

1.22 En el 50º aniversario del Plan General de Contabilidad

Ricardo BOLUFER NIETO

Presidente del ICAC entre 1988 y 1996

1 Introducción

En primer lugar, quiero agradecer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y a su Presidente, D. Santiago Durán, la invitación a participar en la publicación de este libro conmemorativo del cincuentenario del primer Plan General de Contabilidad (PGC), que me permite recordar una etapa de mi vida profesional especialmente apasionante. También quiero reconocer y agradecer el esfuerzo del coordinador, D. José Antonio Gonzalo.

El instrumento de nuestra normalización contable han sido los diferentes Planes Contables que se han publicado, comenzando con el de 1973 aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, que, si bien estaba presidido por el principio de aplicación voluntaria, llevaba en sí mismo la idea de una aplicación obligatoria y gradual. El objetivo básico de la normalización contable es permitir que la información que suministran las empresas y los grupos de empresas, a través de las cuentas anuales, sea comparable; además de esta función básica existe otra también muy importante que es la didáctica y, sin duda este Plan, voluntario, logró que las empresas modernizaran su gestión contable y suministraran información comparable. También formó en materia contable a muchos profesionales del mundo empresarial y, como fue mi caso, a los estudiantes de economía.

Tal y como se señala literalmente en el primer párrafo de la Introducción del Plan General Contable (PGC) de 1990, con este Plan de 1973

“España se incorporó a las tendencias modernas sobre normalización contable. Durante los diecisiete años de su existencia, ha recogido el progreso contable procedente sobre todo de los trabajos de las Organizaciones Internacionales y en particular de la Comunidad Económica Europea (CEE). Esta evolución ha tomado carta de naturaleza por medio de las adaptaciones sectoriales aprobadas en el curso del tiempo y de otras realizaciones del Instituto de Planificación Contable (IPC)”.

La modernización de las empresas y el posterior progreso de la información que suministran de las empresas no hubiera sido posible sin este Plan y sin el trabajo del IPC en su posterior desarrollo.

A finales de septiembre de 1988, me ofrecieron asumir el reto de presidir el ICAC, que se había creado por la Ley de Auditoría de Cuentas de julio de 1988 (LAC), y fui nombrado en octubre.

Los tres retos que tenía que afrontar en esos momentos eran: (i) crear la estructura del ICAC a partir del IPC, (ii) poner en marcha la regulación de auditoría de cuentas y (iii) afrontar la reforma mercantil que se derivaba de las directivas de la UE (4ª, trataba las cuentas anuales de las sociedades de capital y 7ª, regulaba las cuentas consolidadas de los grupos de empresas).

2 El ICAC

El IPC era un Organismo Autónomo cuyo Director, D. Carlos Cubillo Valverde, contaba con un prestigio enorme en materia de normalización contable, prestigio que se extendía, tanto en los ámbitos funcionariales como en los empresariales y universitarios. Sin embargo, los medios personales y materiales eran muy deficientes, recuerdo que me encontré en la calle Víctor Hugo con un Secretario General y menos de 10 funcionarios, desde luego insuficientes para afrontar los objetivos y funciones establecidos en la LAC.

Por lo tanto, la primera tarea fue conseguir una organización acorde con las nuevas necesidades, para ello elaboramos una nueva estructura que se materializó en el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En concreto este establece que

“El ICAC contará con las siguientes Unidades, con nivel orgánico de Subdirección General; Secretaría General, Subdirección General de Normalización y Técnica Contable, Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría, Subdirección General de Control Técnico.”

La segunda tarea fue cubrir con funcionarios cualificados estas unidades. No puedo dejar de nombrar a los cuatro primeros subdirectores del ICAC, sin los cuales, y junto al resto de los funcionarios que se fueron incorporando, no hubiera sido posible desarrollar los retos que exigía la LAC: Rufo López, Enrique Corona, José Juan Blasco y Marta Fernández.

Este Real Decreto también crea el Comité Consultivo compuesto por diez Vocales, de los cuales cuatro serán propuestos por el Ministerio de Economía y Hacienda y seis a propuesta de las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y expertos contables; a su vez se crean las Comisiones de Auditoría y de Contabilidad, integradas por expertos en las respectivas materias; y obliga a someter a informe del Comité Consultivo todos aquellos asuntos relacionados con las siguientes materias: convocatorias y normas de acceso de auditores, normas técnicas de auditoría, los criterios de desarrollo de aquellos puntos del PGC y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas; propuestas de modificaciones legislativas o reglamentarias en relación con el perfeccionamiento y la actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas; las adaptaciones sectoriales del PGC; la imposición de sanciones a los auditores de cuentas, por infracciones graves.

Al mismo tiempo, fue necesario encontrar una ubicación para las oficinas, Víctor Hugo era insuficiente y fuimos trasladando la sede del ICAC a Cea Bermúdez hasta que nos ubicamos definitivamente en la calle Huertas.

3 La auditoría de cuentas

El segundo de los retos fue desarrollar la actividad de auditoría de cuentas contenida en la Ley de 1988, que incorporó a nuestro ordenamiento jurídico la VIII Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984. Se regula, por primera vez en España, la actividad de auditoría de cuentas, y en concreto contenía: (i) una definición de dicha actividad, aunque de forma bastante ambigua; (ii) las condiciones que se debían cumplir para ejercer dicha profesión y, por lo tanto, poder acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC); (iii) las normas que regulan su ejercicio; (iv) el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales; (v) el régimen de incompatibilidades y de responsabilidad de los auditores de cuentas; (vi) el régimen de infracciones y sanciones y (vii) se atribuían al ICAC el control de la actividad y la potestad sancionadora a los auditores de cuentas.

El primer problema que tuvimos que resolver se derivaba de la Disposición transitoria primera que permitía la inscripción en el ROAC a quienes a la fecha de entrada en vigor de la Ley cumplieran los requisitos establecidos en su artículo 7, sin necesidad de examen de aptitud profesional. Se presentaron más de 56.000 solicitudes para acceder al registro y teníamos un plazo de seis meses para resolverlas. Se admitieron del orden de 14.000, de los cuales se incorporaron posteriormente 3.500 como ejercientes o ejercientes por cuenta ajena. Quiero recalcar que, en la actualidad, con muchísimos más trabajos de auditoría de los que se realizaban antes de la Ley de 1988, hay inscritos en el ROAC del orden de 21.000 profesionales de los que unos 5.000 son ejercientes o ejercientes por cuenta ajena.

La segunda cuestión que afrontamos simultáneamente fue la elaboración de un Reglamento de la Ley, que era muy atacada por corporaciones representativas de los profesionales de la auditoría por considerarla absolutamente intervencionista. A estos efectos se constituyó un grupo de trabajo en el que estaban representadas las tres corporaciones (Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Registro de Auditores del Colegio de Economistas y Registro de Auditores del Colegio de Titulares Mercantiles), así como otros profesionales de la auditoría, de la universidad y de la Administración Pública, que elaboraron un proyecto de Reglamento de la LAC que fue aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

De este desarrollo reglamentario de la Ley y del Decreto que aprobó el Estatuto y la estructura orgánica del ICAC me gustaría destacar que se definió, de forma concreta, la actividad de auditoría de cuentas; se otorgó un papel muy importante a las corporaciones representativas de auditores, tanto en el propio ICAC, a través del comité consultivo y de las comisiones de auditoría y contabilidad, como en el sistema de acceso de los auditores y en la elaboración de las normas técnicas de auditoría también se reguló el control técnico de los trabajos de auditoría y el régimen de infracciones y sanciones, etc. Por último, la Disposición adicional undécima del Reglamento establece la obligación de elaborar, editar, distribuir y publicar, al menos trimestralmente, un Boletín (BOICAC), cuyos tres primeros números se publicaron en 1990, el último número, el 133, se ha publicado en marzo de 2023. Por último, quiero indicar que a partir de 1991 se aprobaron mediante Resolución del ICAC diferentes normas técnicas de auditoría.

4 La reforma mercantil y la normalización contable

El último de los retos fue afrontar la reforma mercantil que se derivaba de las directivas de la UE (4ª y 7ª Directivas). Para ello tuvimos que intentar mejorar el texto de la Ley de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades, que se estaba tramitando en las Cortes Generales y que fue finalmente aprobada el 25 de julio de 1989 (Ley 19/1989).

Este texto modificó el Código de Comercio fundamentalmente en cuestiones referentes a los libros de los empresarios, a las cuentas individuales y a las cuentas de los grupos de sociedades. En concreto el artículo segundo de esta Ley da nueva redacción al Título III del Libro Primero del Código de Comercio, que comprende los artículos 25 a 49. También modificó la Ley de 17 de julio de 1951 sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas y el Capítulo VII, con el epígrafe «De las cuentas anuales», artículos 102 a 110g.

La Ley 19/1989 estableció un nuevo marco jurídico de las sociedades mercantiles que limitan la responsabilidad de los socios al capital aportado. Este marco jurídico se sustentaba, además de en la obligatoria armonización de nuestra legislación mercantil a la normativa comunitaria, debida a la reciente integración de España en la CEE, en la profunda transformación producida por el mundo empresarial español en los 70 y 80 del siglo pasado que supuso una importante modificación de las características económicas y sociales predominantes en la actividad económica, produciendo grandes reformas en la estructura de la empresa. El concepto patrimonialista de la empresa, donde el único que tenía interés en su funcionamiento era el accionista, se vio desbordado por la integración en la estructura empresarial de una pluralidad de grupos heterogéneos interesados, casi tanto como los propios accionistas, en la actividad de aquella (accionistas, acreedores, trabajadores, Administración Pública, etc.). El legislador trata de proteger el mantenimiento de esta comunidad de intereses que se mueven en la empresa moderna y para conseguirlo se apoya básicamente en el conocimiento de la situación patrimonial y financiera que surge de la información transparente y fiable que suministran las cuentas anuales.

Quiero señalar que en el proceso de discusión de este proyecto de ley se aceptaron casi todas las sugerencias que se realizaron por el ICAC, con la colaboración de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Como anécdota recuerdo que no se aceptó por el Ministerio de Justicia que la partida A) “Accionistas por desembolsos no exigidos” contenida en el esquema de balance, regulado en el artículo 103, como primer epígrafe del ACTIVO y que entendíamos que debería estar en el PASIVO en el epígrafe A) Fondos propios, con signo negativo.

La Disposición final primera de la Ley de Reforma autorizó al Gobierno para elaborar y aprobar, mediante Decreto legislativo, un texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Para la elaboración del mismo se creó un grupo de trabajo por Orden del Ministerio de Justicia de 14 de julio de 1989, que estuvo integrado por: D. Fernando Pastor López, Secretario General Técnico del Ministerio de Justicia; D. José Cándido Paz-Ares Rodríguez, Director General de los Registros y del Notariado, y por mí mismo como Presidente del ICAC. Este Texto Refundido fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

Por otro lado, el artículo octavo de la Ley de Reforma Parcial autorizó al Gobierno para que, mediante Real Decreto, se aprobara, entre otras cuestiones, el PGC, adaptándolo a la vigente legislación mercantil, así como las modificaciones necesarias como consecuencia de cambios introducidos al respecto en las Directivas comunitarias.

Para la elaboración del PGC el ICAC a principios de 1989 nombró una comisión de expertos del mundo de la empresa, de la universidad y de la administración de cuyo trabajo resultó el PGC que fue aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Para la elaboración de este Plan se partió de un borrador que ya estaba elaborado por el extinto IPC, y contó, además de con el trabajo de la comisión de expertos, con las aportaciones y sugerencias emitidas por algunos de los más de cien profesionales a la que periódicamente se les fue dando cuenta de la situación en que se encontraban los trabajos de dicha comisión.

El método para su elaboración fue partir del PGC de 1973, con el fin de que las modificaciones introducidas en él fuesen las menores posibles. No obstante, el PGC de 1990 realiza variaciones importantes con respecto al de 1973, que vienen derivadas de forma fundamental por la adaptación a los cambios cuantitativos y cualitativos producidos, tanto en la normativa mercantil y contable introducidos por la Ley 19/1989, como en el entorno empresarial en el que se desarrollaba la contabilidad.

Este Plan se caracteriza por su obligatoriedad, frente a la voluntariedad inicial del Plan de 1973, para todas las empresas, societarias o no societarias, en todo el contenido del mismo referente a normalización de la información externa a suministrar por la empresa y en concreto son obligatorios los apartados: primero, cuarto y quinto (“principios contables”; “cuentas anuales”, tanto en lo referente a modelos de presentación como a sus normas de elaboración; y “normas de valoración”). Por otro lado, es flexible ya que los apartados II y III (Cuadro de cuentas y Definiciones y relaciones contables), que incorporan la codificación, denominación y mecánica contable, son voluntarios.

Otra característica de este Plan fue la de ser un texto contable del que se han eliminado las interferencias de otras normas, fundamentalmente las fiscales. El Plan entendía que puede y debe haber criterios fiscales distintos de los contables, pero estos no deben incidir en la contabilización de las operaciones.

El último aspecto que quiero resaltar de este Plan de 1990 es su carácter abierto: de esta forma el propio plan contemplaba importantes trabajos que quedaban pendientes y cuyo desarrollo debía ser establecido por el Instituto de forma independiente y sucesiva. Conviene destacar las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. También contemplaba un desarrollo posterior, con rango normativo inferior al Real Decreto, de cuestiones tales como la formulación de normas de adaptación del PGC a los sectores de actividad económica que lo precisen; establecimiento de normas y criterios de valoración complementarios relativos a operaciones o circunstancias específicas; elaboración de normas contables sobre fusiones y escisiones; establecimiento y homologación de Principios contables; desarrollo de las normas de valoración; desarrollo de las normas de elaboración de las Cuentas anuales, etc... Durante los ocho años que tuve el honor de presidir el ICAC fueron elaboradas y aprobadas muchas de estas normas de desarrollo¹¹.

11 Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las Empresas Constructoras; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las Federaciones Deportivas; Orden del Ministerio de Educación y Ciencia, de 10 de marzo de 1994, por la que se dispone la aplicación a las Federaciones deportivas españolas de las Normas de adaptación del PGC; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 23 de junio de 1995 por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas; Orden del Ministerio de Educación y Ciencia, de 27 de junio de 1995 por la que se dispone que las normas de adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas sean de aplicación a los clubes deportivos que no ostenten la forma de sociedad anónima deportiva y que participen en competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal; Orden de 23 de diciembre de 1996, del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se aprueban las Normas de adaptación del PGC a las Empresas de Asistencia Sanitaria; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 24 de abril de 1991, por la que se establece la aplicación en el tiempo del Plan General de Contabilidad a las entidades aseguradoras; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 1 de julio de 1991, por la que se amplían los plazos de la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, a las empresas del sector eléctrico; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 12 de marzo de 1993, sobre tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en empresas reguladas; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de marzo de 1994 sobre tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas reguladas; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de marzo de 1994 sobre tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas del sector del transporte aéreo.

Resolución de 16 de mayo de 1991, del ICAC por la que se fijan criterios generales para determinar el <importe neto de la cifra de negocios>; Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material; Resolución de 25 de septiembre de 1991, del ICAC, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares; Resolución de 21 de enero de 1992, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmo-

Estos trabajos de desarrollo de la normalización contable, junto con las respuestas a las consultas que se planteaban al ICAC y que también se publicaban en el BOICAC, lograron un avance muy importante en la normalización contable. De todos estos desarrollos me gustaría resaltar que no conseguimos que se aprobaran las Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades, estas normas fueron elaboradas por un grupo de trabajo e informadas por el Comité Consultivo y como borrador se publicaron en el BOICAC nº 14.

5 Consideración final

No puedo terminar sin reconocer que, todo este trabajo realizado en esos primeros años del ICAC, no hubiera sido posible sin la colaboración de muchos funcionarios, profesores de universidad, y profesionales de la auditoría y de la empresa; me gustaría nombrarlos con sus nombres y apellidos en este artículo, pero no me atrevo por si me olvido de alguno de ellos; en cualquier caso, todos ellos tienen mi reconocimiento y están en mi memoria. Para mí fue un honor, y una de mis etapas profesionales más interesantes, presidir el ICAC en sus primeros años de vida, creo que entre todos conseguimos crear un Organismo que, trascurridos 35 años, goza de un inmenso prestigio y que ha sido y sigue siendo el artífice de la transparencia y de la fiabilidad en la información que suministran los estados financieros y que ha fijado las reglas de juego con las que se mueve la actividad mercantil en España y en toda Europa y que constituyen un elemento consustancial al sistema de economía social de mercado recogido en el artículo 38 de la Constitución.



vilizado inmaterial; Resolución de 30 de abril de 1992, del ICAC, sobre algunos aspectos de la norma de valoración número dieciséis del PGC; Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades; Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM); Resolución de 16 de diciembre de 1992, del ICAC, por la que se desarrollan algunos criterios a aplicar para la valoración y el registro contable del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC); Resolución de 20 de diciembre de 1996, del ICAC, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil.