

1.8 Breve reseña histórica del Plan General contable español (1973 -2023)

Valentín PICH ROSELL

Presidente del Consejo General de Economistas de España

1 Introducción

España ha sido reconocida históricamente como un país con una destacada y prolija tradición contable. Por poner un ejemplo, se adelantó a otros países avanzados de la época al dictar la primera legislación en el mundo, hace más de doscientos años, que establecía la obligación para los comerciantes de llevar libros de cuentas mediante el método de partida doble (pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552). Otras fuentes bibliográficas, como el Ensayo histórico sobre la contabilidad (Zurdo, 1996), señalan que el origen del derecho contable español se remonta al año 1370, a través del libro conocido como “Libre del Consolat del mar”. Según este documento, todo mercader tratante o comerciante al por mayor estaba obligado a llevar cuatro libros de cuentas.

Era tal la importancia de la contabilidad en España que, en 1543 algunos profesionales ingleses denominaban la partida doble como “reconynges of spayne”, es decir, “cuentas a la española” (Fernández Pirla, 1970). Dejando al margen estas referencias históricas, lo cierto es que el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1973 marcó un hito histórico en nuestro País pues se configuró como el primer marco normativo, sirviendo de base a la contabilidad actual. A través de esta breve reseña se abordará los condicionantes que han influido en la elaboración del PGC de 1973, así como su contenido más importante.

2 El Plan contable de 1973

Como todos sabemos, los beneficios que justifican que un empresario lleve una contabilidad ordenada se basan en un doble propósito. Por un parte, sirve como fuente de información para las partes interesadas y, por otro lado, se configura como una herramienta de gestión interna utilizada como soporte para la toma de decisiones empresariales. Sobre esta base, a lo largo de la historia se adoptaron distintas normas cuyo objetivo no ha sido otro que actualizar los valores contables de los balances de las compañías, así como promover que aflorasen aquellos bienes que inicialmente no habían sido contabilizados, pues una información incompleta o desactualizada no cumpliría con tal loable propósito. En un contexto de

estabilidad monetaria, los métodos de valoración basados en el coste son de mucha utilidad pues otorgan estabilidad y objetividad, pues estas valoraciones se refieren a un momento concreto del tiempo. Ahora bien, estos métodos son cuestionados en épocas marcadas por alta inflación o depreciación monetaria, pues pueden originar que los valores contables difieran mucho del verdadero valor de la empresa, es decir, de su valor de mercado.

Así pues, desde el año 1961, se han venido aplicando en España diversas normas de actualización y regularización de balances, siendo la última la *Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica*.

Tal como expresa la *Orden de 24 de febrero de 1965 por la que se crean Comisiones de trabajo y una Comisión central en la Dirección General de Impuestos Directos para estudio de balances tipo en las empresas*, el gran número de empresas que habían optado por la regularización de sus balances y sobre todo su importancia económica, representativa de una gran mayoría del sector privado de nuestro país, aconsejaban acometer sin mayor demora la realización de los trabajos precisos para llegar a una planificación contable, de la que pueden derivarse beneficios de todo orden en el actual proceso de desarrollo económico facilitando, asimismo, la disposición de datos más precisos para la confección de la Contabilidad Nacional. También facultaba al Ministro de Hacienda a adoptar y exigir, con carácter obligatorio, balances tipo para quienes se acogiesen a los beneficios de esta ley. Hay que tener en consideración que esta actualización de balances se incardinó en el contexto de una dictadura en pleno desarrollismo tecnocrático llevado a término a través del Plan de Estabilización (1959-1961). Pues bien, este es el germen inicial del que ha derivado el nacimiento del PGC de 1973.

Estos trabajos fueron objeto de un impulso muy fuerte durante el año 1971. El Ministerio de Hacienda consideró entonces como uno de sus objetivos a corto plazo la terminación del Plan General de Contabilidad. Para lograrlo se reestructuró la Comisión Central de Planificación Contable —en adelante la Comisión— a través de la *Orden de 2 de septiembre de 1971* y se creó un órgano nuevo, configurado como Sección, que sería la Secretaría del Plan. La característica principal de esta reestructuración se encontraba en el hecho de tratar de incrementar la colaboración en las tareas del Plan con los profesionales y con los expertos del campo privado —como son los economistas—, es decir, de quienes prestan sus actividades en la empresa. A esta línea de pensamiento se sumó la posibilidad de constituir grupos de trabajo para el estudio de cuestiones concretas sobre planificación contable, como es el grupo núm. 1 de valoraciones o el grupo núm. 2 sobre documentos consolidados. De acuerdo con la exposición de motivos del propio PGC de 1973, la Comisión prestó especial atención al desarrollo de los trabajos del grupo de estudios de expertos contables, en relación con la estructura y el contenido de las cuentas anuales, el informe de gestión, los métodos de valoración y la divulgación de estos documentos en el caso de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada. Esto demuestra la importancia de estos profesionales en términos de su experiencia y conocimientos técnicos.

La trascendencia y la repercusión que en el ámbito de la empresa tienen los problemas de tipificación contable hace conveniente requerir la colaboración social de los contribuyentes, a través de sus Organismos corporativos, así como la de los profesionales de la contabilidad y la economía, que sin duda permite obtener una información apropiada, previa al sometimiento de los proyectos al preceptivo conocimiento y dictamen sucesivo de las administraciones públicas. Tal como indica el *artículo tercero* de la Orden, para coordinar los trabajos técnicos de las Comisiones y refundir sus propuestas, se constituyó una Comisión Central de Planificación Contable, dependiente de la Dirección General de Impuestos Directos, presidida por el Subdirector general de Impuesto sobre Sociedades e integrada por el Jefe de la Sección de Regularización de Balances, que actuaba como Vicepresidente; y

que entre otros representantes figuró el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles, lo que manifiesta el importante papel que jugó nuestra Corporación en el desarrollo de este plan.

Con todas estas inmensurables contribuciones del ámbito profesional y académico, se esboza y se publica el *Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*.

Respecto a los objetivos económicos del plan, el primer de ellos es que, como fuente de información, sirve para la toma de decisiones empresariales. El lado de la información interna se ha de contemplar con información externa, puesto que esta va dirigida a agentes económicos, accionistas, inversores, y a quienes ahorran y contribuyen con su esfuerzo a nuestro desarrollo, al mundo laboral como estamento base de la producción y, en último punto, al Estado y otras administraciones públicas. Todo este universo de agentes económicos exige —cada uno por sus razones— información completa, clara, honesta y de fácil interpretación, todo ello sobre la base de que la contabilidad nacional es el instrumento necesario de la planificación económica.

Ya entrando en el contenido del texto podemos extraer que, aunque se opta por mantener los principios de la contabilidad tradicional, atendiendo a razones del orden jurídico-patrimonial y por la coherencia con los planes supranacionales europeos, se explicitó la intención de introducir determinados cambios en el modelo contable y que este recogiese el punto de vista de la gestión interna. En este mismo sentido, se abordó la posibilidad de ir hacia un modelo contable predominantemente de flujos de efectivo.

Por otra parte, en estos trabajos iniciales, también se analizó la posibilidad de sustituir el concepto y la utilización del coste histórico por el del valor de reposición, sobre la base de los efectos negativos que provoca la inflación en el patrimonio de la empresa. Finalmente, teniendo en cuenta la subordinación de la contabilidad al régimen jurídico-patrimonial, así como las recomendaciones de la Comisión Europea, se concluye que el PGC no es el mecanismo para resolver tales problemas, siendo la Autoridad Económica la que, con la aprobación de determinadas normas, pueda hacerlo inclinándose por mantener, en ese momento, el criterio del coste histórico.

En esta decisión tan trascendental, ha pesado también la intención de mantener la comparabilidad respecto a la información de otros países. En este sentido, la Comisión prestó una especial atención al desarrollo de los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la Comunidad Económica Europea, lo que es una prueba más de que ya se procuraba seguir la tendencia de converger hacia las normas europeas.

Otro punto que merece la pena traer a colación es el hecho que, en el desarrollo de este PGC, se han analizado en profundidad las relaciones entre el Plan Contable y la legislación fiscal, especificándose que este no tiene un fin fiscal y sus motivos son predominantemente económicos, aunque se recojan ciertas cuentas para recoger la incidencia tributaria de determinadas operaciones —como la provisión para inversiones, la reserva de exportación, la reserva de por prima de emisión de acciones, etc.—. Esta afirmación implica que algunas magnitudes contables no siempre están sujetas a las normas de tributos, dando lugar a las diferencias temporales o permanentes, con las que lidiamos hoy en día.

Otros de los puntos que la Comisión abordó en el PGC del 73 ha sido la casuística, contable respecto a las operaciones entre empresas del grupo. Si bien en España el grupo de sociedades no tiene existencia jurídica, teniendo en cuenta los criterios internacionales, se establece que cuando una sociedad participa en más de un 25% en otra, deberían de aplicar las

disposiciones de la Tercera Parte del Plan (apartado VI de las Instrucciones para la redacción del balance).

Por último, teniendo en consideración la envergadura del texto y que seguramente en ese momento quedasen aspectos sin tocar, las empresas disponían de cierta facultad para cubrir las eventuales lagunas del texto, utilizando para ello las reglas técnicas más afines deducidas de los principios que forman el Plan y de las prácticas profesionales.

En cuanto al contenido del texto, podemos decir que este constaba de cuatro partes siendo las siguientes: *Primera: cuadro de cuentas, la Segunda: definiciones y relaciones contables; la Tercera: Cuentas anuales; y la Cuarta: criterios de valoración*. Así mismo, según el documento en ese momento quedo pendiente de desarrollo las siguientes partes: *documentos consolidados de los grupos de sociedades; mecanización del plan; y el desarrollo del grupo 9 del cuadro de cuentas*.

En cuanto a la primera parte, pocas diferencias podemos encontrar con los planes actuales. Las cuentas se integran en diez grandes grupos. Los cinco primeros contienen las cuentas del balance; los grupos 6 y 7 se refieren a la gestión; el grupo 8 comprende la cuenta de resultados; y el grupo 9 se reserva para la contabilidad interna.

La segunda parte del plan se dedica a las definiciones y relaciones contables. Las relaciones contables propiamente dichas describen únicamente los motivos más comunes, de cargo y abono de las cuentas.

La tercera parte del Plan se refiere a las cuentas anuales y se incluyen los siguientes documentos.

- a. Balance y su anexo
- b. Cuenta de explotación
- c. Cuenta de resultados extraordinarios
- d. Cuenta de resultados de cartera de valores
- e. Cuenta de pérdidas y ganancias
- f. Cuadro de financiamiento

Tal como se expresa, la información que suministra el balance se complementa con los datos que figuran en su anexo —lo que hoy se entendería como la memoria—.

Respecto a la cuenta de explotación —lo que hoy podríamos entender como la cuenta de pérdidas y ganancias— destacamos que la Comisión estudió incluir los gastos y los ingresos de ejercicios anteriores, pero finalmente se descartó hacerlo por los siguientes motivos. Por una parte, los ajustes por periodificaciones y las dotaciones podrían reducir significativamente el número de supuestos y, por otra parte, la decisión se debe analizar en un marco de condicionantes subjetivos de cada empresa, es decir, que dependiendo del análisis técnico se podrían llegar a concluir distintas soluciones sobre su contabilización.

Otros de los documentos contables, recogidos en este PGC, es el cuadro de financiamiento. Este está concebido como una descripción sintética, y en términos de flujo de financiación básica, que ha tenido entrada en la empresa y que tienen su aplicación en inversión o empleo, así como las propias variaciones de circulante, todo ello referido a un período concreto.

La última parte del plan aborda los criterios de valoración, advirtiéndose que era preciso limitar a desarrollar ciertos puntos de aquel contexto y a cubrir determinadas de sus lagunas teniendo las empresas, y los profesionales que las asesoran, la responsabilidad de —en base a su *expertise* profesional y la técnica contable— aplicar aquellos criterios más coherentes.

Esta afirmación se concreta explícitamente con las dos características siguientes, que la Comisión recoge, a su vez, en la exposición de motivos. Así pues, el plan se configura como un documento abierto y especialmente preparado para recoger las sugerencias de empresarios y expertos y, por otra parte, se concreta como un texto flexible, habida cuenta de la problemática tan extensa, tan variada y cambiante que puede tener lugar en el contexto económico.

En nuestra opinión, es particularmente reseñable cuando la Comisión afirma que la contabilidad es, sin duda, una de las disciplinas más innovadoras y con mayor capacidad de evolución en el porvenir. Continúa diciendo que no es excesivamente progresista, pero sí lo suficiente para crear una vocación nacional hacia la gestión moderna de nuestras empresas. Concretamente, esto se fundamenta por los siguientes motivos:

- a. El plan dio preferencia generalmente a los elementos financieros de las transacciones sobre los más convencionales de orden jurídico patrimonial, es decir, determinados conceptos o expresiones rompen con el lenguaje contable tradicional en aras de dar preferencia al área financiera. Por ejemplo, los prestamos no se distinguían por sus elementos jurídicos, incluida la forma documental, puesto que se estimó en cambio en tratar de otorgar preferencia a los elementos financieros en su proyección más pura, en cuanto son recursos destinados para inversiones permanentes o para aplicaciones en circulante;
- b. El plan tuvo una aptitud para ser aplicado por procedimientos modernos. Esta característica, cuya concurrencia es imprescindible en nuestros días, permitió introducir la informática dentro del plan, con todas las posibilidades que ofrecía en ese momento para el rigor de la información.

3 Consideraciones finales

Siendo esta la primera génesis del Plan contable español, la adopción se estableció inicialmente con carácter facultativo, autorizando el *Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero*, en su artículo 41, al Gobierno para implantar de forma progresiva y con carácter obligatorio la utilización de este marco normativo por parte de las empresas. Lo cierto es que este Plan perduró en el tiempo durante 17 años, cediendo el testigo al Plan General Contable de 1990, el cual entró en vigor a través del *Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre*. Sin lugar a dudas, este texto normativo sentó las bases de la contabilidad, tal como la conocemos hoy en día manteniéndose criterios y principios tan importantes, como determinados criterios valorativos, como puede ser el coste histórico; la utilidad de la contabilidad para la toma de decisiones empresariales, tanto de un punto de vista interno como externo; así como la necesidad de convergencia hacia las normas europeas en aras de garantizar y promover la comparabilidad de la información financiera. Esta utilidad no solo ha servido para las empresas mercantiles tradicionales puesto que, en nuestra humilde opinión, ha permeado a cualquier forma jurídica, como pueden ser las entidades que representan la economía social —asociaciones, cooperativas, entre otras—, o inclusive a las personas físicas empresarias, lo que ha permitido ordenar a todos los niveles, y darle un cierto sentido, a la contabilidad de la economía en general.

Por último, no cabe otra cosa que agradecer a los profesionales, a los académicos y a las instituciones públicas por alumbrar este Plan que ha servido de guía para que la contabilidad de las empresas refleje su imagen fiel.

Todo este camino iniciado por la citada Comisión Central de Planificación Contable se le ha dado continuidad con la creación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en 1988. Es justo poner en valor el trabajo desempeñado por ICAC, como institución encargada de regular la contabilidad en España, así como la auditoría, siendo precursor a su vez de iniciativas como la que ha motivado la publicación de la obra que ustedes tienen entre sus manos.

4 Bibliografía

- Cañizares Zurdo, J.M. (1933): *Ensayo histórico sobre la contabilidad*. Málaga: Imprenta del Asilo de San Bartolomé. Madrid: AECA, 1996 (reproducción facsímil).
- Fernández Pirla, J.M. (1970): *Teoría económica de la contabilidad*. Madrid: ICE.
- Gracia, F.J. (2023), Los economistas y la Contabilidad: Principales hitos y aportaciones a la evolución contable en España. En el volumen REA-CGE y la Auditoría de Cuentas en España, Consejo General de Economistas, pp. 214-217. [https://rea.economistas.es/Contenido/REA/Publicaciones/REAHistoria%20\(3\).pdf](https://rea.economistas.es/Contenido/REA/Publicaciones/REAHistoria%20(3).pdf)

5 Normativa consultada

- Orden de 24 de febrero de 1965, dictada en relación con la disposición final cuarta de la Ley sobre Regularización de Balances, Texto refundido de 02 de julio de 1964. Boletín Oficial del Estado, núm. 56, pp. 3480 a 3481. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1965-4783>
- Orden de 25 de septiembre de 1971 por la que se adapta la Comisión Central de Planificación Contable a la reorganización del Ministerio, establecida por el Decreto 407/1971, de 11 de marzo. Boletín Oficial del Estado, núm. 235 pp. 15858 a 15858. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1971-1246>
- Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Boletín Oficial del Estado, núm. 79, pp. 6459 a 6480. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1973-478
- Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública. Boletín Oficial del Estado, núm. 50, pp. 4760 a 4764. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-5348>
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Boletín Oficial del Estado, núm. 310, pp. 38531 a 38616. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1990-31126>
- Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Boletín Oficial del Estado, núm. 312, pp. 88097 a 88155. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-15650>.

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  Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas