administración de Empresas, y, dentro de éstas, la Contabilidad, disciplina esta última, de la que es un reconocido experto.

Sus aportes a la ciencia se remontan a sus propios orígenes, cuando apenas terminados sus estudios de Licenciatura en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales en la Universidad Complutense de Madrid, decide dedicarse sin ninguna duda a la docencia, su razón de ser, en la propia institución que le vio graduarse, como profesor ayudante, ya hace de eso casi cincuenta años. Los alumnos de aquel entonces, que seguían sus enseñanzas, aún recuerdan sus incipientes modelos educativos que les servirían de guía para luego aplicar a sus documentos de contabilidad y finanzas una vez terminada su carrera. Pronto los aportes docentes de este ilustre profesor aplicados a la empresa lo promueven, en poco menos de un año, a Profesor Adjunto Interino.

Desde el año 1969 al 1973 su buen hacer académico y docente en la propia Complutense le hacen merecedor de desempeñar la plaza de Profesor Adjunto de Universidad. A partir del año 1973 hasta el 1976 ocupa la plaza de Profesor Agregado

Interino. Durante esta etapa realiza, a través de sus artículos, distintos aportes a la disciplina científica contable en los que ya sienta las bases de lo que será su carrera.

Este último año se traslada a la reputada Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Santiago de Compostela, en cuyo centro ocupará el cargo de Profesor Agregado. En el año 1977 llega al nivel máximo del escalafón docente al que puede llegar un investigador: tras superar la correspondiente oposición, obtiene la Cátedra del Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad, de la Universidad de Oviedo, desde la cual dará más realce a esta disciplina científica, plaza que ha ostentado hasta la actualidad.

Como catedrático ha dirigido más de cuarenta tesis doctorales en las que se ha implicado muy notablemente aportando a todos sus alumnos sabios consejos y modelos científicos, lo que se ha traducido en cuarenta Sobresalientes Cum Laude, posicionándolo, más si cabe, como un catedrático de referencia nacional e internacional.

En el campo científico y de investigación el Profesor Doctor Don Antonio López Díaz es autor de cinco libros de gran reconocimiento editorial y a través de los cuales se han formado numerosas promociones de alumnos y ejecutivos de éxito. En la misma área ha escrito una treintena de artículos en Revistas Científicas y Técnicas, que han sido publicados en distintos medios de comunicación de nuestro país y del extranjero.

Con los años, por vocación personal y profesional, sus trabajos han ido adquiriendo una solidez que le han permitido aplicar, enseñar y difundir sus conocimientos en más de veinte congresos de carácter nacional, y en más de quince de carácter internacional, por lo que podemos hablar, sin temor a equivocarnos, de una gran y fecunda obra. Esos aportes intelectuales le han permitido participar en numerosos proyectos de investigación y obtener más de diez contratos relacionados con la investigación.

El profesor, en su discurso de hoy, ante este docto claustro, nos ha presentado y desarrollado un tema de vital necesidad para las empresas, investigaciones y organizaciones en tiempos de crisis: “La Información Contable y Transparencia”. Ha abordado este tema con profundo conocimiento de causa y valentía, por un lado, y con rigor científico, por otro.

La Contabilidad, como él la difunde, practica y enseña, toma cuerpo de disciplina científica. Disciplina en cuanto la persona ha sido instruida para tener un determinado código técnico contable dentro de una esfera de conocimientos. Científica porque comprende un conjunto de conceptos, métodos y procedimientos que han sido estructurados sistemáticamente en el tiempo, habiendo obtenido sus experiencias mediante la observación de una serie de patrones regulares a través de la experimentación y razonamientos en ámbitos específicos. A partir de esta estructura se generan preguntas, se crean hipótesis, se deducen unos principios, se elaboran unas prácticas y procedimientos generales así como sistemas organizados por medio de un método analítico.

A esta disciplina científica, el Doctor Antonio López ha dedicado toda su vida y obra. Él es considerado por todos los que le conocemos como un hombre de familia. Cuenta con gran número de amigos, a los que atiende personalmente y de los que se preocupa, diseminados por todo el mundo y entre los cuales tengo el honor de incluirme.

Hace poco, hablando, no con el científico, que hoy entra en esta Real Corporación en este Solemne Acto, si no con el hombre de monte al que le gustan los animales, la pesca de río y un buen caballo español, repasábamos como si de un balance contable se tratara, parte de su vida; toda una vida comprometida con la ciencia y toda una vida en la que él nunca se ha rendido ante nada, levantándose una y otra vez ante las adversidades. Tal vez esa constancia de levantarse continuamente le viene heredada de aquel niño travieso, serio y tenaz que teniendo siete u ocho años aprendió a montar a caballo, como lo hacían los niños de la época, sin montura, al que le gustaba, y como olvidar la sensación del viento y de la velocidad en su cara. Pronto empezó a montar sólo, y en una de esas salidas ecuestres aprendió que en la vida el ser humano tiene que tener las suficientes fuerzas constantemente para levantarse ante la adversidad y eso sucedió en el preciso momento en que el animal en el que cabalgaba se paró en seco ante un obstáculo que no pudo o no quiso saltar, haciendo que Antonio cayera estrepitosamente al suelo. Cuando se pudo recuperar, ya pasados unos minutos, consiguió levantarse y el equino, en justo homenaje se inclinó para que el jinete se subiese de nuevo a su lomo.

Debido, tal vez, a esta experiencia, y en deferencia a aquel caballo de su infancia, tiene ahora algunos ejemplares de raza española galopando en su gran finca, en

total libertad, retornando aquel afecto que le proporcionó el caballo que de niño le tiró al suelo.

Hoy, el Doctor Antonio López nos ha presentado la Contabilidad actual como un objeto de registro de los hechos económicos cuantificados en unidades monetarias, atenuadas por la información cualitativa y la consideración del tiempo, como elemento esencial para la presentación de sus informaciones. La medida se nos presenta como una forma de lenguaje, mediante la cual, se representan los fenómenos del mundo real por números y relaciones entre números, con la finalidad de dar rigor a las acciones encaminadas a moderarlo y a influir sobre él, pero sus aportaciones a la ciencia le permiten afirmar que ese proceso de medición ha de cumplir determinados requisitos previos: la escala nominal, la escala ordinal, la medición por intervalos y por último, la escala proporcional.

A pesar de este planteamiento de tipo general, el problema se plantea porque en algunos momentos existe un gran desacuerdo sobre cuáles son las medidas técnicas que deben tomarse en Contabilidad, lo cual resulta perjudicial para el aspecto normativo de su disciplina.

Esta diversidad de opiniones de distintos expertos y profesores universitarios en torno a la evaluación contable le ha movido a nuestro recipiendario a proponer, para los marcos conceptuales, la implantación de modelos generales de valoración a través de los cuales es conocido y respetado en el mundo científico, académico e investigador.

Nuestro nuevo compañero tiene el convencimiento pleno que la medida consiste en el fruto de una actividad noble y que, gracias a la cuantificación, han cambiado los derroteros de la ciencia en general y de las ciencias económicas en particular. Como diría el Dr. Rocafort, Catedrático en Contabilidad de la Universidad de Barcelona, y Presidente de la Reial Acadèmia de Doctors, refiriéndose a la evolución de la Contabilidad de Costes: “el énfasis hay que ponerlo tanto en el producto de la información como en el usuario de la misma”.

Y como puntualiza la Dra. Ana M<sup>a</sup> Gil Lafuente, Catedrática acreditada y Profesora Titular de la Universidad de Barcelona, así como Vicepresidenta de la Reial

Acadèmia de Doctors: “La Contabilidad es la disciplina científica que enseña las normas, protocolos, y procedimientos para ordenar, analizar y registrar todas las operaciones practicadas por las unidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles. Es, también, un instrumento, porque no, de comunicación de hechos económicos, financieros y sociales suscitados en una empresa, sujeto a medición, registración e interpretación para la toma de decisiones empresariales que garantizan una aproximación más cercana al éxito”.

El Ilustrísimo Dr. D. Antonio López cierra su discurso con unas conclusiones y reflexiones finales y deja abiertas líneas de investigación futura para nuevos estudiosos que pueden dar continuidad a su obra. En cuanto a los organismos normalizadores de la Contabilidad, destaca, el profesor, la necesidad de optimizar la información contable de los Estados financieros anuales, alineados con el IASB, para reforzar la Transparencia y detenerse en los marcos conceptuales.

Ha estimado, incluso, la posibilidad de ampliar el ámbito de aplicación de la Información sobre Gobernanza, no limitándola sólo a las empresas financieras y cotizadas, sometiendo al mismo régimen a las grandes empresas que realizan pagos importantes a los Gobiernos, de varios países, con independencia de que estas empresas coticen o no en bolsa.

En cuanto a los teóricos, investigadores y profesores universitarios, ha concienciado a todos, difundiendo sus trabajos, del carácter instrumental de su disciplina científica y de su importancia. Uno de sus significativos aportes que resaltamos hoy se refiere al contexto de la actual crisis en el que adquiere gran relevancia la contabilidad diferenciada por países, porque parece que, con esta iniciativa, podrán administrarse mejor los recursos de las naciones.

Para terminar, el Profesor López Díaz nos deja como reflexión final, como estudio de la obra de Bentham, que el mejor control de cualquier actividad humana se consigue cuando los seres controlados piensan que deben hacer las cosas bien porque todo lo que hacen está supervisado permanentemente por un organismo de control que lo observa todo, sin ser visto por el controlado. De ahí que el nuevo académico piense que la consecución de la Transparencia por parte de los

responsables de alcanzarla, es una tarea fácil, pues la aplicación de las normas contables, amparadas por un marco conceptual adecuado, siempre conducirá a alcanzar su objetivo, la Transparencia, el modo del control permanente sugerido hoy por nuestro recipiendario.

Por último, Señores y Señoras Académicos, Autoridades, Sr. Presidente, y distinguido público, creemos que el discurso del Profesor Doctor Antonio López merece el sincero reconocimiento de esta Real Corporación y de quienes tenemos el pleno convencimiento, como decía Bentham, el pensador inglés que ha ejercido una gran influencia en la obra de nuestro académico: “Las características de la verdad es que no necesita otra prueba que la verdad”. En consecuencia, Señoras y Señores, la Contabilidad transparente, para nuestro Académico, no debiera necesitar otra prueba más que la verdad y la forma de plasmarla.

Muchas felicidades al nuevo académico y muchas gracias por su atención.