

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

ic/a/c Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas

1.25 La normalización contable europea y española. Modificación de la contabilidad española para su adaptación al nuevo marco contable europeo definido por la adopción de las NIC/NIIF en Europa

José Ramón GONZÁLEZ GARCÍA
Presidente del ICAC entre 2004 y 2009

1 Introducción

La primera etapa de la normalización contable española en la que se elabora el PGC de 1973 supone la elaboración de normas contables propias sin especial referencia al ámbito europeo. El PGC de 1990 y el de 2007 se enmarcan en las normas contables europeas, en las Directivas contables europeas el primero y el segundo en las NIIF-UE. La renuncia de Europa a elaborar reglas contables propias explica la necesidad de mantener la regulación contable española.

2 Principales hitos en la evolución de la normalización contable española.

La primera reflexión, que por lo menos en mi provoca y más en el marco de celebrar el 50 aniversario de la aprobación del primer Plan General de Contabilidad (PGC) y su continuidad hasta el vigente PGC de 2007, es que la normalización contable española es un modelo de éxito por su duración, 50 años o más si tenemos en cuenta los antecedentes de la entonces llamada planificación contable que se remontan a la mitad de los años sesenta y por el grado de cumplimiento de los objetivos que en su momento propusieron cada uno de los tres Planes Generales de Contabilidad que siguen constituyendo el referente para las empresas españolas.

En este sentido, el primer PGC de 1973 supuso el impulso por primera vez para que las empresas facilitasen información contable a terceros ajustada a “*criterios modernos, es decir veraz y sincera por su contenido y técnica por su desarrollo y aplicación*”¹³.

¹³ Apartado IV, punto 24, de la Introducción del Decreto 530/1973, de 23 de febrero, que aprueba el PGC promovido por Carlos Cubillo Valverde, gran mentor de la planificación contable española y presidente del Instituto de Planificación Contable (creado por Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto), que fue sustituido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (creado por la Ley 19/1988, de 12 de julio).

Por su parte el PGC de 1990 se enmarca en el nuevo marco jurídico mercantil surgido de la integración de España en Europa, en la CEE, y tiene como uno de sus objetivos básicos “Desarrollar, completar y aclarar el contenido contable de la legislación mercantil, en particular el Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, modificados por la Ley 19/89 de reforma mercantil”¹⁴. La protección de los distintos intereses que confluyen en la empresa, realizada mediante la elaboración obligatoria transparente y veraz plasmada en las cuentas anuales, constituye la piedra básica sobre la que se asienta el PGC de 1990.

El PGC de 2007, actualmente vigente, se enmarca en la decisión europea del año 2000 de adoptar las NIC//NIIF elaboradas por el IASB¹⁵. El objetivo principal de la decisión adoptada en el Consejo Europeo de Lisboa¹⁶, fue que los emisores en sus cuentas anuales suministrasen, principalmente a los inversores, información económico-financiera contable veraz y comparable tanto en los mercados de capitales de fuera de la Unión Europea (UE) como en los mercados de capitales de los distintos Estados Miembros de la UE, objetivo que se entendió no se podía alcanzar con las Directivas contables vigentes. Para cumplir el objetivo mencionado se consideró, por la UE, que solo era necesario que las cuentas anuales consolidadas de los grupos cotizados fueran formuladas conforme al nuevo marco contable europeo, constituido por las NIC//NIIF-UE, dejando libertad a los Estados Miembros para incorporar o no la obligación de aplicar el nuevo marco conceptual europeo en cuentas anuales individuales.

En este contexto, es necesario recordar que antes de la adopción de las NIC//NIIF-UE, Europa contaba con un marco normativo contable propio que se encuentra contenido en las directivas 78/660 CEE y 83/349 CEE, conocidas como Directivas Cuarta y Séptima, que se han modificado para ser compatibles con el marco contable definido por las NIC//NIIF-UE, y finalmente han sido sustituidas por la Directiva 2013/34/UE¹⁷.

La normalización contable europea basada en Directivas constituye un marco que persigue la equivalencia de la información contable que deben elaborar las empresas de los Estados miembros. Sin embargo, no resulta suficiente para homogeneizar la información contable de todas las empresas europeas a través de normas contables propias, a cuya elaboración la UE ha renunciado permanentemente, y por eso no se dispone de las mismas, que hubiesen sido deseables para potenciar la información en cuentas anuales de las empresas protegiendo a la vez el interés público europeo.

En este marco de insuficiencia de las Directivas contables para alcanzar un marco contable europeo, sin embargo, la normalización contable española, que tiene como referente, sobre todo desde 1990, las Directivas contables europeas, si ha elaborado normas propias para las empresas españolas. A partir de tales Directivas y sus modificaciones, hay que entender la evolución y también el éxito de la normalización contable española; este planteamiento ha permitido elaborar esas normas contables, de obligado cumplimiento para las empresas

14 Citado en el Prólogo de presentación del PGC de 1990 aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, elaborado por Ricardo Bolufer Nieto presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el momento de aprobación del PGC e incluido, en el prólogo de presentación, apartado I, “Elaboración y objetivos del PGC”, del Manual de Gestión/ 12 publicado en 1991 por el diario económico Cinco Días en el que se incluye el “Texto íntegro del Plan con comentarios”.

15 Las normas elaboradas por el IASB adoptadas en Europa que llamaremos (NIC//NIIF-UE), fueron de aplicación obligatoria en la formulación de cuentas anuales consolidadas de los grupos con alguna sociedad cotizada, conforme al apartado 1 de la Disposición final undécima. Normas contables de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

16 El Consejo Europeo de Lisboa, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2000.

17 Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo Texto pertinente a efectos del EEE.

españolas. Son muchos los grupos interesados en la información contable y, gracias a esas normas contables españolas todos ellos tienen a su disposición una información contable que constituye lo que podríamos denominar un “lenguaje común”. Una aplicación práctica de su utilidad, durante 40 años, lo constituye la Central de Balances del Banco de España.

3 El PGC de 2007: motivos de elaboración y continuidad del modelo contable español

La comparabilidad de la información contable presentada obligatoriamente por las empresas españolas constituye el pilar principal de la reforma contable que culmina con la aprobación del PGC 2007 aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre¹⁸.

Desde la entrada en vigor de las NIC//NIIF-UE en 2005 y el hecho de que no fuera obligatoria su aplicación en la presentación de las cuentas anuales individuales de las compañías, estuviesen o no cotizadas, abría una brecha en la comparabilidad de la información contable española al obligar a las empresas españolas a utilizar dos marcos conceptuales y reglas contables diferentes para la formulación de las cuentas anuales individuales y consolidadas que las empresas españolas están obligadas a presentar.

Este modelo contable dual y, en definitiva, las implicaciones que para la normalización contable española tenía la obligación de aplicar en cuentas anuales consolidadas de sociedades cotizadas, a partir de 1 de enero de 2005, las NIC//NIIF-UE, fue objeto de un profundo debate, desarrollado en el seno del ICAC, con una amplia representación de todos los interesados en la información contable. Este debate realizado por una Comisión de Expertos presidida por José Antonio Gonzalo Angulo, cristalizó en un informe, presentado en junio de 2002, denominado “Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma”, conocido como Libro Blanco de la contabilidad.

Entre las recomendaciones del libro blanco respecto a las cuentas anuales individuales de las empresas españolas cotizadas o no y con independencia de su tamaño se concluía con la recomendación de mantener el PGC

“tal y como está concebido en la actualidad, todo ello sin perjuicio de la modificación pertinente para adoptar los criterios de valoración a los emitidos por el IASB..... Analizando la conveniencia de incluir criterios más simplificados en relación con las cuestiones más complejas, siempre que su impacto en los estados financieros fuese razonablemente similar”.

Estas recomendaciones constituyeron la inspiración de la reforma contable culminada con el PGC-2007.

El proceso para lograr la armonización de la norma contable española con el nuevo marco contable europeo definido por las NIC//NIIF-UE requería necesariamente decisiones previas, como fueron la de mantener la contabilidad española dentro del marco jurídico del derecho mercantil español y que a la vez fuese apto para seguir siendo usada la información en otros ámbitos, por ejemplo, en el fiscal y en el de supervisión financiera. Es decir, se trataba de realizar la armonización manteniendo el marco jurídico previo en el que se desarrollan las reglas contables en España y a la vez preservar la compatibilidad de este marco jurídico

18 Por primera vez y en el marco del PGC de 2007, en la normalización contable española se elaboró un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y medianas empresas que simplificó el PGC-2007 para adaptarlo a las principales operaciones que realizan estas empresas con habitualidad.

mercantil con la utilización que del mismo se ha venido realizando tradicionalmente por otros ordenamientos jurídicos.

En este contexto para alcanzar el objetivo de armonización planteado resultaba necesario modificar normas del derecho mercantil español como eran el Código de Comercio y la entonces Ley de Sociedades Anónimas. Modificación que ahora, a diferencia de la Ley 19/1989, era necesaria para abordar la reforma contable armonizada con las NIC//NIIF-UE.

La reforma del derecho mercantil español quedó plasmada en la Ley 16/ 2007, de 4 de julio. Dicha ley incorporó los cambios significativos precisos en el derecho mercantil español, y a su vez “arrastró” cambios, por ejemplo, en la Ley del impuesto sobre sociedades incorporados en la mencionada disposición.

De los muchos cambios que suponía la adaptación de nuestra normativa mercantil al marco de las NIC//NIIF-UE, solo mencionaré a título de ejemplo, por ser las demás también ampliamente conocidas, la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica para interpretar la representación contable de las operaciones, la definición de un patrimonio contable distinto al mercantil derivada entre otras razones por la emisión de instrumentos financieros con calificación jurídica de instrumento de capital y fondo económico de pasivo y la incorporación del principio valor razonable frente a la inmutabilidad tradicional en contabilidad del precio de adquisición.

A partir de la aprobación de la Ley de 2007 se abrió el camino para su desarrollo y aprobar el PGC en noviembre de dicho año. Con la aprobación del PGC se dio continuidad a la elaboración de normas contables españolas y lo que fue más importante se realizó manteniendo la contabilidad española en su marco jurídico de referencia tanto europeo como español.

La reforma de la contabilidad española realizada en 2007 como es de esperar no cerró algunos de los debates que aún ahora se siguen generando entre los académicos y profesionales de la contabilidad. En este sentido, el objetivo de la reforma nunca fue hacer una mera transcripción de las NIC//NIIF-UE a las cuentas individuales de las sociedades españolas, cotizadas o no, al contrario, se trató de armonizar simplificando la casuística de las normas europeas; para conseguir de esta forma que fuesen aplicables, con las excepciones debidas, a la generalidad de los supuestos cuya regulación se pretende y sin que la norma contable española genere distorsiones significativas en su comparabilidad con las NIC//NIIF-UE.

Los casi diecisiete años de vigencia de la reforma de 2007, se han conseguido mantenido el PGC con la misma estructura que los dos planes anteriores, aun en el marco de su adaptación a las NIC//NIIF-UE, manteniendo unos modelos y normas para la elaboración de cuentas anuales¹⁹ y un cuadro de cuentas, acompañado de un conjunto de definiciones y relaciones contables que permiten la mejor aplicación de los criterios de valoración y marco conceptual del PGC, que parecen confirmar la utilidad de un modelo de normalización contable como el español en el que el ICAC es responsable de la regulación contable en España.

Es obvio que esta última afirmación necesita ser matizada, ya que en España existen otros tres reguladores contables que elaboran normas en relación con las entidades integradas en sectores cuya competencia de supervisión tienen encomendadas. En este sentido, aunque las normas contables que elaboran están todas amparadas en sus propias competencias y en la necesaria observancia de la legislación mercantil española, la reforma impulsada por el ICAC plasmada en la Ley 16/2007, constituye el arco de bóveda sobre el que se asienta la

regulación contable de todos los emisores con potestad para elaborar normas contables, si bien es cierto que con el paso del tiempo, en particular a partir de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, la misma incorpora regulaciones que el actual PGC no contiene, en particular la NIIF-UE 16 de arrendamientos que, adoptada por Europa, no se ha trasladado, hasta el momento, al PGC y sí a la Circular 4/2017 antes mencionada.

4 Última reflexión

Por último, quisiera incorporar una breve reflexión en lo que representa la Agenda 2020-30, que impulsa la Comisión Europea, respecto a la información no financiera y de sostenibilidad y su vinculación con la contabilidad financiera.

En este sentido, corresponde delimitar la definición y los objetivos de la contabilidad financiera, antes contabilidad externa, para lo que se puede acudir a cualquiera de los maestros en el estudio de la contabilidad como José María Fernández Pirla²⁰, o Eldon S. Hendriksen²¹ y manteniendo las definiciones, concluir sobre, si a la información sobre sostenibilidad se la debe denominar contabilidad o es necesario crear una nueva definición.

Es indudable que el nuevo modelo de negocio que sobre la base de la “sostenibilidad, en particular la ambiental” se propone, requiere de información abundante y para su medida se proponen los denominados índices de sostenibilidad que se ubican en lo que podríamos denominar un enfoque “macro”. En la medida que el enfoque contable es “micro”, entiendo que resulta oportuna la reflexión sobre si la información de sostenibilidad es contabilidad.

Por otra parte, desde la óptica estrictamente contable es evidente que la sostenibilidad implica un nuevo modelo de negocio que elimine los componentes negativos que para el planeta tiene la forma de producir actual. Estas son las denominadas *externalidades* cuya cuantificación origina costes que deben ser reconocidos, en la cuenta de pérdidas y ganancias para la medida del resultado del ejercicio. También el nuevo modelo comercial origina costes de sustitución que pueden implicar amortización acelerada de los actuales activos, imposibilidad de recuperar su valor a través de su uso porque no puedan seguir utilizándose en la actividad productiva o la necesidad de incurrir en costes futuros por las nuevas exigencias medioambientales. Para estos supuestos la contabilidad financiera actual tiene respuesta y obliga a incorporar los gastos, pérdidas y pasivos que los mismos originen en las cuentas anuales, a través de las correspondientes provisiones y deterioros.

En definitiva, el debate que se plantea requiere una reflexión profunda sobre si los nuevos conceptos de información de sostenibilidad pueden quedar incluidos en la información de la contabilidad financiera e inclusive si la nueva información se puede llamar contabilidad, o si por el contrario debe ser información separada y desvinculada absolutamente de la contabilidad financiera. En los mismos términos se debe plantear si la información de sostenibilidad debe ser auditada o verificada, sin que ambos términos signifiquen lo mismo ni sean equivalentes en cuanto a la fiabilidad que la opinión de un tercero aporte a la veracidad y comprensión de la información elaborada.

¹⁹ A mi parecer más detallados y comprensibles que los propuestos en el marco de las NIC//NIIF-UE

²⁰ Fernández Pirla, J.M. *Teoría Económica de la Contabilidad*. ICE, 1970.

²¹ Hendriksen, E.S. *Teoría de la contabilidad*. U.T.E.H.A., 1974.