

Raúl Oscar
Yebera Cemborain
*Censor Jurado
de Cuentas,
Licenciado en Ciencias
Económicas
y Empresariales,
Vocal de la Comisión
de Principios Contables
de la A.E.C.A.,
Contador Público
Nacional (Argentina)*

RECONVERSION INDUSTRIAL

1. *Antecedentes y metodología.*—2. *Advertencia previa.*
3. *Marco y problemática general.*—4. *Normativa contable local e internacional.*
5. *Régimen jurídico español.*—6. *Catálogo indicativo de los problemas contables involucrados.*—7. *Catálogo pormenorizado de conceptos involucrados y disposición contable de los mismos:*
 - 7.1. *Gastos y quebrantos directamente relacionados con la reconversión.*
- 7.2. *Gastos e inversiones que son consecuencia directa el proceso de reconversión.*
 - 7.3. *Efectos inducidos sobre inversiones o capitalizaciones previas.*
 - 7.4. *Consecuencias inducidas de los procesos de reestructuración financiera.*
 - 7.5. *Efecto sobre las distintas partidas del activo y del pasivo de la sociedad, en caso que se pusiera en duda el principio contable básico de empresa en funcionamiento.*—8. *Comentario final*

1. ANTECEDENTES Y METODOLOGÍA

LA variedad de la problemática involucrada por los procesos de reconversión industrial, así como la relativa anarquía en las soluciones contables que vienen siendo adoptadas por las empresas, hacen cada vez más necesaria la existencia de un conjunto articulado de normas al respecto.

En este sentido, destaca por su importancia el Documento número 7 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.), que en su epígrafe 2.26 desarrolla las líneas maestras que

regulan el registro de las operaciones directamente relacionadas con la reconversión industrial.

La presente comunicación pretende ahondar en este problema, desarrollando aspectos parciales pero no menos importantes de la concepción teórica del tema, y tratando de perfilar soluciones que se adapten a la mayor cantidad posible de casos prácticos.

Como metodología de trabajo y filosofía general:

- se han desarrollado los aspectos más importantes de la reconversión industrial de la manera más esquemática posible, reconociendo de antemano la dificultad de definir situaciones que pueden reunir en cada empresa condiciones particulares, y
- se ha esquematizado el tratamiento contable propuesto, que en todos los casos responde a las líneas maestras del Documento número 7 de la A.E.C.A., teniendo prioritariamente en consideración la utilización de criterios fundados en el principio de prudencia valorativa.

Asimismo se recogen en este Documento la sustancia de los pronunciamientos internacionales emitidos por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (I.A.S.C.) y de las Directrices de la Comunidad Económica Europea, puntos de referencia hoy imprescindibles ante la progresiva internacionalización de la economía nacional y el previsto ingreso en la C.E.E. en el año 1986.

2. ADVERTENCIA PREVIA

La lectura detallada de este artículo puede llevar, en algunos casos, a identificar desviaciones importantes entre la práctica contable utilizada actualmente por las empresas españolas y la desarrollada en los párrafos siguientes.

Este efecto es consecuencia de que las empresas en reconversión tienden en general a aplicar criterios menos exigentes que los aquí indicados, sobre todo por un afán de «autoprotección» y «supervivencia». La aplicación «creativa» de prácticas contables tiene en este marco el solo freno de la existencia de conjuntos orgánicos de principios contables de general aceptación, así como el que existan prácticas de revisión de la información financiera por profesionales independientes que se aseguren, de esta manera, su fiabilidad.

Este problema, de ámbito mundial, es de especial relevancia en España, ya que en nuestro país:

- es relativamente reciente el convencimiento acerca de la necesidad de contar con un conjunto orgánico de principios contables dedicados a la elaboración de los estados financieros de las empresas;
- ha sido escasa la trascendencia pública de la información financiera de las empresas, respondiendo su elaboración a fines esencialmente fiscales;
- la profesión de auditoría, como expertos contables dedicados a opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros de las empresas, no ha tenido hasta épocas recientes la difusión y el reconocimiento de que goza en prácticamente todo el mundo occidental.

3. MARCO Y PROBLEMÁTICA EN GENERAL

La reconversión industrial es un fenómeno que en los últimos años (y sobre todo en la última década) ha llamado repetidamente nuestra atención, tanto como simples ciudadanos desde las primeras páginas de los periódicos como en nuestra calidad de profesionales ante la problemática general y específica que ha generado, de forma directa o inducida, sobre prácticamente la totalidad de los sectores económicos de la sociedad española y de la mayoría de los países del mundo.

Esto es así porque la crisis que golpeó a la economía occidental ha sido de una magnitud enorme, mucho más grande de lo que usualmente suele estimarse. Pero la magnitud de la crisis y los fenómenos económicos de ella derivados, siendo muy importantes, han sido sólo una parte de las circunstancias a las que en forma simultánea han debido hacer frente las empresas, destacándose entre los otros factores que tuvieron una influencia notable el fenómeno de la acelerada innovación tecnológica.

Ante estos múltiples frentes las sociedades actuaron de diversa forma, condicionadas por los variados factores de su entorno, así como otros condicionamientos derivados de las características de la dependencia y generación de los desarrollos tecnológicos, de la titularidad del capital de las empresas, del dinamismo del sector específico y de otros factores, tales como el mayor o menor efecto que las sucesivas crisis han tenido sobre cada una de las actividades económicas.

Sobre esta compleja base de actuación, cada empresa ha debido hacer frente a los requisitos de cambio y renovación que le afectaban, desde la situación generada por sus propias peculiaridades y el entorno social y económico, regional, nacional e internacional que les afectaba.

No cabe ninguna duda de que todos estos factores han obligado a una renovación de las estructuras empresariales, cuyas particularidades intersectoriales han definido el grado, las características y la oportunidad de los ajustes necesarios en las estructuras industriales, de empleo, económicas y financieras.

Asimismo, las características y la situación de cada una de las empresas aconsejó u obligó la adopción de distintos ritmos de reestructuración, de acuerdo con las necesidades y posibilidades de cada una de ellas.

En este sentido, el proceso ha distado mucho de ser homogéneo, dándose coexistentemente procesos de reestructuración paulatina que han sido absorbidos sin efectos de importancia, con crisis sectoriales o empresariales, por la adopción retrasada de estas medidas correctivas, así como en otros casos en que la reconversión no ha sido aún encarada y sus efectos se encuentran latentes, aunque no desconocidos.

La importancia de lo hasta aquí señalado radica en que el fenómeno de la reconversión industrial trae aparejados, directa o indirectamente, unos importes usualmente importantes referidos a adquisición de inmovilizado y a gastos y quebrantos de variada índole. Adicionalmente a su cuantía, estos importes reúnen complejidades contables especiales, motivadas tanto por la excepcionalidad en su realización como por la situación económica de la empresa que los afronta.

Por lo tanto, es de especial importancia el definir con toda claridad las líneas generales que se habrán de seguir en la contabilización de las partidas directa e indirectamente involucradas con la reconversión industrial. Sobre este punto, la experiencia local e internacional indica que las sociedades en esta situación tienden a ser menos cuidadosas en la aplicación estricta del criterio de prudencia valorativa, así como a ser más «creativas» en el registro de sus operaciones, especialmente en lo relativo a la problemática aquí desarrollada.

4. NORMATIVA CONTABLE LOCAL E INTERNACIONAL

La literatura internacional tiene una considerable variedad y diversidad, especialmente condicionada por el grado de desarrollo y especia-

lización que hubiese alcanzado la profesión contable en cada país. No es propósito del presente artículo desarrollar en forma extensiva la literatura internacional, por dos razones fundamentales:

- a) La gran dispersión de las soluciones contables entre los distintos pronunciamientos existentes.
- b) La relativa sofisticación de algunas de las soluciones puntuales adoptadas.

En cualquier caso, la filosofía básica subyacente en la literatura internacional más difundida (Normas Internacionales de Contabilidad —N.I.C.— y Directrices de la C.E.E.) han sido tenidas en cuenta en el desarrollo de este trabajo y las conclusiones expuestas.

En cuanto a la regulación de carácter local, podemos resumirla señalando que:

- i) El Plan General de Contabilidad, aunque regulando los principios contables básicos, no desarrolla la problemática de la reconversión industrial.
- ii) Ni la Ley de Sociedades Anónimas ni el Código de Comercio incluyen regulaciones específicas sobre este tema.
- iii) La A.E.C.A. emitió en mayo de 1983 su Documento número 7 sobre Principios contables para el inmovilizado inmaterial y gastos amortizables, que en su apartado 2.26 desarrolla el tema del tratamiento de los gastos de reconversión industrial. Por su especial importancia se incluye como anexo a esta comunicación la versión textual de dicho epígrafe.

5. RÉGIMEN JURÍDICO ESPAÑOL

La crisis que atraviesan sectores básicos de nuestra industria hace necesaria la adopción no demorada de medidas de reconversión industrial que racionalicen los procesos productivos y adecuen a las empresas a las condiciones variantes del mercado y a las cada vez más duras exigencias del desarrollo económico y tecnológico.

La Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización, sienta las bases del actual ordenamiento jurídico, estableciendo medidas de tipo fiscal, financiero y laboral en apoyo de los sectores industriales o grupos de empresas en proceso de reconversión, cuya enunciación detallada excede a los objetivos de esta comunicación.

De acuerdo con sus disposiciones normativas, la declaración de un sector industrial, o excepcionalmente de un grupo de empresas en reconversión, se realizará por el Gobierno a propuesta de los ministros de Economía y Hacienda, Trabajo y Seguridad Social e Industria y Energía, mediante Real Decreto y conforme al procedimiento que se establece en dicha Ley cuando dicho sector o grupo de empresas se encuentre en una situación de crisis de especial gravedad y la recuperación del mismo se considere de interés general.

La iniciativa del procedimiento de declaración en reconversión corresponde al Ministerio de Industria y Energía, al que, en su caso, las organizaciones empresariales y sindicales representativas podrán dirigirse solicitando de modo suficientemente documentado dicha declaración.

Con carácter previo a la declaración de un sector o grupo de empresas en reconversión, la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos designará un órgano integrado por representantes de la Administración con el único objeto de elaborar y negociar, recabando las opiniones de las representaciones sindicales y empresariales implicadas dentro del plazo que fije la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, el correspondiente proyecto del plan de reconversión industrial que deberá contener la descripción de la situación del sector, determinación de los objetivos básicos a alcanzar por la reconversión, así como las medidas necesarias para ello.

Asimismo, el órgano de elaboración del Plan a que se refiere el párrafo anterior deberá consultar a las Comunidades Autónomas afectadas para que las mismas puedan suministrar, en el plazo fijado por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, sus previsiones acerca de la problemática, objetivos y medios de la reconversión.

El proyecto del Plan se negociará con las representaciones empresariales y sindicales, y si hay acuerdo sobre el mismo en el plazo previamente fijado, el órgano de elaboración lo elevará, a través del Ministerio de Industria y Energía, a la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos. En el caso en que no se lograra acuerdo sobre el proyecto de Plan, el órgano de elaboración lo remitirá con su informe, por el mismo conducto, a la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, proponiendo la aprobación del proyecto cuando la reconversión del sector se estime imprescindible para los intereses de la economía nacional.

Finalmente, la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos examinará el proyecto remitido y, en caso de aprobarlo, dará

traslado del mismo al Ministerio de Industria y Energía, que elaborará el Real Decreto de reconversión que regulará las medidas establecidas en el Plan y determinará los beneficios aplicables en el sector específico de reconversión, en aplicación de lo establecido en la ley, así como las condiciones necesarias para la obtención de los mismos.

6. CATÁLOGO INDICATIVO DE LOS PROBLEMAS CONTABLES INVOLUCRADOS

Los problemas contables involucrados o relacionados con la reconversión industrial son de una amplísima variedad, siendo que en muchos casos cada reconversión trae consigo problemas individualizados o, por lo menos, con matices que los diferencian de cualquier enunciación general.

No obstante, reconociendo por anticipado las dificultades de la enunciación, es importante realizar un intento de sistematización que nos permita racionalizar los posteriores comentarios. A manera de una primera aproximación al tema, podemos clasificar los distintos problemas consecuencia de una reconversión, tanto si ha sido ésta llevada a efecto autónomamente como cuando se haga al amparo de la norma legal aplicable, de la siguiente forma:

- a) Los gastos y quebrantos *directamente relacionados con la reconversión, es decir*, todos aquellos costes necesarios para llevarla a cabo.
- b) Los gastos e inversiones que son *consecuencia directa del proceso*, en el sentido que una vez iniciada la reconversión deben ser afrontados.
- c) Los efectos *inducidos sobre inversiones o capitalizaciones previas*, por modificación del marco operativo de referencia.
- d) Las consecuencias *inducidas de los procesos de reestructuración financiera*, si existieran.
- e) Los efectos sobre las distintas partidas del activo y del pasivo de la sociedad, en caso de que la reconversión industrial *pusiera en duda el principio* contable básico *de empresa en funcionamiento*.

A continuación desarrollaré cada una de estas categorías, de manera de identificar los principales elementos de coste que usualmente incluyen. Este detalle es necesario tanto por razones pedagógicas de des-

arrollo del tema como por la necesidad de evitar que definiciones atípicas de los procesos de reconversión puedan alterar la sustancia de las transacciones, afectando por tanto el principio de imagen fiel.

7. CATÁLOGO PORMENORIZADO DE CONCEPTOS INVOLUCRADOS Y DISPOSICIÓN CONTABLE DE LOS MISMOS

7.1. *Gastos y quebrantos directamente relacionados con la reconversión*

a) Catálogo:

De forma indicativa, en esta categoría se incluyen conceptos tales como:

- Costes de los estudios de reconversión.
- Análisis de viabilidad de proyectos.
- Trabajos y estudios realizados en cumplimiento de las disposiciones del Estatuto de los Trabajadores.
- Costes de moratorias de pagos (intervención, costes judiciales, etcétera).
- Honorarios de profesionales, consecuencia de estudios de consultoría, asesoramiento, revisión contable, auditorías, etc.
- Gastos judiciales y de todo tipo relacionados con los estudios antes indicados.

b) Disposición contable:

La aplicación del principio de prudencia valorativa no aconseja la capitalización de los importes invertidos en estos conceptos, teniendo en consideración que es difícil asegurar que los mismos sean capaces de generar beneficios futuros que, en todo caso, estarían condicionados por factores de muy variado tipo, entre los que destaca la estructura ya existente de la sociedad, que los diferencian de otros, asimilables a los de primer establecimiento.

Ahora bien, si a la reestructuración se ha llegado como consecuencia de una crisis generalizada de la estructura empresarial, en un esquema en que la viabilidad de la sociedad se ve amenazada, el criterio de prudencia valorativa obliga en estos casos a la contabilización inmediata en resultados, como pérdidas, de los costes aquí referidos.

Para lo mencionado en los dos precedentes párrafos, debe tenerse en cuenta que:

- Los importes a registrar responderán a los cargos recibidos, así como a la mejor estimación de aquellos en que se ha incurrido o se incurrirá por decisiones ya formalizadas (encargo del proyecto, compromisos adquiridos, etc.).
- No existirán diferencias en la consecuencia contable por razones exclusivas de que el correspondiente coste sea consecuencia de una adquisición de servicios a terceros o autogenerado por la empresa, excepción sea hecha en este último caso a que el sistema de acumulación y adjudicación de costes sea razonable y comprobable.

7.2. *Gastos e inversiones que son consecuencia directa del proceso de reconversión*

a) Catálogo:

A efectos de una mayor claridad expositiva se agrupan estas partidas en dos grandes categorías:

- 1.^a Corrección y saneamiento de estructuras y recursos previos, que incluye las inversiones y desinversiones de todo tipo que serán realizadas para la adecuación de la estructura empresarial haciendo viable a la sociedad.
- 2.^a Nuevas inversiones consecuencia de la reconversión, que se refiere a las inversiones que llevará a cabo la sociedad ya saneada en cumplimiento del plan de reconversión para hacer posible la explotación del negocio a que dedicará su futura actividad, sea ésta igual o diferente a la llevada a cabo antes de la reconversión.

Sólo la primera de estas dos categorías requiere comentarios adicionales, dado que en el segundo caso los criterios a aplicar no difieren de los de cualquier otra empresa en funcionamiento.

Los casos más generalizados de problemas contables con que podemos enfrentarnos son:

a.1) Coste para la empresa de las ayudas por jubilación anticipada del personal u otros planes voluntarios o no de reducción de plantilla.

Se incluyen en este apartado todas las modalidades de incentivación, tanto con pago actual o aplazado como mediante la concesión de rentas vitalicias u otras prestaciones a que pudiere recurrir la empresa, así

como los costes de los actos administrativos o procesos judiciales que se devenguen en caso de rescisiones no consensuadas.

a.2) Efecto económico de desinversiones de todo tipo, requeridas para la viabilidad y funcionamiento del programa de reconversión.

Usualmente, estos procesos llevan aparejados consecuencias de redimensionamiento o abandono de las actividades productivas preexistentes o de una parte de ellas. Con ello la empresa se encuentra con una serie de inmovilizados no productivos (o en el mejor de los casos no necesarios en términos estratégicos) sobre los cuales pueden adoptarse políticas de liquidación a la baja susceptibles de generar pérdidas adicionales de importancia para la sociedad.

En el caso de los activos circulantes no suelen aparecer estos factores de desinversión, aunque en los casos de transmisión de una parte sustancial o la totalidad de la actividad productiva es usual que los activos circulantes directamente conectados sean también transferidos, o cedidos en *factoring*, por importes distintos al valor facial de los derechos de cobro involucrados.

a.3) Coste de los cursos de adiestramiento y capacitación que deban ser impartidos al personal que permaneciendo en la empresa deba ser transferido o reasignado a nuevas funciones operativas, de acuerdo con los procedimientos habituales de acumulación de costes.

a.4) Inversiones, desinversiones o apoyos financieros colaterales (garantías, avales, etc.) que pudiera ser necesario conceder a empresas del grupo, así como los costes directos e indirectos que sean consecuencia de fusiones con otras empresas o particiones de la estructura existente como consecuencia de la reconversión.

a.5) Subvenciones recibidas del Estado u otros órganos regionales o locales, tanto en lo que se refiere al apoyo de los procesos de inversión relacionados con la reconversión como de aquellas cantidades recibidas a fondo perdido por cualquier concepto (subvención de la explotación o apoyo al proceso de desinversión).

b) Disposición contable:

El tratamiento contable esquematizado de los conceptos relacionados con la reconversión industrial, incluidos en este apartado, es el siguiente:

b.1) El coste de las prestaciones que deba atender la empresa, relativo tanto a planes de jubilación anticipada como a otras modalidades, voluntarias o no, de reducción de la fuerza laboral, deberá ser registrado íntegramente como un cargo a los resultados extraordinarios del ejercicio en que se produzca la reestructuración de la plantilla si no se hubieren constituido previamente provisiones contables que cubran este importe.

b.2) Los costes mencionados en el párrafo anterior deben recoger el coste total que representa para la empresa la reestructuración de la plantilla, incluyendo por tanto el importe de los pagos únicos que se hubieren comprometido, así como una prudente valoración de otras prestaciones concertadas con pago aplazado, el valor actual de los compromisos adicionales contraídos por las rentas vitalicias (pensiones) que se hubieren acordado y una estimación de los otros costes colaterales y accesorios que el programa hubiese requerido.

Posteriormente a ese primer ejercicio en que se registran los compromisos generales del plan, cada ejercicio sucesivo recogerá, en los costes que le son propios, el interés correspondiente a aquellos pasivos que se hubiesen contabilizado según su valor actual y hasta su completa extinción.

b.3) En el caso de los cursos de adiestramiento o reciclaje, así como otros gastos colaterales de reasignación de funciones (por transferencia de puesto de trabajo o de empresa en un mismo grupo), deberán éstos aplicarse íntegramente a los resultados del ejercicio en que se han llevado a cabo, sin admitirse su capitalización bajo conceptos tales como capacitación del personal.

Los importes aquí involucrados no suelen ser lo suficientemente relevantes como para requerir su expresión individualizada; en caso que sí lo sean deben incluirse en resultados extraordinarios, bajo el título genérico de costes de reconversión.

b.4) Los resultados, directos e indirectos, de las desinversiones que fueran requeridos, así como de operaciones vinculadas con el grupo (párrafos a.2 y a.4), serán aplicados a resultados extraordinarios en el momento en que cause baja el activo vendido o se haga efectiva una pérdida por transferencia o absorción de otros, o bien cuando razonablemente pueda estimarse que un afianzamiento o colateral se ha convertido en un compromiso en firme y una pérdida para la sociedad otorgante. Los importes a registrar serán los correspondientes a las

pérdidas sufridas en estos supuestos, neta de las subvenciones o compensaciones a las que bajo cualquier título la empresa se hubiese hecho acreedora.

b.5) En todos los casos antes mencionados el cargo a resultados debe producirse en el momento en que se hagan efectivos los supuestos correspondientes o en el plazo que media entre dicho momento y el de la toma de decisión correspondiente.

No obstante, si la decisión adoptada es firme e irrevocable, dependiendo exclusivamente de la compañía el momento de su realización y el ritmo de la misma, el principio de prudencia valorativa indica que el reconocimiento de estos costes debe realizarse en el momento en que se adopte la decisión, por un importe que se corresponda con el valor en dicho momento, neto de cualquier recuperación o aplicación a costes razonablemente prevista en el futuro.

En ningún caso se reconocerán beneficios consecuencia de estos supuestos en forma previa a que se haya transferido íntegramente la titularidad de los bienes correspondientes.

7.3. *Efectos inducidos sobre inversiones o capitalizaciones previas*

a) Catálogo:

Las reconversiones industriales producen en ocasiones efectos secundarios en las empresas, que exceden a los de los dos apartados anteriores, pues condicionan en estos casos los criterios de valoración de los activos previamente en explotación (normalmente inmovilizados).

Los casos más significativos en que pudieran darse estos supuestos, que plantean la necesidad de un saneamiento de los valores contables, son los siguientes:

- Revisión de los horizontes de explotación y vida útil, por condicionamiento de políticas de investigación, renovación y sustitución de equipos productivos.
- Cancelación de patentes u otros activos inmateriales o extinción de la utilidad que éstos prestan a la actividad desarrollada por la empresa.
- Gastos amortizables, entre otros, por ampliaciones de capital y emisiones de bonos cuando, por ejemplo, existen procesos de reducción de capital o renegociación de deudas por procedimientos judiciales o extrajudiciales asimilables.

b) Disposición contable:

La solución contable de los supuestos mencionados en este apartado es común con la que debe aplicarse en empresas no sujetas a reconversión, pero que por una u otra razón llegan al conocimiento de que alguno de los supuestos utilizados para la valoración de sus activos y cuantificación de sus pasivos ha dejado de tener validez.

No obstante, el hecho de que una empresa acometa una reconversión de envergadura suele ser un indicio claro de que existen dificultades para la aplicación no matizada del principio de empresa en funcionamiento. Por ello los conceptos incluidos en el activo inmovilizado inmaterial y gastos amortizables deberían ser saneados de forma inmediata y los supuestos generales de viabilidad, recuperación futura y otros asimilables deben revisarse críticamente por aplicación del principio de prudencia para establecer si a la luz de las nuevas circunstancias deben modificarse o no los criterios adoptados hasta dicho momento.

Las regularizaciones contables, consecuencia de los supuestos de este apartado, requieren la siguiente contabilización:

b.1) En el caso de saneamiento de importes previamente capitalizados por haberse puesto en duda los supuestos que habían sido utilizados para respaldar la recuperación futura de estas partidas, se aplicarán de forma inmediata los importes residuales contables con cargo a resultados extraordinarios del ejercicio.

b.2) En caso de que se modifiquen (pero no anulen) las expectativas de utilización o recuperación futura de los importes capitalizados, el valor neto contable se aplicará con cargo a los resultados ordinarios en el período de vida útil residual corregido por las nuevas estimaciones, de acuerdo con el método de absorción en costes uniformemente aplicado.

b.3) Para los dos supuestos arriba indicados son de aplicación lo dispuesto en el párrafo b.5) del anterior punto 7.2.

7.4. *Consecuencias inducidas de los procesos de reestructuración financiera*

No es condición imprescindible que los procesos de reconversión y reindustrialización se lleven a cabo paralelamente con una reestructuración de la estructura financiera de la sociedad, aunque en algunos casos estas acciones pudieran coincidir en el tiempo o ser consecuencia unas de las otras.

Estas razones, junto con la alta especialización que requieren algunos aspectos del reordenamiento financiero, así como su conexión con las disposiciones de la Ley Concursal (actualmente en trámite de modificación), aconsejan que no se desarrollen en esta comunicación los aspectos puntuales relacionados con la reestructuración financiera de las empresas.

No obstante, la relación contable que alguno de estos aspectos tiene sobre las situaciones comentadas en los apartados previos, así como la importancia económica que pueden representar para una empresa, requiere que desarrolle a continuación y a manera de recordatorio las grandes líneas de esta problemática.

Así pues, a título de ejemplo, los siguientes acuerdos pueden propiciar algún tipo de problema contable:

- Aplazamiento sin interés de los vencimientos de los compromisos existentes. *Nota:* En estos casos la técnica contable considera que no debe darse efecto al beneficio implícito por la existencia de un endeudamiento sin coste en el período de carencia, teniendo en cuenta el principio de prudencia y, en particular, la situación en que se encuentra la empresa.
- «Quitas» proporcionales, generalizadas o no, de los importes adeudados por la sociedad como consecuencia de los acuerdos de suspensión de pagos o reestructuración financiera. *Nota:* En los casos que las «quitas» se formalicen con carácter irrevocable, es aceptable su inclusión como beneficio en los resultados extraordinarios del ejercicio.
- Sustitución de endeudamiento en moneda extranjera por otros pasivos, contratados con el propósito de disminuir el riesgo de exposición a la devaluación o mejorar la estructura del endeudamiento. *Nota:* Las diferencias de cambio que respecto a la cotización histórica pudieran haberse mantenido capitalizadas deben ser aplicadas íntegra e inmediatamente a los resultados del ejercicio por haberse extinguido el pasivo con ellas relacionado.
- Acuerdos especiales en los que la cuantía definitiva de los pagos sobre los pasivos reestructurados dependerá de una o varias circunstancias, tales como, por ejemplo, la evolución futura de la propia empresa deudora. *Nota:* La incertidumbre implícita sobre la resolución del importe definitivo de los pagos hace no aceptable el registro contable de los beneficios no consolidados (realizados) del acuerdo, cuyo reconocimiento se pospone hasta que venzan los plazos que los hacen definitivos.

- Cancelación de deudas por dación en pago de activos o derechos de propiedad de la empresa, como resultado de la reestructuración total o parcial del endeudamiento de la sociedad. *Nota:* En este caso la problemática se reduce a la contrapartida contable de los activos y pasivos compensados, siendo de general aplicación que la diferencia entre el valor corriente de mercado y el valor asignado a la transacción se segregue de los resultados ordinarios y se incluya en los resultados extraordinarios del ejercicio.

7.5. *Efecto sobre las distintas partidas del activo y del pasivo de la sociedad, en caso que se pusiera en duda el principio contable básico de empresa en funcionamiento*

En los casos en que como consecuencia de los procesos de reconversión o reindustrialización se pusiera en duda la viabilidad de la sociedad (principio de empresa en funcionamiento), deberá estudiarse la necesidad de modificar los criterios utilizados en la valoración de los activos y la cuantificación de los pasivos y compromisos de la sociedad, desde el punto de vista de la prudencia valorativa y atendiendo a los valores liquidativos de las distintas masas patrimoniales.

Estas modificaciones de los criterios valorativos suelen representar pérdidas de importancia para las empresas, por lo que su adopción deberá ser cuidadosamente estudiada y justificada, ya que sólo pueden ser aplicadas si existe una profunda y fundada duda respecto a que la empresa pueda seguir en funcionamiento.

8. COMENTARIO FINAL

Son varias las reflexiones que me vienen a la mente luego de releer lo incluido en los siete capítulos anteriores. A título de resumen las señalo a continuación:

- El fenómeno de la reconversión industrial es generalizado y de muy amplia difusión. La diferencia en el énfasis y volumen de los problemas radica generalmente en el modo y el tiempo en que se llevan a cabo las medidas correctivas.
- Como regla general, los casos en que la reconversión industrial tiene más amplio efecto corresponden a aquellos sectores indus-

triales o empresas en que las medidas fueron postpuestas en su aplicación por una u otra razón.

- Aunque se tiende a tratarlos separadamente, en los problemas de reconversión industrial, tienen una importancia relevante los factores de innovación tecnológica.
- La adopción de las medidas propuestas en este artículo pueden tener un impacto considerable en las empresas en reconversión que, en líneas generales, están siguiendo políticas contables inspiradas en una menor prudencia.
- En la medida que se pretenda que los estados financieros reflejen una imagen fiel de la sociedad, éstos deben haberse confeccionado de acuerdo con principios contables de general aceptación. En este sentido, es de responsabilidad del Estado el potenciarlos, de las empresas el aplicarlos, de los profesionales el revisar su estricto cumplimiento y el del conjunto de la sociedad el reclamarlos insistentemente a los organismos o asociaciones encargados de su desarrollo.
- Finalmente, mientras que sectores económicos de importancia sigan ignorando la utilidad de estados financieros que reflejen la imagen fiel de las empresas y en tanto que consciente o inconscientemente se continúe «contaminando» la información financiera por consideraciones de exclusivo carácter fiscal o legal, estaremos todavía lejos de poder aplicar una normativa contable coherente y comprensiva que permita la igualación en este sentido de las empresas españolas con sus hermanas de Europa y Occidente.

ANEXO

PRONUNCIAMIENTO DE LA A.E.C.A. SOBRE RECONVERSIÓN INDUSTRIAL (epígrafe 2.26 del Documento núm. 7)

2.26. *Gastos de reconversión industrial*

2.16.1. Definición

Existe una reconversión industrial cuando una empresa renueva sus estructuras, especialmente de inmovilizado, con el fin de lograr la racionalización de los procesos productivos y su adecuación a las exigencias del desarrollo económico y tecnológico y a las condiciones específicas del mercado.

Este proceso origina, además de la adquisición de nuevo inmovilizado, un conjunto de gastos y quebrantos de variada índole, que incluimos conjuntamente bajo la denominación de gastos de reconversión industrial. El quebranto más inmediato está constituido por las pérdidas que puedan producirse en la venta del inmovilizado material como diferencia entre el coste histórico, deducidas las amortizaciones y el importe que pueda recuperarse del mismo. Pero, además, pueden aparecer otros resultados negativos, como indemnizaciones por cese en el empleo o ayudas de otro tipo a trabajadores, en el caso de que la reconversión afecte también a la plantilla.

Hay que recordar que la reconversión puede acogerse a la normativa vigente, que establece beneficios fiscales y medidas financieras para las empresas afectadas, al tiempo que enumera un conjunto posible de gastos, entre los que se encuentran los citados anteriormente.

2.26.2. Contabilización

1. Al igual que en otros casos incluidos en el inmovilizado inmaterial, el principio de prudencia valorativa aconseja llevar a gastos los quebrantos directamente producidos por la reconversión, teniendo en cuenta especialmente la incertidumbre de que estos gastos puedan generar beneficios futuros. En consecuencia, la regla general es que los gastos de reconversión deben de llevarse a resultados del período en el momento en que se produzcan. Las consideraciones que realizamos a continuación son consecuencia de este criterio general y son aplicables tanto cuando la empresa decida autónomamente la reconversión como cuando lo haga al amparo de la norma legal.

2. El coste que para la empresa representa su contribución en las ayudas que por jubilación anticipada han de percibir sus trabajadores como consecuencia de la reconversión deberá cargarse a gastos en el ejercicio en el que se produce la jubilación anticipada, a menos que en períodos anteriores se hayan dotado las provisiones necesarias para cubrir este coste. Caso de que existiera la provisión, pero fuera insuficiente, la diferencia será considerada como quebranto, engrosando, al igual que en el caso anterior, el capítulo de resultados extraordinarios.

3. Las indemnizaciones por cese en el empleo vienen motivadas prácticamente en la totalidad de los casos por un exceso de plantilla. Estas indemnizaciones, al igual que las ayudas por jubilación anticipada, son contingencias inherentes a la relación laboral, cuya posibilidad

de aparición se genera desde el momento mismo de la contratación, en las que la obligación de pago surge con la rescisión del contrato de trabajo y que han de hacerse efectivas en el momento del cese de las relaciones laborales.

Los costes que representan las indemnizaciones por cese en el empleo deben de ser cargados a resultados del ejercicio, sin que por tanto sea admisible su diferimiento total o parcial. Al igual que en el punto anterior y dado que el exceso del factor trabajo es previsible con antelación, puede existir una provisión para este caso, cuyo tratamiento y consecuencias serían idénticos a los indicados para las ayudas por jubilación anticipada.

4. Las pérdidas producidas al retirar el inmovilizado material cuando éste cause baja deben de cargarse a resultados extraordinarios del ejercicio. El cargo a resultados debe de producirse cuando se lleve a cabo la baja del inmovilizado o en el plazo que medie entre la toma de la decisión y la retirada efectiva de servicio. No obstante, si el propósito es firme e irrevocable, es recomendable, en atención a la debida prudencia valorativa, la imputación al resultado cuando se tome la decisión, especialmente si la retirada efectiva ha de hacerse en un momento distante en el tiempo. En este último caso el valor del inmovilizado debe de reducirse hasta su valor residual recuperable más las amortizaciones que razonablemente puedan afectar al bien en cuestión y que hayan de efectuarse hasta el momento de su retirada efectiva, todo ello en el caso de que el bien siga temporalmente en funcionamiento tras la decisión de darlo de baja.

5. El hecho de que una empresa acometa una reconversión de envergadura puede ser un indicio claro de que no se cumple el principio de empresa en funcionamiento, es decir, de que sus posibilidades de funcionamiento normal en las condiciones actuales son prácticamente nulas. Si esto es así, los gastos amortizables no saneados en el momento en que se acuerde la reconversión deben de ser imputados a los resultados del ejercicio en que se tome dicho acuerdo.

6. Las subvenciones a fondo perdido que pudieran recibirse como consecuencia de la reconversión deben de tratarse, en lógico paralelismo con la contabilización de los gastos, como ingresos extraordinarios del período en que se produzcan.