

## b) TRABAJOS ACADÉMICOS

### LOS COSTES ANTICIPADOS, EL CONTROL PRESUPUESTARIO Y EL CÓDIGO DE COMERCIO

*Ponencia presentada por la Sección Segunda y aprobada por el Pleno.* Ponentes: ILMOS. SRES. DON JOSÉ GARDÓ SANJUÁN y DON ANTONIO GOXENS DUCH

#### LA EVOLUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD

La Contabilidad ha pasado por tres fases generales que son:

- a) El conocimiento de los hechos acaecidos en la Empresa.
- b) La determinación de la situación de la Empresa.
- c) Las perspectivas de la Empresa.

La primera fase es la que concede un valor preponderante a los asientos hechos en los libros, por los que ha de deducirse la historia del desenvolvimiento del negocio; la preocupación constante es la forma de plasmar en artículos contables los hechos que alteran o modifican el patrimonio de la Empresa, especialmente la derivación jurídica y económica que pueden tener las anotaciones.

La segunda fase viene constituída por el establecimiento del Balance con su problema de valoraciones, no solamente para la determinación de los resultados, sino a la vez para fijar en forma concreta y lo más definida posible la situación de la Empresa en un momento determinado.

La tercera fase viene constituída por un conjunto de estudios y anotaciones que señalen el posible desenvolvimiento del negocio y su trayectoria y establecer un sistema de anotaciones que permita vigilar si se produce el plan previsto o las desviaciones que en su ejecución se ocasionan.

### LA LEGISLACIÓN

Tanto la legislación, como las obras técnicas, han seguido las tres fases indicadas; en nuestro Código de Comercio pocas notas hay respecto al Balance; en el artículo 37 se dan unas normas vagas para el establecimiento del primer inventario y los sucesivos Balances que relacionarán los bienes del patrimonio del comerciante, apreciados en su *valor real*.

En cambio en los artículos siguientes se dan normas para los asientos de manera mucho más prolija y detallada de lo que se ha hecho con el Balance. Ello indica que cuando se promulgó el Código de Comercio, la finalidad esencial reconocida a la Contabilidad era registrar los hechos económicos patrimoniales de la Empresa.

Posteriormente fueron apareciendo disposiciones aisladas — especialmente para Banca y Seguros — dando normas para el establecimiento de los Balances y la ordenación de sus partidas, hasta la aparición de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas que en los artículos del 102 al 105 formula disposiciones para el establecimiento de los Balances, ordenación de las partidas y normas para su valoración. En la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Limitadas se dan asimismo normas para las valoraciones de las partidas del Balance, pero sin que se indique nada concerniente a la ordenación de las partidas.

No existen en nuestro país disposiciones legales que recojan la orientación que señala la tercera fase del desarrollo de la contabilidad, o sea la del establecimiento de un plan previo y su vigilancia, si bien no existe una verdadera necesidad de ello, aparte del hecho que luego analizaremos, puesto que el proyecto de la trayectoria de la Empresa, es sencillamente una cuestión de orden interior de la misma que no parece pueda dar lugar a litigios o demostraciones que exijan una norma legislativa.

### FINES RECONOCIDOS A LA CONTABILIDAD

La discusión sostenida por las Escuelas Contables sobre la finalidad de la Contabilidad, se ha polarizado en las últimas décadas en los estudios de los tratadistas alemanes e italianos. Entre los primeros destaca Schneider para quien “Contabilidad es el nombre genérico de todas las anotaciones y cálculos que se lleva a cabo en una empresa con objeto de proporcionar:

a) Una imagen numérica de lo que en la realidad sucede en la vida y en la actividad de la empresa; b) una base en cifras para las actuaciones de la Gerencia". La moderna doctrina italiana cristaliza en la afirmación de Masi para quien "el objeto de la Contabilidad es el patrimonio y su fin el gobierno económico de las Empresas". Análogamente el III Congreso Nacional de Contables Franceses estableció que "El objeto de la Contabilidad es representar las operaciones de la empresa para proporcionar a la dirección de las mismas los medios de controlar sus movimientos y resultados".

La Contabilidad así entendida se manifiesta en forma extensa a través de todos los fenómenos administrativo-patrimoniales y como señaló nuestro compañero Académico Dr. Lasheras-Sanz, "La Contabilidad ha de reflejar todo aquello que en el negocio sucede y tenga, haya tenido o pueda tener alguna repercusión presente o futura en el patrimonio".

La labor contable se manifiesta a través de una diversidad de instrumentos. Entre ellos tienen categoría jurídica propia los reconocidos en el Código de Comercio como "Libros de Comercio" de carácter obligatorio, los cuales constituyen sólo un aspecto de la escrituración contable, reflejando en asiento, cuentas y balances los aspectos externos de la dinámica y de la estática patrimonial.

Las leyes mercantiles se han preocupado fundamentalmente de los aspectos jurídicos de esta escrituración contable, rozando sólo superficialmente los demás aspectos de la labor contable y de los fenómenos económicos, financieros, de gestión y de previsión que han de reflejarse en la escrituración contable aunque no precisamente en los libros obligatorios de contabilidad.

Es atendiendo únicamente a estos aspectos jurídicos que el Tribunal Supremo en su sentencias de 21 de octubre de 1943 y 26 de febrero de 1945 estableció que "*los contratos no son objeto de asiento en los libros de comercio, y, por ello, el valor probatorio de éstos, regulado por preceptos especiales, no alcanza a acreditar directamente actos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial; y que los asientos de los libros de los comerciantes carecen de sustancia jurídica, y por ello es indiscutible que el traspaso de la propiedad no ha de depender de que figuren en ellos la operación de que se trata*".

Esta concepción meramente jurídica ya había sido reconocida por la Sentencia de 20 de junio de 1868, que declara que "*el objeto de la contabilidad mercantil que establece el Código de Comercio es el determinar con*

*exactitud, siempre que sea necesario, la situación de una casa, activo y pasivo, por medio del correspondiente balance general y todas las disposiciones del mencionado Código, — concluye la sentencia — van encaminadas a infundir la confianza, a cerrar las puertas al fraude y a asegurar el cumplimiento de las convenciones mercantiles”.*

Las precitadas Sentencias y las disposiciones conocidas de nuestro Código de Comercio (arts. 33 a 49) no tienen otro alcance que el de su propia letra se desprende, y no contradicen el principio antes señalado de que la Contabilidad tiene un mayor alcance que el de establecer las responsabilidades crediticias contraídas y los medios con que se cuenta para satisfacerlas, finalidad inmediata de la denominada contabilidad externa, la cual en las modernas empresas ha de quedar adecuadamente complementada por otra contabilidad interna, que refleje adecuadamente todos los fenómenos económico-patrimoniales, en su historia, en su economicidad y en su proyección futura.

Los libros obligatorios del comerciante, según los denomina el Código de Comercio, son una manifestación parcial de la escrituración contable y por ello pueden limitarse, según la doctrina jurídica que hemos presentado, a contener la relación y clasificación de los hechos materiales de carácter patrimonial, que alteren o puedan alterar su patrimonio, fijando disponibilidades y exigibilidades. Escapan de su contenido los demás aspectos de la contabilidad, y, por tanto, sin dejar de ser manifestaciones contables, son ajenas a estos libros de comercio que reconoce el Código de Comercio, las correspondientes a los proyectos que puedan hacerse para la marcha del negocio, tanto si se trata de los costes anticipados o preestablecidos — no juzgamos recomendable que se les siga llamando *coste standard* — como si es la adopción del control presupuestario. Sin embargo, pueden estos proyectos reflejarse en ellos, a costa de un mayor trabajo totalmente superfluo, y en este supuesto resulta que alguna de las anotaciones de la contabilidad presupuestaria e interna pueden estar en contraposición con las disposiciones legales y es interesante llamar la atención sobre este extremo.

#### LA VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS EN LOS COSTES ANTICIPADOS

Con el objeto de dar una mayor regularidad a los precios de coste, en bastantes ocasiones se fija un precio constante a las primeras materias, para que las alteraciones que pueda sufrir el mercado suministrador no hagan

variar sensiblemente los precios de coste; o sea que al principiar el ejercicio o un ciclo de operaciones se indica ya el precio de las primeras materias a los efectos de calcular los costes, independientemente del valor a que se harán las adquisiciones.

Si al hacer el Balance de situación se sigue la misma norma, se vulnerará el número 4 del artículo 104 de la Ley de 17 de julio de 1951, que textualmente dice:

“Las materias primas y mercaderías serán valoradas por el precio de adquisición o de cotización en el mercado, si éste fuese inferior a aquél.”

Por otra parte si se lleva el control presupuestario en la Contabilidad habrá una diferencia entre el presupuesto y la realidad que deberá consignarse en los Balances, pero como no representa parte del Patrimonio sino simplemente el resultado de una previsión que no ha sido exactamente realizada, esta diferencia ha de ser conceptuada como cuenta de orden, creándole la correspondiente contrapartida.

Lo recomendable es que no consten en los libros de Comercio, más que aquellas operaciones que representen alteraciones patrimoniales, ya sea en cantidad, ya en responsabilidad jurídica de los bienes que se poseen y cuando se apliquen los procedimientos modernos de anticipación de datos o proyectos de trayectoria empresarial, estos datos se consignarán solamente en la contabilidad auxiliar, puesto que son sencillamente datos de orden interior, que si bien representan una gran utilidad para la orientación y dirección del negocio, no tienen proyección en el exterior y no responden a ningún hecho administrativo que altere el patrimonio social.

## CONCLUSIÓN

Habida cuenta que la adopción del método de control presupuestario o de costes anticipados puede originar cierto confucionismo respecto a las anotaciones contables, creemos conveniente establecer las siguientes recomendaciones:

*Primera.* — Que siendo innegable la utilidad que puede alcanzarse de todo proceso administrativo que tenga por base un proyecto anticipado, como ocurre con el control presupuestario y los costes anticipados, no debe impedir su aplicación el hecho de que en nuestra legislación no esté recogido el espíritu contable que ello representa, sino, al contrario, todos debe-

mos hacer lo posible para que estos sistemas administrativos sean comprendidos y aplicados por nuestros Jefes de Empresa.

*Segunda.* — Que los libros obligatorios de Contabilidad, según las normas del Código de Comercio refrendadas por la jurisprudencia, deben contener hechos económicos que sean materiales y modifiquen o alteren el patrimonio empresarial.

*Tercera.* — Que todo el trámite administrativo que comporten los sistemas de anticipación de datos o proyectos de trayectoria se limiten a quedar registrados en documentación de estricto orden interior.

*Cuarta.* — Que en la formación de Balance y valoración de sus partidas, sea cual fuere el procedimiento administrativo empleado, hay que aplicar las normas legales vigentes.

Barcelona, 19 de octubre de 1958.