

B) CONFERENCIAS (XXIII° Ciclo Público)

LA PROBLEMÁTICA DE LA REVELACIÓN DEL BENEFICIO EN LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA

Conferencia pronunciada el día 14 de abril de 1969, por el Académico Numerario, ILUSTRÍSIMO SR. DR. DON PEDRO LLUCH CAPDEVILA

I. INTRODUCCIÓN

Como consecuencia lógica de la actividad económica conducida por el interés personal que desarrolla el hombre, surge el tema de la utilidad, provecho, ganancia, etc., como manifestación del resultado valorable de aquella actividad.

Cuando tal actividad económica se refiere a un corto período de tiempo, afecta a un objetivo concreto y determinado o se manifiesta como aportación de los esfuerzos de una sola persona, la utilidad que corresponde no comporta en general problema alguno.

Mas cuando se trata de una actividad que requiere una organización con una estructura en la que se conjuntan aportaciones diversas de varios elementos personales y protagoniza con carácter de permanencia una manifestación económica de cierta relevancia en la complejidad de lo que constituye la Economía Nacional, el resultado que se obtiene como consecuencia de aquella actividad se halla inmerso en una palpitante vida jurídica que comporta solventar muchos problemas.

En esta oportunidad nos ocupamos del complejo problema del resultado positivo de la expresada actividad económica desarrollada por la unidad llamada empresa.

La empresa es ante todo en nuestra concepción capitalista una hacienda que se caracteriza precisamente por su objetivo de lucro o beneficio.

El hecho de que a veces no lo obtenga no significa que pierda tal caracterización.

El hecho de que existan unas unidades denominadas empresas públicas que no persiguen como objetivo el lucro no viene a constituir otra manifestación que la de la excepción que confirma la regla de que la empresa es una estructura económica que tiene por objeto el lucro o beneficio.

2. LA EXPRESIÓN DE "BENEFICIO" NO RESULTA CLARA

Conceptuada en principio la expresión de beneficio como provecho, ganancia, utilidad, interés, renta o rendimiento que se obtiene de una actividad susceptible de producir aquella expresión fructífera, como también como manifestación del exceso del precio de venta en relación con el de coste en una transacción, es de observar que la palabra "beneficio" aparece aparejada con algún término que adjetivándola, la califica muchas veces.

Así aparece acompañada de los términos "bruto", "de explotación", "ordinario", "extraordinario", "ficticio", "fiscal", "neto", "realizado", "no realizado", "repartible" y también últimamente "endógeno", "exógeno", "típico", atípico y algunos otros.

Sin embargo, para nosotros tiene especial interés dentro de esta enmarañada variedad de manifestaciones referirnos esencialmente al beneficio que aparece en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias o que por lo menos debería aparecer en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de las Empresas aunque quepa tal vez discriminar dentro de él el "beneficio económico" y el "beneficio contable".

Además concretamos que nos interesa el Beneficio de la Empresa, no el del empresario.

3. CONSIDERACIONES FUNDAMENTALES

Beneficio es el resultado positivo de una explotación en general y como derivación del "rédito" (del latín "redditum") manifestación en participio pasado de "reddere" o "rendere" proporciona una significación clara de *dar*, *ofrecer* o *proporcionar* que nos fija la idea de producir fruto y resulta análoga que renta, provecho o ganancia.

Así procede considerar el beneficio como riqueza que ingresa o mejor dicho que retorna o vuelve a ingresar periódicamente en el tiempo como sucede con el alquiler de una casa o habitación, el arrendamiento de una

finca rústica, el interés de un capital prestado, etc., *perfilando la característica de una riqueza que mana y proviene de una fuente productiva* que se manifiesta en continuidad.

Se llega entonces a sentar una afirmación básica: El beneficio es un fruto de una actividad económica que lo proporciona normal y propiamente como natural y por ello sin que se manifieste quebranto o perturbación en la estructura de la unidad económica productora del beneficio.

Dicho en otras palabras: cabe considerar que la unidad económica productora del beneficio es similar a un árbol que normalmente no experimenta quebranto, detracción ni perturbación alguna al proporcionar el fruto esperado a su tiempo de maduración.

4. LA IDEA FUNDAMENTAL DEL BENEFICIO O RÉDITO DE EMPRESA

El beneficio debe considerarse en su aplicación a la empresa como la renta neta de una empresa con referencia a un tiempo determinado sin que su obtención quebrante ni perturbe la estructura ni la potencialidad de la empresa en orden a su expansión vegetativa o natural para continuar produciendo el resultado que constituye el objetivo de su creación, es decir otro fruto, rédito o beneficio en el siguiente y en los subsiguientes períodos al suponerse en base de continuidad la explotación empresarial; partiendo de la consigna de que la empresa debe protegerse ante las apetencias de cuantos se hallan interesados en la obtención de estos beneficios en cantidades desorbitadas y extrañas a la naturaleza del rédito empresarial que en muchas ocasiones constituyen un verdadero atentado a la propia existencia de la empresa y en otras representan una verdadera debilitación en la estructura de la empresa provocando su descapitalización o "aguamiento" más o menos lento o rápido, orientados hacia la consecuencia de un lucro para el presente que habrá de obstaculizar la obtención de un lucro para el futuro.

5. ¿BENEFICIO O SUPERÁVIT?

Aunque la distinción entre beneficio y superávit constituye tema que atrae muchas y muy complejas discusiones, en este caso solamente se trata de establecer una separación entre el resultado registrado en una empresa durante el período de gestión y el resultado que puede registrarse en la misma empresa durante el período de liquidación preparatorio de su

extinción definitiva, al considerar de acuerdo con nuestro malogrado amigo y compañero Dr. Fernando Boter (“Disolución y liquidación de Sociedades Mercantiles”) que procede establecer que mientras es correcta la expresión de beneficio al referirse al resultado positivo correspondiente al período de gestión de una empresa no puede aceptarse que se emplee esta misma expresión para conocer el resultado positivo de unas operaciones de liquidación de una empresa. Podrá llamársele “superávit”, “resultado de liquidación”, etc., pero nunca beneficio al amparo de lo previsto en el art. 228 del Código de Comercio al establecer que desde el momento en que se acuerda la disolución y liquidación de una compañía, cesa ésta en su actuación normal que es la determinante de la producción de bienes o servicios; aparte de que atenta a la propia naturaleza de la expresión “beneficio” al manifestar resultado o fruto de una explotación que se manifiesta reiteradamente por lo general y no en manifestación de excepcionalidad. En este sentido se observa coincidencia en el art. 51 de la Ley de Reforma Tributaria de 16-12-40 que al referirse a los resultados positivos de la liquidación menciona las expresiones de reservas tácitas, plusvalías o incrementos de valor puestas de manifiesto al disolverse las sociedades.

6. RESULTADO TOTAL Y RESULTADO PARCIAL

El resultado de la empresa, en expresión de términos absolutos, solamente puede ser conocido verdaderamente al final de su existencia, cuando cumplidos todos los compromisos contraídos, realizados todos los elementos patrimoniales, eliminadas todas las eventualidades que condicionan la vida de la empresa, desaparecidas todas las posibilidades de futuros quebrantos, la unidad económica se extingue definitivamente y por ello no es ya necesario conservar su capacidad de servicio ni el poder adquisitivo del capital.

Consiguientemente el beneficio de la empresa sólo puede ser conocido de forma inequívoca al concluirse la vida de la misma.

Este beneficio entonces se manifestará por vía de comparación entre dos estados de situación el del principio y el del final determinado por la diferencia entre el valor de lo invertido en el momento de constitución de la empresa y el valor de liquidación en el momento de extinción de la misma, habida cuenta del diferente valor de la moneda correspondiente a ambos momentos y en el supuesto de que no haya habido más aportaciones ni reintegros de ninguna clase.

Mas es preciso abandonar esta idea que proporciona una certeza total. No cabe esperar tanto tiempo.

Hay exigencias que es preciso atender y que se oponen a diferir la obtención de tal resultado.

Tales exigencias pueden ser fundamentalmente:

- *de imperativo legal* (Código Comercio, Leyes S. A. y Limitadas que obligan a establecer un balance anual y la cuenta de resultados);
- *de carácter financiero* (el beneficio repartible es el mayor incentivo para la inversión privada y es preciso retirar parte beneficio atenciones particulares);
- *por motivos fiscales* (base para el cálculo del impuesto sobre beneficios);
- *por razones administrativas* (el cálculo del resultado periódico sirve de eficaz orientación para la dirección de la empresa, para sus propietarios y para sus acreedores.)

Hay que proceder a considerar el criterio del resultado parcial al abandonar el total.

Hay que partir de períodos señalados como intervalos entre el momento de origen y el momento final de la empresa.

¿Cuáles son estos intervalos para que obtenidos en forma continuada, tengan un valor estimable?

A ello procede contestar que la única solución satisfactoria es evidentemente la división por ciclos económicos pues toda otra división es artificial y engañosa.

Conforme en principio con la base económica que representa la división del resultado de la empresa en ciclos económicos por cuanto este período indudablemente resultaría razonable, es preciso anticipar las dificultades que ello comportaría en el aspecto jurídico y fiscal que precisan una información del resultado a sus efectos al finalizar el intervalo de un año, coincidente o no con el año natural, aunque por otra parte no constituye un criterio rechazable en orden al régimen interno de la empresa para aplicarlo a su contabilidad interna, de explotación o de costes.

Se perfila pues la necesidad de un resultado parcial de carácter periódico y entonces en cumplimiento de exigencias cabe fijarnos en el período del año (natural o especial) al término del cual ha de referirse el beneficio.

Al fijar el año conviene señalar el límite del período advirtiéndose que no puede resultar impreciso (el $31/12$ ó el $30/9$ ó el $30/6$, etc., etc.); no

puede ser arbitrario, ya que puede haber diferencia entre un día y otro (en un día se gana y en otro se pierde, al extremo de que el resultado varía de un día a otro); sin que quepa omitir que también tiene importancia la fijación concreta de fecha especial para proceder a resultados comparativos.

7. EL RESULTADO PERIÓDICO ANUAL ES SUBJETIVO

Al respecto, dice el Profesor Fernández Pirla:

“El resultado periódico o de ejercicio no puede ser en ningún caso la consecuencia automática de una mecánica operatoria contable. El resultado del ejercicio es al contrario, la consecuencia del establecimiento de una serie de premisas referentes al propio acontecer económico de la empresa y de la aplicación de unos criterios de valoración relativos que informarán el proceso de captación contable de aquel acontecer.”

8. LA DEPURACIÓN DEL RESULTADO DE EJERCICIO

Del mismo modo que no es recomendable sino que resulta rechazable la idea de que una persona en aras de obtener un mejor rendimiento físico o intelectual llegue a perturbar su organismo al extremo de que surja una enfermedad o tal vez la muerte, también es aplicable este principio de conservación y administración elemental de su estructura y de su capacidad para el futuro de la actividad a la empresa.

Sucede en ocasiones que algunos directivos de empresas capaces de una gran expansión en el futuro no manifiestan interés en ello por cuando guiados por su interés personal prefieren obtener una buena participación en los beneficios ya que proyectan apartarse de la empresa en un próximo futuro y no les preocupa su porvenir.

Este supuesto también se puede presentar en sociedades personalistas si el gobierno de la empresa se concentra en un socio que desea rescindir próximamente el contrato social. Y aún en empresas individuales tampoco es imposible.

También existen empresas orientadas hacia un engañoso criterio de austeridad en la política económica de los gastos que escatiman la manifestación de los mismos hasta extremos inconcebibles (prescinden de empleados u obreros, les regatean retribuciones, se oponen sistemáticamente a la admisión de nuevo personal, dejan de asegurar bienes o los aseguran por menos valor, etc., etc.).

9. CARACTERIZACIÓN DEL BENEFICIO DE LA EMPRESA

En afán de resumir, procede concretar que el beneficio de la empresa:

a) Constituye un fruto de una estructura en la que se conjuntan elementos y materiales;

b) Ha de referirse al período de gestión o ciclo vital de la empresa (excluyéndose por tanto el período de liquidación preparatorio de la extinción de la empresa, cuyos resultados integrarán en su caso el superávit si son positivos y el déficit si fueran negativos);

c) Ha de constreñirse a un período regular, ordinariamente de un año que procede coincida con el año natural si no existe fundamento para referirlo a otro período distinto del que empieza en 1.º de Enero y termina en 31 de Diciembre (pues así se sigue regla de generalidad) aunque si existiera causa de conveniencia para variar puede afectar a período de tiempo distinto (año agrícola, año académico, etc.);

d) En cualquier caso el período a que afecta el rédito de la empresa ha de estar predeterminado sin que pueda variarse (a no ser que exista causa estimable como fundamental);

e) En lo posible el tiempo debería referirse al ciclo productivo de la actividad explotada por la empresa y comprender su duración en toda su amplitud para evitar situaciones diferidas;

f) Se estima que la magnitud del beneficio no resulta (en general) proporcionada a la magnitud del tiempo. Si en un año se alcanza un beneficio de un millón de pesetas no cabe pensar que para medio año pueda corresponder medio millón. Basta pensar en la naturaleza esencialmente aleatoria del beneficio (una calamidad o una situación desgraciada pueden alterar el signo positivo de un resultado empresarial manifestándose a veces ineficaces los seguros como previsiones del riesgo). Imaginemos una empresa que el 30 de diciembre habiendo vendido por valor de 10.000.000 de ptas. con un beneficio neto de 2.000.000 de ptas. resulta afectada por la insolvencia de un cliente que adeuda 3.000.000 de ptas. y que tan infortunado hecho ha sido registrado el 31 de diciembre. Su resultado no será precisamente positivo. Han bastado unas pocas horas para anular el beneficio del año y ofrecer una pérdida.

10. CONSIDERACIONES FINALES

Dejando aparte la cuestión de la oposición entre el sistema socialista y el sistema capitalista, que reviste caracteres de encendida polémica, es necesario percibirse de la trascendencia que entraña por razón de su indiscutible función social la propiedad privada y en esta línea debe observarse que es preciso que la empresa moderna constituya un modelo en orden al sentido de responsabilidad y de armonía que deben presidir las relaciones entre trabajo y capital y por ello ha de considerarse trascendente la revelación del beneficio en la contabilidad de la empresa.

Ante todo hemos de pensar en que la representación en cuentas del resultado de una gestión empresarial por empleo del verbo "lucir en cuentas" (que por cierto constituye una actividad muy gravada) constituye un acto de importantes consecuencias para la empresa y para todos sus partícipes en beneficios, sin omitir tampoco a todos los acreedores de la misma en general.

Ya sabemos quiénes son o quiénes pueden ser los partícipes en tales beneficios (el Estado, el empresario individual o los socios de la empresa, el gerente o los gerentes, personal en general, consejeros etc.) y evidentemente todos están interesados en la determinación del beneficio de la empresa por cuanto les afecta especialmente y no es cuestión de que pueda resultar consecuencia de arbitrariedades tal determinación, planteándose consiguientemente la exigencia imperiosa de la regulación del beneficio en forma que no pueda caber interpretaciones de carácter subjetivo, habida cuenta de que se hace preciso la rigurosa observación de los principios que con carácter indicativo y no exhaustivo pueden enumerarse como sigue:

1. De conservación de la estructura económica;
2. De protección contra contingencias;
3. De dotación de elementos personales y materiales suficientes;
4. De política amortizadora (O. M. de 23/2/65);
5. Saneamiento de activo;
6. Depuración de beneficios procedentes de ventas a clientes de dudosa solvencia;
7. Protección inestabilidad monetaria;
8. Uniformidad de criterio;
9. Valoración adecuada; y
10. Especialización de ejercicios.

Finalmente importa destacar la existencia de un derecho a los beneficios de la empresa que responde a la doctrina del Movimiento.

El Ministerio de Trabajo en España establece:

“La participación de los trabajadores en los beneficios de la empresa constituye una situación de cierto abolengo ya en la política social y responde, sin duda, al designio claramente expresado en distintas ocasiones por la doctrina del Movimiento de *transformar el contenido del contrato de trabajo con elementos procedentes del contrato de sociedad.*”

También es de recordar que el Fuero de los Españoles proclama el derecho de todos los elementos de la empresa a participar en los beneficios de la misma.

Se trata de un principio programático y en cumplimiento de su contenido se han establecido cinco modelos de participación que pueden enunciarse así:

- Mediante un tanto por ciento sobre los beneficios de la empresa.
- Por un tanto por ciento sobre los salarios, en función del dividendo repartido a los accionistas.
- Por un tanto por ciento sobre los salarios anuales.
- En relación con el volumen de producción.
- En forma de mensualidades extraordinarias que se abonarán mensualmente.

Es necesario observar que el sistema de participación en la producción, bajo formas y modalidades muy diversas, es muy frecuente en la agricultura y en las actividades pesqueras y que en cierto modo cabe la afirmación de que existe un sistema legal mínimo de participación en beneficios pensado en la variedad de empresas industriales y servicios.

Asimismo es de tener presente que el Ministerio español de Trabajo establece lo siguiente:

“Sin perjuicio de tener presentes las dificultades señaladas, el reconocimiento del derecho a la participación de beneficios de los diferentes elementos de la empresa forma parte del nuevo concepto de la misma que es objeto de estudio por el Gobierno.”

De todos los antecedentes expuestos es de deducir pues la trascendencia de la determinación del beneficio en la empresa y la conveniencia e incluso la necesidad de establecer una especial normativa a la que se sujete su

cálculo de modo objetivo apartando por consiguiente arbitrariedades y especialmente teniendo muy en cuenta en materia de política económica empresarial una unidad de criterio decidida que no pueda alterarse en el futuro sin cumplir determinadas formalidades y esto es lo que se brinda a la reflexión del selecto auditorio presente en este acto.