

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

2.7 Los orígenes y el desarrollo del Plan Contable de 1973

Ángel Luis GONZÁLEZ GARCÍA

Inspector Financiero y Tributario del Estado jubilado
luzangel@hotmail.es

José Luis SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA

Académico correspondiente de la Real Académica de
Ciencias Económicas y Financieras
jlfdzvalderrama@gmail.com

“La historia cuenta lo que sucedió; la poesía lo que debía suceder”

Aristóteles

Resumen

Este artículo es un relato basado en nuestra memoria histórica, dando cuenta de la normativa contable que fue desarrollándose hasta la aprobación del Plan General Contable en el año 1973, y de los trabajos que se realizaron después, para facilitar tanto su aplicación como su desarrollo, creando el Instituto de Planificación Contable, a fin de adaptar el Plan a las especiales características de determinados sectores de actividad, desarrollar la contabilidad interna y la contabilidad de los grupos de sociedades. Finalmente, terminada la tarea comenzada en el año 1965 por la Comisión Central de Planificación contable, hacemos referencia a la creación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que sustituyó a la anterior, a fin de conseguir la fiabilidad en la información contable, regulando la auditoría de cuentas.

Palabras clave: Evolución histórica, planificación contable, adaptaciones sectoriales.

Abstract

This article is based on our historical memory of the accounting regulations that were passed until the approval of the General Accounting Plan in 1973, and the work that was done afterwards to facilitate both its application and its development, creating the Institute of Accounting Planning, to adapt the Plan to the special characteristics of certain industries, the development of internal accounting and accounting for corporate groups. Finally, having finished the task started in 1965 by the Central Commission of Accounting Planning, we refer to the creation of the Institute of Accounting and Auditing (ICAC), which replaced the previous one, to achieve accounting information reliability by regulating the audit of accounts.

Key words: Historical evolution, accounting planning, industrial adaptations.

1 Introducción

Cuando se cumplen 50 años de la aprobación del Plan General de Contabilidad, y tratamos de explicar las causas o las razones por las cuales se llegó a su aprobación, lo primero que llama la atención es que hasta entonces no se habían dictado normas concretas en relación con la planificación contable.

La normalización contable a través de la formulación de normas comunes no tuvo un desarrollo sustantivo hasta bien avanzado el siglo XIX, ya que podría entenderse, en esas épocas, como una interferencia contraria a una economía libre de mercado. La actividad contable se reguló de forma incompleta, solo refiriéndose a aspectos parciales de la misma; y se llevaba a cabo mediante Organismos privados, cuya fuerza se encontraba en el respeto de la organización por los miembros de la misma, sobre todo en los países anglosajones como Inglaterra y Estados Unidos.

En lo que se refiere a las normas de aplicación, existían dos planteamientos regulatorios. Uno de intervención pública, el continental, fundamentalmente en Alemania y Francia; y otro, el anglosajón, de normativa privada, representado por el Reino Unido, Irlanda, Canadá y Estados Unidos.

Los **principales antecedentes en Europa** del proceso de la planificación contable pública, fueron el Plan Contable Alemán de 1937, denominado plan de Schmalembach; el Plan Contable Francés de 1947 y el Plan Contable para países de la OCAM elaborado por Francia. Y, como curiosidad, merece citarse un Plan de normalización contable privada: el Plan Contable Suizo y sus adaptaciones sectoriales de 1945.

Otros ejemplos importantes de planificación, en este caso de carácter global, han sido los desarrollados por el Consejo de las Comunidades Europeas. En concreto, hacemos mención de la VII Directiva de 13 de junio de 1983, sobre derecho de sociedades, que coordina las legislaciones nacionales sobre cuentas consolidadas, y que forma parte junto con la IV Directiva, de 25 de julio de 1978, sobre las cuentas anuales de las sociedades de capital, las denominadas *Directivas Contables Comunitarias* en materia de contabilidad de las empresas.

Además, también hay un importante número de organismos regionales e interglobales en otros países del mundo que elaboran normas unificadoras. Como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) presente en 120 países, representando a sus organizaciones miembros. El ABWA, Asociación de Órganos de Contabilidad de África Occidental. La AOSSG, Grupo de Establecimiento de Normas para Asia y Oceanía. La CAPA grupo que representa a las organizaciones de contabilidad en la región de Asia y el Pacífico. La GLENIF, Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera, y otras como en Oriente Medio, Rusia, Eurasia o el Caribe.

El proceso de internacionalización de las normas contables fue también avalado en la primavera de 1985 por el foro internacional de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) celebrado en París, sobre armonización de normas contables, consolidando el movimiento de normalización de la información contable a escala internacional que había comenzado en los años setenta.

Como **antecedentes de la planificación contable en España** se pueden citar el denominado Plan SISTORG de 1932 y sus siete posteriores ediciones, la última de 1969. Plan de carácter privado. Asimismo, los trabajos del Ministerio de Industria y Comercio relativos a la normalización de la contabilidad de sus propios organismos, concretados en una orden de 24 de

enero de 1939 e incluso en la edición en 1939 de un *Plan Nacional de Contabilidad* de dicho Ministerio que no llegó a hacerse oficial.

Además, se elaboraron otros planes contables de carácter oficial y privado, como el desarrollado por las empresas del Instituto Nacional de Industria (INI), y el del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, entre otros. Hasta la promulgación del Plan General de 1973, las pocas normas de contenido contable se encontraban dispersas: por una parte, entre el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, que se referían fundamentalmente a aspectos materiales o formales de la representación contable y, por otra, estaban recogidas en las normas tributarias que gravaban el beneficio empresarial.

En relación con el objeto de nuestro trabajo, vamos a dividir nuestro estudio en tres partes. En la primera, veremos la situación de la contabilidad desde comienzos del siglo XX hasta el año 1961 en que se aprobó la Ley de Regularización de Balances; en la segunda, veremos la evolución normativa hasta llegar al año 1973 en que se aprobó dicho Plan; y, por último, en la tercera, comentaremos las tareas que se realizaron para facilitar su aplicación y que derivaron en la creación del Instituto de Planificación Contable en el año 1976. Finalmente comentaremos los trabajos realizados en el Instituto para completar el Plan General, hasta que se creó el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2 La situación contable hasta el año 1961

A principios del siglo XX existía el Impuesto sobre Utilidades, que gravaba el beneficio empresarial. Para comprobar este impuesto, cuya base era la contabilidad empresarial, se creó en el Ministerio de Hacienda, por Real Decreto de 19 de julio de 1915, el Cuerpo de Profesores Mercantiles al servicio de la Hacienda Pública.

Con posterioridad, después de sucesivos cambios en la denominada Contribución de Utilidades, se aprobó, en el año 1920, la Ley de Reforma, que pretendió establecer un impuesto directo de carácter personal que gravara la renta imponible, definida ésta como la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles incluyendo también las plusvalías contables; y después en septiembre del año 1922 se aprobó el texto refundido que obligó a todos los contribuyentes sujetos al impuesto, mayormente sociedades, a llevar “*cuenta y razón de los negocios*” que tuvieran la obligación de contribuir, precisando además que deberían cumplirse los preceptos del Código de Comercio.

Hasta la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, no podemos decir que hubiera alguna aportación digna de mención en el campo del derecho contable, en lo referente a la contabilidad que las empresas debían suministrar para conseguir la veracidad de la información facilitada.

En los artículos 102 a 110 de dicha Ley, se contienen distintas normas relativas a la ordenación del activo y del pasivo del balance, a la valoración de los elementos del activo, a la forma de expresar la cuenta de pérdidas y ganancias, con normas relativas a los ingresos, a los gastos y a determinadas reservas, así como también normas relativas a la censura de cuentas de los accionistas o a las investigaciones extraordinarias que en algún caso puedan realizarse en la sociedad.

Desde el punto de vista tributario, por lo que afecta a la contabilidad empresarial, en el año 1940 se promulgó la Ley de Reforma Tributaria, por la que se creó el Impuesto sobre Sociedades, que sustituía a la anterior Tarifa III de la Contribución de Utilidades, y que pretendió establecer un sistema de estimación directa de bases basada en la contabilidad del contribuyente.

Pero debido, entre otras razones, a la inflación que se produjo a partir de esa fecha y más concretamente a la ausencia de normas claras de determinación del beneficio contable, se hizo preciso modificar la Ley del Impuesto, en el año 1957; y esa reforma afectó muy directamente a la contabilidad empresarial porque se estableció el procedimiento denominado de “*evaluación global*” para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, lo que suponía en última instancia un abandono de la contabilidad como base de la tributación, al pasar a calcularse los beneficios tributables por grupos homogéneos de contribuyentes en base al denominado *rendimiento medio* de cada uno de los grupos.

El objetivo de esta reforma fue meramente recaudatorio, y en la propia exposición de motivos de la ley se pretende justificar la misma indicando que hasta ese momento “*la Administración fiscal ha tenido que incrementar sus trabajos y sobre todo ejercer una fiscalización inmediata y atenta... resultando evidente el aumento de la presión indirecta*” que se ejercía sobre los contribuyentes para calcular el impuesto a pagar. Es decir, la Hacienda Pública reconocía su incapacidad para recaudar los impuestos en base a la contabilidad y prefirió establecer una forma extracontable de calcular los beneficios.

Y naturalmente ello supuso un retroceso o al menos un parón en el desarrollo de la contabilidad empresarial. No obstante, ésta no se abandonó totalmente por parte de las empresas ya que la estimación directa de las bases se siguió aplicando para calcular, por una parte, los posibles recursos de agravio absoluto que estableció el régimen de evaluación global, y por otra, para aplicar incentivos tributarios, como por ejemplo el fondo de previsión para inversiones, la reserva de exportación o el cálculo de las plusvalías.

Tanto la puesta en marcha de la evaluación global, como la continuidad de la inspección directa en las empresas para tributar sobre el beneficio contable, fueron realizadas por los funcionarios competentes para ello, que recordamos eran los Profesores Mercantiles al servicio de la Hacienda Pública, que pasaron a denominarse *Cuerpo de Intendentes de Hacienda* (a partir del Decreto de 19 de mayo de 1960) y que entre sus competencias tenían todas “*las cuestiones relativas a planes y coeficientes de amortización y a verificación, análisis, normalización y planificación contable*”, conforme consta en el Reglamento de dicho Cuerpo aprobado por Decreto 998/1969, de 22 de mayo.

Anticipamos ya, como veremos más adelante, que fueron los Intendentes de Hacienda, los funcionarios que actuaron como Ponentes en las primeras Comisiones de trabajo que se crearon en la Comisión Central de Planificación Contable, en el año 1965, encargada de elaborar el Plan General de Contabilidad. Más adelante, por Decreto de 21 de marzo de 1970, se concedió a este Cuerpo de funcionarios la *medalla al mérito en el trabajo colectiva*, en su categoría de oro.

3 Evolución normativa hasta la aprobación del Plan General de Contabilidad en 1973

Como hemos visto anteriormente, al haberse impuesto con carácter general la evaluación global como forma de calcular el beneficio para tributar en el Impuesto sobre Sociedades, la mayor parte de las empresas no llevaban, por así decirlo, una contabilidad regular.

Debido por una parte, a los problemas de la inflación sufrida y por otra, a que ya estaba cerca nuestra integración en la Comunidad Económica Europea, el Gobierno, por la Ley 76/1961 de 23 de diciembre, estableció en España por primera vez la Regularización de Balances, mejor dicho, la posibilidad de que ésta se hiciera, abriéndose así la posibilidad para que las empresas cuya contabilidad fuera “irregular” pudieran incorporar a sus balances los bienes

y elementos de activo y de pasivo que no tuvieran contabilizados, al mismo tiempo que se permitía eliminar los activos y los pasivos ficticios, de forma tal que se pudiera conseguir una imagen más real de los patrimonios.

El destino de todas las operaciones autorizadas debía aparecer en contabilidad suficientemente detallada para que los Intendentes de Hacienda pudieran comprobar las operaciones efectuadas. Posteriormente la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario, autorizó a las empresas que hubieran regularizado según las normas de la Ley anterior, a completar dicha regularización con las nuevas normas que le podían ser favorables sobre valoración de bienes y sobre todo porque se permitía aflorar operaciones con terceros, mercaderías, moneda nacional y a eliminar cuentas de pasivo ficticio.

Por lo que a nosotros interesa en relación con la planificación contable o mejor dicho la normalización contable que comenzó en España a partir de la regularización de balances, hacemos referencia a la Orden de 24 de febrero de 1965 por la que se crearon Comisiones de trabajo y una Comisión Central en la Dirección Central de Impuestos Directos, para estudio de balances tipo de las empresas.

Como indicaba dicha Orden

“...la Disposición final cuarta de la Ley sobre Regularización de balances, texto refundido de 2 de julio de 1964, establecía la posibilidad de disponer la adopción con carácter obligatorio de balances-tipo, ajustados a modelo oficial para las empresas que se acojan a los beneficios de la referida ley”.

Por ello se entendió aconsejable:

“acometer sin 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 así mismo la disposición de datos más precisos para la confección de la contabilidad nacional”.

Por otra parte, se manifestaba también que la trascendencia y repercusión que en el ámbito de la empresa tiene los problemas de tipificación contable hace conveniente requerir la colaboración social de los contribuyentes, así como la de los profesionales de la contabilidad y la economía. Por ello, el Ministerio de Hacienda estableció lo siguiente:

- Que la Dirección General de Impuestos Directos debería designar Comisiones de trabajo por ramas o sectores de actividad, compuestas por un Intendente de Hacienda que actuaría como Presidente, dos empresarios que representarían a cada rama o sector de actividad, otro Intendente de Hacienda y otro funcionario del Cuerpo de Inspectores diplomados, en servicio de Liquidación que actuaría como Secretario, y curiosamente se exigía que los representantes empresariales deberían estar en posesión del título de Licenciado en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Intendente o Profesor Mercantil.
- Para coordinar los trabajos técnicos de las Comisiones, se constituyó la Comisión Central de Planificación Contable, dependiendo de la Dirección General de Impuestos Directos. Estaría presidida por el Subdirector General del Impuesto sobre Sociedades y estaría integrada por el Jefe de la Sección de Regularización de balances como Vicepresidente, y se incorporaban también además de los representantes de las actividades, un representante del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, del Colegio Superior de Titulares Mercantiles, y del Colegio

de Economistas; además, un Catedrático de Contabilidad, un representante de la Secretaría General Técnica, y tres Intendentes de Hacienda, desempeñando la Secretaría un Inspector Diplomado de los Tributos.

De acuerdo con lo establecido en la Orden que comentamos se constituyeron en el seno del Ministerio de Hacienda 20 Comisiones de Trabajo encargadas de redactar las ponencias correspondientes con destino a otros tantos sectores de actividad económica.

Dichas ponencias recogieron en su momento los balances-tipo de cada uno de los sectores. Como más importantes citamos los trabajos que se realizaron para las empresas eléctricas, papel y artes gráficas, automóviles, harinas, cementos, fabricación de artículos de caucho e industrias lácteas, entre otros.

Terminadas las veinte ponencias y pasadas a estudio de la Comisión Central de Planificación Contable, con independencia del mérito que estos trabajos tenían, se llegó a la conclusión de que no convenía su publicación, pues en definitiva faltaban los principios, la terminología y la metodología común para todos los sectores, al no existir previamente una “normalización que incluyera no solo el racional establecimiento de las cuentas y de las reglas de su funcionamiento, sino el de la terminología de los conceptos utilizados más frecuentemente”, tal como indicó la Orden de 9 de agosto de 1969.

Por ello en esta Orden se pretendió dotar a la Comisión Central de Planificación Contable “de los instrumentos precisos para la mayor eficacia en su cometido”, se reestructuró la misma, pasando a ser presidida por el subsecretario de Hacienda, y se incorporaron con el director general de Impuestos Directos, como Vicepresidente, los demás altos cargos del Ministerio responsables de la Intervención General, del Tesoro y Presupuestos y el Secretario General Técnico.

Pero lo más importante, a los efectos que nos ocupan, es que en el seno de la Comisión Central de Planificación Contable se crearon tres secciones que “entenderán respectivamente de las siguientes materias: Contabilidad financiera, Contabilidad analítica y Definición de conceptos”. Estas secciones, según precisaba la Orden “estarán formadas por cuatro Vocales, dos de ellos funcionarios, uno de los cuales será Intendente de Hacienda y actuará como ponente”.

Todavía hubo un cambio legislativo adicional, para conseguir preparar las actuaciones a realizar que derivaran en la aprobación del Plan General de Contabilidad. Nos referimos a la Orden de 25 de septiembre de 1971, por la que se modificó de nuevo la Comisión Central de Planificación Contable, y se indicaba que como estaba prevista la terminación del Plan General contable en un futuro inmediato, era conveniente estudiar con carácter urgente determinadas materias que deberían incluirse en el Plan.

Por ello, se entendió conveniente agilizar el funcionamiento de la Comisión Central, y se precisó que actuaría en el futuro en Pleno y en Comisión. En Pleno actuaría conforme lo venía haciendo hasta el momento, con alguna variación en su composición no significativa; y lo fundamental fue que las tres secciones, establecidas en la Orden anterior, fueron sustituidas por una Comisión Permanente, que sería presidida por el Subdirector General del Régimen de Empresas, formando parte de la misma el Secretario y los Vocales de la Comisión Central propuestos por el Director General de Impuestos.

A dicha Comisión Permanente se le encomendó con carácter prioritario la realización de los trabajos del Plan General Contable y de los planes sectoriales, elaborando las instrucciones que se precisen para la mejor aplicación de los mismos, tomando como base de sus estudios

y trabajos las notas técnicas o propuestas que debería formular el Jefe de la Sección de Planificación Contable.

Por su importancia y trascendencia para el buen fin de los trabajos de la Comisión Permanente, reproducimos los apartados tercero y cuarto de dicha Orden, que precisaron la forma y manera de realizar los trabajos que concluyeron con la aprobación posterior del Plan General de Contabilidad.

“Tercero.- Para el estudio de cuestiones concretas que versen sobre la formación y aplicación del Plan General Contable y de los Planes Sectoriales podrán constituirse Grupos de Trabajo que serán dirigidos por el Secretario, de los cuales formarán parte, según materias, profesionales al servicio de las Empresas designados por el Presidente de la Comisión Central a propuesta del Director General de Impuestos. Los Grupos de Trabajo se disolverán automáticamente una vez terminados los estudios que se les hubiera encomendado.

Cuarto.- Corresponderá al Secretario la preparación de las reuniones de la Comisión Central y de la Comisión Permanente, el envío de las citaciones acordadas por sus respectivos Presidentes y la redacción de las actas en las que constarán los acuerdos recaídos y los puntos de vista expresados en los correspondientes debates. Dirigirá también las reuniones que celebren los Grupos de Trabajo e informará a la Comisión Permanente sobre el estado de los trabajos encomendados a aquéllos, y colaborará con la Sección de Planificación Contable en la preparación de las notas técnicas o propuestas que se presenten a la Comisión Permanente, así como, en general en todos los trabajos relativos al Plan. La Secretaría funcionará como Sección integrada en la Dirección General de Impuestos”.

De esta forma la Comisión Central de Planificación Contable elaboró en el año 1973 el Plan General de Contabilidad, que fue aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero.

En relación con los objetivos, finalidades y metodología seguida para la redacción del Plan, indicamos simplemente que el lector puede encontrar todo ello en la lectura de la Introducción. No obstante, por la importancia que tiene para el desarrollo posterior del Plan, hacemos referencia al apartado 8 de la Introducción, en la que se precisa que el Plan no es fiscal, como podría pensarse, al haber sido elaborado por la Comisión Central de Planificación Contable que estaba incardinada en la Dirección General de Impuestos Directos, apoyada además por un Cuerpo de funcionarios que tenía atribuida la competencia específica de la Planificación Contable conjuntamente con la de Inspección del Impuesto sobre Sociedades.

En definitiva, la Comisión, no ha tenido inconveniente en dejar bien claro “que el Plan no es fiscal. Sus objetivos son predominantemente económicos... estableciendo reglas técnicas para contabilizar las operaciones conforme a su auténtica significación económica y financiera”.

4 La aplicación del Plan

Una vez publicado el Plan General, los trabajos a desarrollar iban dirigidos, por una parte, a facilitar su aplicación y, por otra, a su desarrollo.

1. En primer lugar, en relación con las medidas para lograr su progresiva implantación, hacemos referencia a la inmediata modificación del Código de Comercio tendente a la claridad y a la veracidad en la información contable. Al respecto, destacamos que en la Ley 16/1973 de 21 de julio de reforma de dicho Código, se introdujeron las siguientes modificaciones:

- a. En cuanto a los libros obligatorios, se han suprimido los libros Mayor y Copiador de cartas y telegramas.
 - b. En el artículo 36, referente a la legalización de los libros, se introduce una modificación importantísima, mediante la cual, las empresas pueden utilizar cualquier procedimiento idóneo para realizar los asientos y las anotaciones. Se establece así una facilidad grande para la mecanización de la contabilidad.
 - c. En el Artículo 43, se establece que en el Libro diario podrán efectuarse anotaciones conjuntas de los totales de las operaciones por periodos no muy superiores al mes.
 - d. El Artículo 38, establece la necesidad de que el balance y la cuenta de resultados refleje con claridad y exactitud la situación patrimonial y los beneficios obtenidos durante el ejercicio.
 - e. En el Artículo 41 se establece la posibilidad de verificar la contabilidad por experto titulado superior. Posteriormente en el Real Decreto, de 28 de abril de 1977, por el que se aprueba el “estatuto profesional de los economistas, profesores y peritos mercantiles”, se atribuye la competencia de la verificación a dichos profesionales.
2. En segundo lugar, la primera decisión que se toma por la autoridad económica en orden a la progresiva aplicación del Plan General se encuentra en el artículo 20 del Decreto Ley 12/1973 de 30 de noviembre. Este artículo restablece la vigencia de la Ley sobre regularización de balances según el texto refundido de 2 de julio de 1964.

Es decir, autoriza de nuevo las operaciones reguladas por dicha Ley, con la particularidad de que las Empresas que ejerzan exclusivamente actividades comerciales y hayan revalorizado sus balances, vendrán obligadas a aplicar el Plan General a partir del 1 de enero de 1978, y las demás, estarán obligadas a aplicar el Plan cuando se señale en las normas de adaptación sectorial que sean aprobadas por la Comisión Central de Planificación Contable, teniendo en cuenta en todo caso, que las empresas que ejerzan actividades comerciales podrán aplicar el Plan de Contabilidad para las pequeñas y medianas empresas aprobado por Decreto 2822/1974 de 20 de junio.

Y la segunda de las decisiones tomadas en este sentido es consecuencia de la regularización voluntaria de la situación fiscal que se aprobó en los artículos 30 a 34 de la Ley 50/77 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Dicha Ley fue la antesala de la Constitución, que se aprobó seguidamente, y en realidad suponía una verdadera amnistía fiscal para las empresas que pusieran al día sus contabilidades.

La regularización era voluntaria, y la única condición que se puso para poder acogerse, fue establecida en el último párrafo del apartado 8º de la Orden de 14 de enero de 1978, por la que se desarrolló la *regularización voluntaria de la situación fiscal de las Empresas*, al disponer que “*las empresas que se acojan a la presente regularización vendrán obligadas a aplicar el Plan General de Contabilidad, cuando así lo disponga el Ministerio de Hacienda*”.

Esta regularización tuvo por objeto fundamental conseguir que las contabilidades fueran un fiel reflejo de la actividad empresarial, y por ello se permitió, libres de impuestos, hacer lucir en contabilidad los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como de circulante, las obligaciones con terceros, la incorporación de la parte del coste de los activos reales ocultado en el momento de la adquisición, y la eliminación de las cuentas de

activo que figuren en contabilidad como consecuencia de regularidades contables, así como también las cuentas de pasivo ficticio que pudieran ser de cuentas inexistentes.

Dichas operaciones de regularización deberían contabilizarse, para surtir efectos, en el primer balance cerrado con posterioridad al 17 de noviembre de 1977. Y en orden a la implantación obligatoria del Plan General de Contabilidad para las empresas acogidas a la regularización voluntaria, el Ministerio de Hacienda, el 14 de enero de 1980, dispuso lo siguiente:

- a. Que para las empresas comerciales la obligatoriedad comenzará en 1981.
- b. Que para las demás a medida en que se aprobaran las adaptaciones a sus específicos sectores de la actividad.
- c. Que, en cualquier caso, a partir de 1981, los principios del Plan, la forma y estructura de las Cuentas anuales y los criterios de valoración serán obligatorios para todas las empresas, en cuanto les fuera posible su aplicación.

Con lo cual podemos decir que se completó el programa de aplicación del Plan General de Contabilidad, aunque estaban pendientes las tareas de adaptación sectorial, porque hasta que no estén realizadas, el Plan General de Contabilidad no podrá aplicarse con generalidad, y porque son básicas para conocer el propio sector y para enriquecer, como veremos más adelante, el propio Plan. Así se indica en la ya citada Orden de aplicación del Plan:

“la necesidad de tales normas específicas o normas de adaptación es evidente, ya que vienen impuestas por el propio contenido que lógicamente tiene el P.G.C. Este capta, representa y mide en unidades monetarias –y en muchos casos físicas– cada uno de los actos que componen el proceso de circulación de valores por la Empresa, pero dando a este proceso el referido sentido de generalidad y sin contemplar, por tanto, el casuismo con que el mismo se produce en aquellas unidades económicas que por sus características concretas tienen sus particulares formas de operar.

Por consiguiente, el contenido literal y estricto del Plan General de Contabilidad exige ciertas adaptaciones técnicas y aun terminológicas, cuando se trata de aplicar a Empresas incluidas en determinados sectores de actividad económica”.

5 El desarrollo del Plan

En el apartado 11 de la Introducción del Decreto de aprobación del Plan, ya se contempla la necesidad de completar dicho texto con normas específicas destinadas, por una parte, a las pequeñas empresas, y por otra, a los sectores de actividad económica que lo requieran, previsión que se reitera en la propia Instrucción sobre la Regularización de Balances aprobada en 2 de febrero de 1974, que reglamentaba la aplicación de la nueva Ley, y todo ello porque como decía la Orden de 22 de octubre de 1975 dando normas sobre la aplicación del Plan General a las empresas que regularicen sus balances “*el contenido literal y estricto del Plan exige ciertas adaptaciones técnicas y aún terminológicas cuando se trata de aplicar a empresas incluidas en determinados sectores de actividad económica*”.

En concreto, dicho apartado 11 de la Introducción, ya había previsto la necesidad de que, para completar nuestro sistema de planificación contable, era necesario la elaboración de varios trabajos en el marco del propio Plan General de Contabilidad, entre los cuales citaba los siguientes:

- Estudio de los grupos de sociedades y formación de los documentos consolidados de los mismos.
- Desarrollo del grupo 9 relativo a la contabilidad interna.

- Adaptación del Plan a las especiales características de las empresas incluidas en el sector financiero y en otros sectores de la actividad económica que lo precise.

Por la Orden de 30 de octubre de 1974, se desarrolló lo previsto en el citado apartado 11 de la Introducción del Plan General, y se ordenó a la Comisión Central de Planificación Contable que procediera a desarrollar los Programas referidos en dicho apartado. Al efecto, fueron nombrados en dicha Orden, tres directores de programa (dos Intendentes de Hacienda y un Inspector Técnico Fiscal del Estado) para dirigir cada uno de los tres grupos de trabajo, a fin de llevarlos a buen término y terminar así las previsiones para completar “nuestro sistema de planificación contable”.

6 Sobre la creación del Instituto de Planificación Contable

Una vez puestos en marcha los Programas para completar el Plan General, conforme la precitada Orden de 30 de octubre, el Ministerio de Hacienda con el fin de “intensificar la planificación contable para modernizar los métodos de gestión de las empresas, perfeccionar la información económica nacional y conseguir una superior veracidad contable que redundara en el mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales” aprobó por Real Decreto 1982/76, de 24 de agosto la creación del Instituto de Planificación Contable, que tendría “la consideración de servicio público centralizado”, con objeto de realizar “los estudios, investigaciones e informes relativos a la adaptación del Plan General de Contabilidad a los distintos sectores de actividad económica, y al perfeccionamiento y actualización de la planificación contable, dentro del ámbito de competencias atribuidas al Ministerio de Hacienda”.

La creación del Instituto, para el futuro de la planificación contable, supuso un cambio importante, que a veces pasa desapercibido, porque a partir de su creación todos los trabajos de adaptación del Plan y de su desarrollo y actualización, pasaban a ser competencia del Instituto, suprimiéndose la Subdirección General de Régimen contable de las empresas, de forma tal que en la Dirección General de Tributos solamente quedarían, en el ámbito contable, las cuestiones relativas a la regularización de balances y a la concentración de empresas.

Tal como se indicaba en el Decreto de creación del Instituto de Planificación Contable, en la fecha de su aprobación “existen numerosas Empresas que por haber regularizado sus balances tienen obligación legal de aplicar el Plan General de Contabilidad, pero para cumplir tal obligación, es necesario que este texto de ordenación contable se desarrolle debidamente mediante la formulación de una serie de adaptaciones a los distintos sectores nacionales de actividad económica”, tal como había previsto el propio Plan en el apartado 11 de la Introducción, que hemos referido anteriormente.

La principal tarea del Instituto era por tanto adaptar el Plan a las especiales características de las empresas incluidas en el sector financiero y en otros sectores de la actividad económica que lo precisaran. Al efecto se entendió que la mejor forma de llevar a cabo dicho cometido era entrar en contacto con todas las Instituciones que formaban su Consejo Rector.

Particularmente con los organismos más relacionados con la Planificación Contable o con la Auditoría, como eran el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, el Consejo General de Economistas y el Consejo Superior de Titulares Mercantiles, así como con los Catedráticos de Contabilidad, contando en todo caso con los Economistas y Profesores y Peritos Mercantiles, cuyo estatuto profesional se aprobó en esas fechas por Real Decreto 871/1977. Al respecto traemos a colación las siguientes colaboraciones, como más significativas:

1. En primer lugar, la estrecha relación mantenida con la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Barcelona, por la ayuda prestada para realizar las adaptaciones de los sectores que desarrollaban su actividad prioritariamente en Cataluña. Para ello, incluso, el Instituto llegó a dejar una Delegación permanente en la Escuela para que pudieran realizarse los trabajos con más rapidez y cercanía, que fue decisiva para realizar las primeras adaptaciones sectoriales relativas a la Industria textil, farmacéutica y editoriales, sin perjuicio además de la colaboración en todas las demás adaptaciones.
2. En segundo lugar, pero no por ello menos trascendente, la colaboración del Instituto con el Consejo Nacional de la Contabilidad de Francia. Cuando se creó el Instituto en el año 1976, se estrecharon las relaciones de trabajo conjunto, y se constituyó una Comisión Mixta Hispano Francesa de Planificación Contable, que no llegó a aprobarse digamos oficialmente, porque no se consideró necesario al tratarse de una Comisión estrictamente de trabajos técnicos de Planificación Contable.

Se concertaron dos visitas anuales de tres/cuatro días, para intercambiar trabajos, en París y Madrid. Trabajos que versaban fundamentalmente sobre las adaptaciones sectoriales que se estaban realizando en España, y en todo lo relativo al desarrollo de la contabilidad analítica, y de la contabilidad de los Grupos societarios. Por parte francesa, lo más importante era recibir información sobre cómo se había aplicado la Planificación Contable en Francia y sobre todo, en esos momentos, para estar al tanto sobre la actualidad y el desarrollo de la normativa contable que se estaba gestando en la Comunidad Económica Europea, en particular sobre la IV Directiva, que fue aprobada el 25 de julio de 1978, al objeto de coordinar las normas nacionales al respecto.

3. Y en tercer lugar destacamos la colaboración que desde el primer momento de su creación se mantuvo con la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). No solo por la elaboración de principios y normas de contabilidad para la práctica contable en España, sino también por el hecho de que en sus Boletines informativos diera una completa información sobre los asuntos relativos al Instituto.

Por ejemplo, en el Boletín informativo número uno (primer cuatrimestre año 1983), se recordaba que en ese año se conmemoraba el décimo aniversario del Plan General de Contabilidad y de la reforma del Código de Comercio en cuanto a libros de contabilidad; y en el Boletín número dos (segundo cuatrimestre año 1983) se hacía referencia al homenaje realizado por la Asociación a Don Carlos Cubillo Valverde, en el que tuvo lugar la presentación del libro escrito en su homenaje, por la valiosa labor, de todos conocida, en favor del desarrollo de la contabilidad en España (recordamos que fue el único Presidente que tuvo el Instituto de Planificación Contable).

En dicho acto, el secretario de Estado de Hacienda le impuso la Gran Cruz del Mérito Civil. También en dicho Boletín, se daba cuenta de la visita a nuestro país y a las conferencias que pronunciaron el presidente y el secretario general del Consejo Nacional de Contabilidad Francés, dentro de los actos conmemorativos del décimo aniversario del Plan General de Contabilidad.

En relación con la actividad internacional desarrollada por el Instituto, en dicho Boletín se informaba de la reunión tenida en París por la Comisión Mixta Hispano-Francesa de Planificación Contable y se indicaba que:

“en las reuniones de dicha Comisión se realizaron los tradicionales intercambios de las realizaciones tanto del Consejo Nacional de la Contabilidad de Francia, como del Instituto de Planificación Contable en España. En relación con la elaboración de un vocabulario contable en los dos idiomas, francés-español, se avanzó mucho. También se estudiaron cuestiones sobre normalización contable de nivel supranacional e internacional, con especial atención a la IV y VII Directrices de la Comunidad Económica Europea”.

Y al respecto, los trabajos dieron su fruto en el año 1986, cuando se publicó el libro que recogía la terminología de los Planes contables español y francés publicado por el Instituto de Planificación Contable y por el Consejo Nacional de la Contabilidad de Francia, que fue la única vez que recordemos dos Institutos de esta naturaleza han hecho una publicación conjunta de gran utilidad por otra parte para los profesionales para conocer bien el significado de cada una de las palabras, y de cada uno de los conceptos que se incluyen en los respectivos Planes contables.

7 Sobre la continuidad de las actuaciones de planificación contable

Como hemos indicado a lo largo de este trabajo, el propio Plan era consciente de la necesidad de realizar las adaptaciones sectoriales, no solo para enriquecer la propia planificación general, sino también para resolver problemas no planteados hasta entonces por la propia vocación de generalidad del Plan, pudiendo decir en muchos casos, que las soluciones adoptadas deberán por su importancia incorporarse al propio Plan, sirviendo además para posibilitar, si se precisa la regularización del sector afectado.

A lo largo de la vida de la Comisión Central de Planificación Contable se aprobaron dos adaptaciones sectoriales, la primera el 7 de octubre de 1974 que consistió en adaptar el Plan de contabilidad a la pequeña y mediana empresa, y la segunda se aprobó el 3 de junio de 1976 sobre la adaptación del Plan a las empresas de leasing. Posteriormente, durante la vida del Instituto de Planificación Contable se aprobaron 18 adaptaciones más, la primera aprobada el 28 de abril de 1977 sobre las empresas de factoring, hasta la última aprobada por la Orden de 2 de junio de 1987 sobre las empresas de transporte terrestre.

En total pues, se hicieron 19 adaptaciones sectoriales, que según consta en la Introducción de las últimas realizadas, pretendían conseguir “que las cuentas anuales sean la expresión de la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera y de sus resultados”, y además como se ha dicho, en muchos casos, enriquecían el propio Plan, al resolver problemas no planteados hasta el momento, que se explicaban en las Introducciones de cada una de las adaptaciones sectoriales que se iban aprobando, como por ejemplo en las de las empresas de leasing, de factoring, del subsector eléctrico, de las concesionarias, de las inmobiliarias, de los centros de asistencia sanitaria, o en la novedosa referida a los Clubes de fútbol, donde se dio un tratamiento específico a los derechos de traspaso y a los gastos de adquisición de jugadores.

Por otra parte, el Instituto había completado los trabajos de Planificación Contable que se había propuesto la Comisión Central en el año 1974. Por Orden de 1 de agosto de 1978, se aprobó el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad, o contabilidad analítica, y por Orden de 15 de julio de 1982, se aprobaron los criterios para la formación de las cuentas de los grupos de sociedades.

Por último, hacemos referencia a los modelos de Planes Contables y de Estados Contables Normalizados de Carácter Público, entre ellos el Plan General de Contabilidad Pública, cuya primera versión fue publicada con carácter provisional por una orden del Ministerio de Ha-

cienda de 14 de octubre de 1981, versión que fue posteriormente sustituida en 1983, que fue completada con el desarrollo del Grupo nueve por Orden de 20 de septiembre de 1983, cuyos antecedentes se encontraban en la ley de Administración de Hacienda y contabilidad de 20 de febrero de 1850 y en el Plan General de Contabilidad y Hacienda Pública de 1 de Julio de 1911. En el año 1985, se aprobaron también los modelos de Balances y Cuenta de Resultados Públicos de Bancos y Cajas de Ahorro.

Terminada la tarea propuesta, faltaba completar o reglamentar todo lo referente a la elaboración de normas técnicas de auditoría, que recogieran no solo el concepto de la actividad de auditoría propiamente dicha, sino también el ejercicio de la actividad en su más amplio sentido, en orden a conseguir “la fiabilidad en la información contable, a la que se refieren de manera fundamental la cuarta y séptima directiva de la CEE y, de forma especial, respecto a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de los estados contables, la directiva 84/253/CEE”.

A dichos efectos, se aprobó la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Por lo establecido en la Disposición adicional segunda y en el artículo 22, de la Ley, quedó suprimido el Instituto de Planificación Contable, dependiente del Ministerio de Hacienda, que tenía la consideración de servicio público centralizado, y se creó el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como Organismo autónomo de carácter administrativo, que ha quedado adscrito al Ministerio de Economía, que en lo sucesivo se encargará de ejercer las funciones encomendadas al anterior Instituto, y además el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, y de los Auditores.

Para terminar, recordamos que el Plan General de Contabilidad del año 1973 ha sido modificado dos veces desde entonces, curiosamente cada 17 años, los años 1990 y 2007.

Agradeciendo finalmente al Instituto el encargo que nos ha hecho para redactar estas notas, en recuerdo del viejo plan del 73, enviamos nuestro mejor deseo para el futuro.

Referencias consultadas

- 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 de las empresas.
- Decreto 998/1969, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Cuerpo de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública, derogado posteriormente, en el año 1981, por el Reglamento del Cuerpo Especial de Inspectores Financieros y Tributarios del Estado.
- Orden de 9 de agosto de 1969, por la que se reestructura la Comisión Central de Planificación Contable, creada por Orden de 24 de febrero de 1965, “dotándola de los instrumentos precisos para la mayor eficacia en el cometido que se le asigna”.
- Orden de 25 de septiembre de 1971, por la que se adapta la Comisión Central de Planificación Contable a la reorganización del Ministerio, creando una Comisión permanente para realizar los trabajos del Plan General Contable y de los Planes sectoriales, y una Secretaría que funcionará como Sección integrada en la Dirección General de Impuestos.
- Decreto/Ley 12/1973 de 30 de noviembre, en el artículo 20 se restablece la vigencia de la Ley sobre regularización de balances según el texto refundido de 2 de julio de 1964.
- Orden de 30 de octubre de 1974, por la que se desarrolla el apartado 11 de la Introducción del Plan General de Contabilidad del año 1973, y se nombra a tres Directores de Programa para completar el Plan en las materias a que se refiere dicho apartado.
- Orden 22 de octubre de 1975, por la que se dan normas sobre la aplicación del Plan General de Contabilidad, a las empresas que regularicen sus balances.
- Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, sobre creación del Instituto de Planificación Contable.
- Real Decreto Ley 40/1977, de 7 de septiembre, sobre creación del Cuerpo Especial de Inspectores Financieros y Tributarios del Estado, en el que se integran el Cuerpo de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública y otros cuerpos de Inspección, los cuales se declaran a *extinguir*.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. El capítulo V permite la regularización voluntaria de la situación fiscal, que es desarrollada por la Orden de 14 de enero de 1978.

Real Decreto 425/1981, de 27 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Cuerpo Especial de Inspectores Financieros y Tributarios del Estado, que en la actualidad está integrado en el de Inspectores de Hacienda del Estado, creado en el artículo 57 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que ha quedado adscrito a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

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 el que se concretan las funciones que le corresponden de normalización contable y de auditoría, derogando "*de modo expreso el Real Decreto de creación del Instituto de Planificación Contable*".