

50 Aniversario Plan General de Contabilidad

El desarrollo de la información
financiera en España (1973-2023)

Director: José Antonio Gonzalo Angulo

Coordinadores: Javier Pérez García
Anne Marie Garvey

Madrid, ICAC, 2023

ilclalcl Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas

1.19 Algunos hitos de la normativa contable en el panorama nacional e internacional en los últimos 50 años: una visión personal

Begoña GINER

Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad de la Universitat de València

1 Introducción

Celebrar el 50 aniversario del Plan General de Contabilidad (PGC) es sin duda un evento memorable porque evidencia la madurez de nuestra normativa contable. Pero además personalmente me produce una inmensa alegría, ya que he tenido la suerte de seguir su evolución desde distintas perspectivas, principalmente docente e investigadora, pero también de transferencia en el ámbito de la normalización. Por otra parte, los numerosos cambios experimentados en este periodo, que han conllevado cambios en el propio PGC, ponen de manifiesto una gran capacidad de adaptación a las nuevas realidades. Pero ¿es mucho 50 años?; yo diría que depende con lo que se compare. Es poco si se compara con la historia que acumula la contabilidad/información financiera, y es mucho si se compara con la que caracteriza a la información de sostenibilidad.

En estas breves líneas voy a tratar de sintetizar lo que en mi opinión han sido los principales hitos que se han sucedido y han influido en la evolución del PGC, y cómo mi actividad profesional se ha ido reorientando de una forma bastante paralela a la experimentada por el plan. Dados los condicionantes editoriales, no se trata de un análisis exhaustivo, sino una visión personal de los hitos y el futuro de nuestra normativa, los cuales hasta el momento han ido de la mano de cambios en el panorama internacional, y más concretamente europeo.

2 Evolución en los últimos 50 años

2.1 El primer PGC

Hace ahora 50 años cuando mediante Decreto 530/1973 el gobierno promulgó el primer plan de contabilidad. España aún no estaba en la entonces Comunidad Económica Europea (CEE), hoy Unión Europea (UE), ni tampoco en las otras dos comunidades del Carbón y de la Energía Atómica. Como ya indicaba en Giner (1993), el PGC supuso un cambio radical respecto a la situación existente caracterizada por la falta de reglas contables, aunque, desde la Ley de 1951 sobre el régimen jurídico de las sociedades anónimas, se requería preparar balance, cuenta de pérdidas y ganancia y memoria explicativa. También la mencionada disposición se

refería a la obligación de someter dicha información al examen de los accionistas censores de cuentas, lo que choca frontalmente con la necesaria independencia que hoy se exige a estos expertos. El PGC, inspirado en el modelo francés, permitió poner en orden la información de las empresas, a la vez que posibilitó controlar la aplicación de la amnistía fiscal concedida mediante la Ley de regularización de balances de 1964. En efecto las empresas que se habían beneficiado de esta norma tuvieron que adoptar el plan, y, de igual forma, las posteriores concesiones de ventajas fiscales se vincularon a su aplicación. Así, aunque el plan no era obligatorio, fue ampliamente seguido.

2.2 La adaptación de la normativa contable a las directivas

La incorporación de España a la CEE, en 1986, conllevó la adaptación de la normativa mercantil a la existente en esa jurisdicción, y, en el ámbito que nos incumbe, a las Directivas aprobadas en los años 80 (78/660/CEE y 83/349/CEE), referidas a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas, respectivamente. Ambas normas fueron derogadas posteriormente al ser incorporadas en la Directiva 2013/34/UE. La entrada en la CEE obligó a modificar nuestra legislación mercantil lo que se realizó mediante la Ley 19/1989, y también conllevó la modificación del PGC, lo que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 1643/90. Precisamente el cambio en la relevancia valorativa de las reformas fue analizado en Giner y Rees (1999). Así mismo es relevante mencionar la Ley 19/1988 de auditoría de cuentas que dio origen al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), obligando a los auditores a estar inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

2.3 La normativa contable y las NIIF

También hace ahora 50 años se fundó el *International Accounting Standards Committee* (IASC), organismo que en 2001 se transformó en el *International Accounting Standards Board* (IASB), y que desarrolló las normas internacionales de contabilidad (NIC), en la actualidad normas internacionales de información financiera (NIIF). En la década de los noventa, en Europa se planteó la conveniencia de modernizar las directivas, y para ello se estableció un grupo de trabajo en el que tuve el honor de participar representando al ICAC.

Tal y como analizamos en Giner y Mora (2001), en aquellos momentos se discutía la compatibilidad de las NIC con las directivas, lo que fue el germen de la decisión de adopción de las NIIF. De hecho, a principios del siglo XXI, y gracias a la decidida actitud de Karel Van Hulle, *Head of Unit* de temas relacionados con información financiera, contabilidad y auditoría de la Comisión Europea, se publicó el Reglamento CE 1606/2002, que impuso las normas internacionales para las cuentas consolidadas de las sociedades con cotización en bolsa a partir de 2005. Para su adopción se diseñó un mecanismo de adopción (*endorsement*), que deja en manos de la Comunidad Europea (CE) la decisión final sobre las normas a aplicar en la CE, tal y como describo en Giner (2003).

Con la finalidad de instrumentar de una forma técnica la decisión, con el impulso de la propia Comisión se creó un organismo privado, el *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), en 2001. Gracias a la confianza que depositó en mí el entonces presidente del ICAC, José Luis López Combarros, tuve la oportunidad de formar parte del primer EFRAG *Technical Expert Group* (TEG). Grupo que asesoró a la Comisión en la adopción del paquete informativo inicial, que en ese momento se circunscribía a las NIC, y que posteriormente ha seguido interviniendo en el proceso de adopción de las NIIF. Recuerdo esos primeros años, 2001-2004, en los que todo estaba por hacer, como realmente apasionantes. Sin duda hubo momentos difíciles, concretamente la no recomendación de adopción de la NIC 39 sobre Instrumentos financieros y la IFRIC 3 sobre Derechos de emisión. Pero, aunque esos fueron

momentos difíciles, estuvieron acompañados de otros muchos, no fáciles, pero sí extremadamente interesantes.

El Reglamento CE 1606/2002 dejó libertad a los Estados miembros para hacer extensivo el uso de las NIC/NIIF a otros tipos de cuentas. En España se optó por dejar libertad para seguir las normas locales o las internacionales para las cuentas consolidadas del resto de empresas, pero no se permitió su uso para las cuentas individuales. Ello conllevó la posterior modificación del PGC mediante el Real Decreto 1514/2007, para su adaptación, en la medida de lo posible y razonable, a las NIIF.

Mi participación en EFRAG me introdujo en un mundo distinto: el de la normalización contable en el panorama internacional, que reorientó mi investigación hacia el análisis de la utilidad de la información para los usuarios y de las decisiones empresariales frente a las distintas alternativas contables. Y algunos años más tarde hacia la investigación de los mecanismos de *lobbying* y participación en los procesos normativos.

En paralelo a estos cambios relacionados con la internacionalización de la normativa contable, mis intereses fueron evolucionando y me llevaron a tener una presencia más activa en la comunidad académica internacional. Así tuve la oportunidad de participar en proyectos organizados por consorcios de universidades europeas financiados con fondos europeos (HARMONIA, INTACCT), que han permitido establecer una red de académicos del más alto nivel, con un perfil auténticamente europeo. Sin duda, este tipo de proyectos son una gran inversión para hacer la Unión más fuerte. También he tenido una presencia activa en la comunidad académica internacional, concretamente en la *European Accounting Association* (EAA), en donde fui presidenta y seguidamente miembro del *International Financial Reporting Standards* (IFRS) *Council* en representación de la asociación.

2.4 La información de sostenibilidad

Algo estaba cambiando en relación con la información corporativa y la responsabilidad social de las empresas, y a finales del siglo veinte algunos académicos llamaban la atención sobre temas que habían sido sistemáticamente ignorados, como medioambiente, clima y sociedad. Así surgió un nuevo paradigma contable que, a diferencia del anterior orientado a la toma de decisiones en el mercado de capitales, se orienta a influir en las decisiones de las empresas y partes interesadas, como argumentamos en Giner y Mora (2019). En el ámbito normativo hay que señalar la Directiva 2014/95/EU referida a información no financiera y de diversidad, que conllevó cambios legislativos en nuestro país, aunque sin afectar al PGC. En esta línea en 2019, la EAA organizó un nuevo comité para dar cabida a la ampliación de la información, más allá de la financiera, y a las necesidades informativas de otros interesados, distintos de los inversores, el *Stakeholder Reporting Commmitte* (SRC), del que fui nombrada *Chair*.

La implementación de la Directiva 2014/95/EU mostró algunas deficiencias relacionadas con la falta de comparabilidad de la información, en parte debido a la diferente implementación en los países y a la falta de precisión. Por ello la Comisión se movilizó para avanzar en el desarrollo de normas más precisas, y contactó con EFRAG para analizar cómo abordar una nueva estrategia. EFRAG organizó un Grupo de trabajo, en el que participé, y en 2021 emitimos un informe.¹⁰ Por otra parte, EFRAG introdujo un nuevo *Pillar* de sostenibilidad en su estructura organizativa, con un *Sustainability Reporting Board* (SRB) y un TEG, en los que participa la sociedad civil. La EAA ocupa un puesto en ese capítulo, y yo soy su representante en el SRB. En diciembre de 2022 se publicó la nueva Directiva 2022/2464 de sostenibilidad,

¹⁰ Proposals for a relevant and dynamic EU sustainability reporting standard standard-setting, publicado en febrero de 2021. Disponible en <https://www.efrag.org/Lab2#subtitle2>

que determina que EFRAG proporcionará el asesoramiento técnico a la Comisión que emitirá las normas europeas de sostenibilidad a través de *Delegated Acts*. Ello supone que al igual que los reglamentos, y a diferencia de las directivas, las normas afectarán directamente a los interesados y no requieren ser implementadas en los países de la Unión.

Este movimiento normativo no se circunscribe a Europa, por el contrario, en el panorama internacional la IFRS Foundation ha incorporado un nuevo *International Sustainability Standards Board* (ISSB) en su estructura. En Giner y Luque-Vílchez (2022) hacemos una comparativa de ambos planteamientos europeo e internacional. Conviene precisar que la Directiva de sostenibilidad afecta a las grandes empresas y a las que cotizan, excepto a las microempresas, pero queda un amplio grupo de empresas, las pequeñas y medianas empresas (PYMES), para las que el ICAC podría regular esta información, ya que, si bien no están directamente afectadas, sí que van a estarlo a través de la cadena de valor. En efecto las normas europeas, siguiendo lo dispuesto en la Directiva, requieren información sobre los impactos en la sociedad y medioambiente debidos a la entidad informante incluida su cadena de valor. De hecho, entre los mandatos de la Comisión a EFRAG está elaborar no solo normas para PYMES cotizadas sino recomendaciones para las no cotizadas, las cuales podrían servir de guía al ICAC.

3 Conclusión

Concluyo haciendo una reflexión de cara al futuro. Si bien en estos momentos la información financiera y la de sostenibilidad están separadas, la palabra conectividad resuena cada vez con más fuerza, para destacar que ambos sistemas no pueden ser independientes. Por el contrario, debe haber coordinación y coherencia, para facilitar su interpretación a las partes interesadas, y además contribuir a un planteamiento integrado en la empresa. Pero también se habla de interacción e integración, aunque yo diría que todavía no estamos preparados para integrar ambos sistemas de información. Dicho esto, no me atrevo a decir que no vaya a suceder, pero estoy segura de que el PGC se adaptaría a esa nueva realidad como lo ha venido haciendo estos últimos 50 años.

Respondiendo a la pregunta que formulaba en la introducción, ¿es mucho 50 años? Lo cierto es que, si se piensa en la evolución en estos últimos escasos 3 años de la normalización de la información no financiera o de sostenibilidad, y se compara con los 50 años del PGC, o todavía más con los más de 500 de la partida doble, es difícil concluir si 50 años es mucho o poco. Tal vez podríamos decir que es un tiempo “razonable”.

4 Referencias

- Giner, B. (1993). The Spanish accounting framework. *European Accounting Review*, 2(3), pp. 353-361.
- Giner, B. (2003). Algunas claves sobre la contabilidad europea: el nuevo proceso regulador y las nuevas normas, *Estabilidad Financiera*, 5, pp. 53-78.
- Giner, B. y Luque-Vílchez, M. (2022). A commentary on the 'new' institutional actors in sustainability reporting standard-setting: a European perspective, *Sustainability Accounting Management and Policy Journal*, 13(6), pp. 1284-1309.
- Giner, B. y Mora, A. (2019). A vueltas con los objetivos de la información contable: ¿Un nuevo paradigma contable? *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 127, pp. 39-42.
- Giner, B. y Mora A. (2001). El proceso de armonización contable en Europa: análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la realidad económica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad-Spanish Journal of Finance and Accounting*, 30(107), pp. 103-128.
- Giner, B. y Rees, W. (1999). A valuation based analysis of the accounting reforms. *Journal of Management and Governance*, 3(1), pp. 31-48.