

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

3.4 Aspectos históricos del desarrollo y evolución del Plan General de Contabilidad (1973-2023)

Susana VILLALUENGA DE GRACIA
Universidad de Castilla-La Mancha
Susana.Villaluenga@uclm.es

M^a Ángela JIMÉNEZ MONTAÑÉS
Universidad de Castilla-La Mancha
Angela.Jimenez@uclm.es

Resumen

En este estudio se realiza un análisis crítico de la evolución del Plan General de Contabilidad (PGC) en España en los últimos 50 años, con el propósito de evaluar si los cambios han priorizado la generación de información útil para la toma de decisiones o se han enfocado principalmente en el cumplimiento de la normativa supranacional. Se emplea una metodología basada en el estudio de las fuentes normativas originales contextualizadas en su periodo histórico, así como de críticas, debates y opiniones de profesionales y académicos contemporáneos. Se concluye que es necesario realizar una evaluación continua del PGC, considerando aspectos legales, necesidades de información de los usuarios y buscando un equilibrio entre la conformidad normativa y la utilidad de la información contable en las decisiones empresariales.

Palabras clave: Plan General Contable; Normativa; Historia de la Contabilidad; España.

Abstract

This study critically examines the evolution of the Plan General de Contabilidad (PGC) in Spain over the past 50 years, aiming to assess whether the changes have prioritized the generation of decision-relevant information or have primarily focused on regulatory compliance. The methodology employed entails examining original normative sources within their historical context, while also incorporating the perspectives of contemporary professionals and academics through critical assessments, debates, and opinions. The findings underscore the vital importance of continuous evaluation of the PGC, considering legal aspects, addressing users' information needs, and achieving a harmonious equilibrium between regulatory compliance and the pragmatic utility of accounting information for well-informed business decision-making.

Key words: General Accounting Plan; Regulations; History of Accounting; Spain.

1 Introducción

Este año celebramos el 50 aniversario del Plan General de Contabilidad (PGC), una conmemoración ya a destacar en la historia de la contabilidad en España. Desde su aprobación en 1973, el PGC ha sido el referente indiscutible en el marco normativo contable del país. A lo largo de estas cinco décadas, el PGC español ha evolucionado y se ha adaptado a los cambios económicos y empresariales, estableciendo criterios de valoración y presentación de estados financieros que han facilitado la comparabilidad entre empresas y sectores. El PGC ha sido fundamental en respaldar la toma de decisiones informadas y en proporcionar una base concreta de información financiera.

En estos años, los planes generales de Contabilidad (PGC-1973, PGC-1990 y PGC-2007) han evidenciado el desarrollo contable y económico de España, en respuesta a los requerimientos normativos del entorno y la necesidad informativa de agentes y usuarios. Este estudio analiza los aspectos históricos del PGC en paralelo al desarrollo económico y del sector empresarial, influenciado por cambios internos, la apertura a Europa y la globalización económica. Se examinan los antecedentes de su creación, su estructura, contenidos y normativa asociada. El análisis de su evolución proporciona una comprensión más profunda de la normativa contable y su relevancia en el ámbito empresarial y económico del país, a través del estudio de fuentes normativas originales contextualizadas en su periodo histórico, así como de críticas, debates y opiniones de profesionales y académicos contemporáneos.

El resultado evidenciará que, a lo largo de estas cinco décadas, España ha llevado a cabo exitosamente las reformas contables requeridas, en primer lugar, por necesidades internas de desarrollo que fueron abordadas mediante un proceso de normalización, y posteriormente, por las demandas de armonización con las normas contables internacionales. Durante este proceso, España ha logrado conciliar de manera exitosa la tradición de normalización adoptada en sus inicios, caracterizada por la coordinación con la normativa mercantil y fiscal española con las necesidades informativas de las empresas. Esta situación se presenta como un desafío considerable, especialmente en el contexto empresarial que se encuentra influenciado por las cambiantes necesidades del mercado. Y aunque para Tua (2006, p. 147) la razón fundamental de la reforma sea las exigencias de la Comisión Europea, también existen otras causas fundamentales que la justifican, como la necesidad de adecuar el ordenamiento al nivel y tipo de desarrollo experimentado por el país.

Dado el espacio limitado, es importante abordar de manera concisa el análisis del PGC en relación con su evolución histórica, su relevancia en el ámbito empresarial y económico, así como las reformas contables realizadas para responder a las demandas internas y de armonización.

2 Antecedentes y contexto histórico

Después de la Segunda Guerra Mundial comenzó un período de recuperación económica generalizado en Europa, conocido como la “Treintena Gloriosa”, entre 1945 a 1975. A principios de este período España enfrentaba desafíos económicos importantes derivados de su aislamiento internacional, con falta de infraestructuras modernas y escasez de capital y tecnología por dificultades en la importación (Catalán, 1995). Con el objetivo de fortalecer sus lazos comerciales y estimular la inversión extranjera para impulsar su economía, España se adhirió en 1958 a organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF). Asimismo, se establecieron acuerdos comerciales con naciones como Estados Unidos, Alemania y el Reino Unido, permitiendo así el acceso a nuevos mercados y la importación de bienes y tecnología avanzada.

Un suceso cardinal en este sentido fue la firma del Tratado de Roma el 25 de marzo de 1957, el cual marcó el primer paso hacia la creación de un Mercado Común en Europa, caracterizado por la libre circulación de personas y capitales. Ante este nuevo panorama económico, se suscitó la necesidad de establecer una normalización contable, cuya finalidad radicaba en la adopción de estándares transparentes y uniformes que propiciasen transacciones financieras fluidas dentro de un contexto de creciente interacción económica, en el que las empresas lograrían de forma pasiva la armonización cumpliendo sus normativas adaptadas a las Directivas, aunque no lo suficiente a pesar de su flexibilidad (Giner y Mora, 2001).

El 18 de septiembre de 1947 Francia había publicado ya un PGC desarrollado por la Comisión de Normalización Contable de 4 de abril de 1946. Diez años después, en un intento de mejora, el 11 de mayo de 1957, el Ministerio de Economía y Finanzas aprobaba el segundo PGC, que estaría vigente hasta 1984. En las disposiciones generales quedaban claros sus objetivos, entre los que estaban la mejora de la contabilidad, su comprensión y control, la comparación de la información, la consolidación y la elaboración de estadísticas, a través de normas comunes y particulares. Para Cañibano (1972) el PGC inicial carecía de conexión con la realidad económica y la información contable, siendo obsoleto y poco realista en la toma de decisiones empresariales.

En aquel momento, la balanza de pagos en España presentaba una situación insostenible, incapaz de financiar las importaciones necesarias para satisfacer las demandas del sistema productivo interno y respaldar las exportaciones. Esto llevó a la implementación del Plan de Estabilización de 1959 (Decreto Ley 10/1959), en el cual el FMI colaboró activamente con las autoridades españolas, proporcionando asistencia técnica y financiera crucial para su éxito. Este Plan trataba, según el preámbulo de la norma, la liberalización progresiva de la importación de mercancías y del comercio, la convertibilidad de la moneda, la regulación del mercado de divisas y la modificación de impuestos, en definitiva, la liberalización y el fomento de la internacionalización. Con este Plan, España abandonaría el aislacionismo económico para iniciar un cambio radical, inaugurando un período de crecimiento intenso que permitiría la convergencia con las economías europeas occidentales (Cavalieri, 2014). Fuentes Quintana (1989, p. 4) afirma que sin este Plan es difícil explicar la era del desarrollo económico español, en las que el país alcanzó tasas acumulativas de crecimiento anual del PIB del 7%.

El plan de 1959 se acompañó de tres planes consecutivos de desarrollo orientados a la reconversión industrial de una España rural. El primero de estos planes fue el de 1964-1967 (Ley 194/1963, de 28 de diciembre) que definía el marco al que debía ajustarse la acción del Estado, dentro del equilibrio presupuestario y las oportunidades del sector privado, con medidas como la reforma del sistema tributario, del régimen de contratación administrativa, la liberalización de las transacciones exteriores, la mejora agraria, la flexibilidad de normas para la inversión extranjera y la regulación del régimen de la industria.

El primer Plan de Desarrollo se vio complementado por la Ley sobre Regularización de Balances (Texto Refundido de la Ley sobre regularización de balances, de 2 de julio, 1964), la cual permitía a las sociedades ajustar los valores contables de sus elementos patrimoniales a cambio de beneficios fiscales (art. 2.1). Esta ley, de enfoque fiscal, también establecía la posibilidad de adoptar balances-tipo basados en modelos oficiales de forma obligatoria para aquellas empresas que se acogieran a dichos beneficios, tal como se establecía en su Disposición final cuarta. Un año más tarde, se promulgó la Orden de 24 de febrero de 1965, la cual creaba comisiones de trabajo, incluyendo una comisión central en la Dirección General de Impuestos Directos, con el propósito de estudiar balances-tipo en las empresas. Esta medida marcó el primer paso hacia la planificación contable alineada con estándares internacionales y con el objetivo de armonizar las prácticas contables con la realidad económica, facilitando así la elaboración de la Contabilidad Nacional.

La economía española experimentó altas tasas de crecimiento anual impulsadas por sectores como el turismo, principalmente europeo, el desarrollo del sector servicios, la construcción y la industria manufacturera, respaldados por la implementación del segundo Plan de Desarrollo (1968-1971). Según García Delgado (1975, p. 677), se produjo un cambio económico fundamental entre 1961 y 1973, caracterizado por la movilidad espacial, una mejor utilización de los recursos y una creciente disponibilidad de capital. El acuerdo preferencial con la CE en 1970 tuvo efectos positivos en la economía, elevando el PIB del 59% en 1960 al 79,3% en 1975 (Fuentes Quintana, 1995, p. 295). Este crecimiento influyó en el desarrollo del sector empresarial en España, con un aumento de la inversión, la creación de empresas y la modernización de la gestión empresarial. Por lo tanto, resultaba comprensible la necesidad de contar con un marco contable actualizado y armonizado que permitiera una mejor gestión y control financiero.

Durante este período, la armonización fiscal con Europa y la necesidad de evitar distorsiones eran considerados factores justificativos para impulsar la modernización contable de las empresas (Cubillo, 1969, p. 328). Sin embargo, según Bueno Campos (1972, pp. 74-75), no fue hasta 1971 cuando se produjo un verdadero impulso hacia la normalización contable, motivado por razones técnicas ineludibles relacionadas con lo fiscal y la consolidación contable de microeconomías. El proceso comenzó con la reestructuración de la Comisión Central de Planificación Contable (Orden Ministerial de 25 de septiembre de 1971), que actuaría como secretaría del Plan, y la integración de profesionales y expertos del sector privado en grupos de trabajo sobre temas como valoraciones, documentos consolidados, mecanización contable, contabilidad analítica, especialidades sectoriales, entre otros. De particular interés era la estructura y contenido de las cuentas anuales, el informe de gestión, los métodos de evaluación y la divulgación de documentos cuando se trataba de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada. Según se indica en el preámbulo del Decreto que aprueba el PGC, la intención era establecer condiciones legales equivalentes en la información financiera que las empresas debían proporcionar para el conocimiento del público:

“A pesar de las sugerencias que se han recibido, la Comisión ha decidido, por muy importantes razones, que el Plan se ajuste a los principios de la contabilidad tradicional, lo cual no ha sido obstáculo para introducir en él ciertas innovaciones en base a la moderna evolución de la técnica contable, las propias exigencias jurídico-nacionales y las normas supranacionales, muy elaboradas ya.”

Considerando la evolución del pensamiento y las prácticas contables españolas, así como las recomendaciones de expertos y empresarios, la Comisión decidió alinear sus trabajos con las directrices de la planificación francesa, teniendo en cuenta la vocación europeísta que debía tener el Plan. Cubillo y González (1971, pp. 1025-1026) reivindicaron un Plan abierto, flexible y de transición, en el que predominasen los elementos financieros.

3 La estabilización económica: el primer Plan General Contable de 1973

En los años 70, la economía española experimentó un rápido crecimiento conocido como el “milagro económico español”. En 1972, se implementó el tercer plan de desarrollo, que duraría hasta 1975 pero fue interrumpido en 1973 debido a la crisis del petróleo. Ese mismo año, se promulgó el primer PGC español (Decreto 530/1973), basado en la Orden Ministerial de 25 de septiembre de 1971 y previo informe del Consejo de Economía Nacional, elevado al Ministerio de Hacienda para su aprobación. Paralelamente, en junio de 1973, profesionales de nueve países fundaron en Londres el *International Accounting Standards Committee* (IASC) con el objetivo de facilitar la armonización contable.

Con el PGC-73 España se incorporaba a las tendencias modernas sobre normalización contable y las normas europeas a través de la influencia por el plan general francés, aunque González Tudela (1976, p. 118) no lo consideraba una mera adaptación del francés, superior por su mayor homogeneidad y existencia de guías profesionales de adaptación a sectores, algo que debería haberse aprovechado en España para implantarlo antes considerando que los trabajos comenzaron en 1965. No obstante, según se indica expresamente en el Decreto, en el terreno de las realidades “el Plan se subordina a nuestro régimen jurídico vigente, condicionado por la noción de los valores históricos. Por otra parte, la evolución europea sobre esta materia no ha sobrepasado, ni menos hasta ahora, de los límites señalados por algunos propósitos y por determinadas recomendaciones”.

Pese a sus implicaciones jurídicas y según se advierte expresamente en el preámbulo, el PGC-73 no nace con un interés fiscal: “Ante todo ha de quedar claro que el Plan no es fiscal. Sus objetivos, como más adelante se verá, son predominantemente económicos”, tampoco interferiría en la regulación sobre libros de contabilidad, que correspondía al Código de Comercio (C. de C.), sino que se limitaría a establecer reglas técnicas para contabilizar operaciones “conforme a su auténtica significación económica y financiera”, comprendiendo cuatro partes por este orden: Cuadro de cuentas; Definiciones y relaciones contables; Cuentas anuales; y Criterios de valoración. Por lo que se refiere al ámbito de aplicación, no era obligatorio sino “facultativo a su adopción por las empresas, dejando, de momento, que sea la propia convicción de una conveniencia técnica la que paulatinamente vaya operando la aplicación de este, sin perjuicio de que en el futuro se pueda establecer su aplicación obligatoria en los casos que se determine”. Es decir, que el PGC sería voluntario hasta que el Gobierno no dispusiera otra cosa, llevando en sí mismo la idea de una aplicación obligatoria y gradual.

Entre 1973 y 1978, España vive los desafíos y cambios más significativos de su historia agudizados por la crisis del petróleo: la transición democrática, el desarrollo del turismo, las políticas de modernización e industrialización. En ese contexto de cambios, en 1975 a través de una Orden de 22 de octubre, se dan normas sobre aplicación del PGC por las empresas que regularicen sus balances, cuyo fin fue autorizar de nuevo las operaciones sobre regularización de balances, con la particularidad de que las empresas beneficiarias quedaban comprometidas a la aplicación del PGC. Apenas un año más tarde, se crea el Instituto de Planificación Contable (Real Decreto 1982/1976), como servicio público centralizado, al objeto de desarrollar los textos de ordenación contable a “perfeccionar la información económica nacional y conseguir una superior veracidad contable que redunde en el mejor, cumplimiento de las obligaciones fiscales”, así como adaptar “a las innovaciones tecnológicas, a las prácticas comerciales y financieras seguidas por las Empresas, a la evolución del derecho patrio y a las realizaciones a nivel supranacional”. Creado el órgano de control, se publica el *Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero*, que en su artículo 41, autorizó al Gobierno “para implantar de forma progresiva y con carácter obligatorio el Plan General Contable”.

En este tiempo se publica la IV Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, sobre las normas y regulaciones (formato, contenido y principios) para la presentación de las cuentas anuales de ciertas formas de sociedades en la CEE. Meses después, en España se publica la Orden por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del PGC-1973 o contabilidad analítica (Orden de 1 de agosto de 1978), del que Rodríguez Requena (1979) consideraba de mayor interés a efectos de homogeneidad interempresas, cuantificación de magnitudes macroeconómicas, etc. que de interpretación de fenómenos registrales. Gonzalo y Tua (1988) consideraban el Grupo 9 como una normativa incompleta y un marco para la implantación de contabilidad interna en la empresa industrial por centros de responsabilidad, falto de adaptaciones sectoriales. Y Mallo (1990, p. 31) manifestó que esperaba más, achacándole falta de sentido práctico.

La publicación de esta Directiva marca el fin de un período de normalización interna en España y el inicio de la armonización contable, una nueva fase que autores como Giner y Mora (2001) consideran dividida en tres: 1ª Etapa: Promulgación y adaptación de las Directivas; 2ª Etapa: Estrategia de acercamiento de la UE al IASC; y 3ª Etapa: Adopción de las NIC/NIIF en Europa.

4 La incorporación a Europa: El Plan General Contable de 1990

En el período de 1978 a 1983, España experimentó la apertura económica, la consolidación democrática, la implementación de políticas de estabilización y el desarrollo de sectores estratégicos, que para Cuervo (1989, p. 601) supuso el principio de la “gran mutación” en la empresa española. Ello se tradujo en el desarrollo generalizado, con un aumento de la inversión, la creación de nuevas empresas y la modernización de la gestión empresarial, lo que obligó a la actualización y armonización contable para una mejora de la gestión y control financiero, plasmado en los desarrollos normativos europeos, que en el PGC-73 se vieron materializados en adaptaciones sectoriales y de otras actuaciones del Instituto de Planificación Contable.

La publicación de la IV Directiva evidenció que un número importante de grupos de sociedades necesitaban de la elaboración de cuentas consolidadas para dar a conocer su información financiera a asociados y terceros, lo cual obligó a la coordinación de las legislaciones nacionales sobre cuentas consolidadas a fin de cumplir los objetivos de comparabilidad y equivalencia de estas informaciones y en consecuencia el 13 de junio de 1983 se comunicaría a los estados miembros la VII Directiva.

La apertura exterior de España culminará con su integración en la Comunidad Económica Europea (CEE) en 1986. Fuentes Quintana (1995, p. 293) considera que a partir de 1985 se inicia un período de recuperación con un máximo en 1988 manteniendo elevados valores de crecimiento entre 1989 y 1990, hasta 1991 cuando se inicia el descenso, que permitirán a España converger con los niveles de ingreso y desarrollo de otros países de la UE (un aumento de 5,9 puntos porcentuales). El crecimiento se basó en sectores como la construcción, el turismo y los servicios, y estuvo respaldado por la inversión extranjera y el acceso a los mercados de la UE, que exigía la adaptación de la legislación española a las directivas comunitarias.

Paralelamente, en el ámbito contable se abre un período de modernización marcado por la reestructuración institucional y la aprobación de nueva normativa, que Giner y Mora (2001, p. 123) consideran una segunda etapa caracterizada por el empuje que un grupo de empresas transnacionales dieron a la armonización material, independiente de la formal exigida por los organismos reguladores. En 1988 el IPF se integra en el actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) creado en 1988 (Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas), que actualmente se regula por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y sus reglamentos de desarrollo. Con el fin de adaptar la cuarta y la séptima directiva, en España se publica la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas comunitarias en materia de sociedades, “cuyo desarrollo, en la parte que afecta al derecho contable está contenido en el Plan General de Contabilidad”.

La Ley 19/1989 se considera un hito importante en la historia de la contabilidad española, pues constituye un estatuto de la información contable y un paso importante en su internacionalización, modificó el Co. de Co. y otras leyes relacionadas con las sociedades, permitiendo avanzar hacia una mayor convergencia internacional en contabilidad a través de un borrador del nuevo PGC propuesto por el ICAC. Además, dio lugar a otros desarrollos normativos como el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLISA), que en su artículo

8 autorizó al Gobierno para que, mediante Real Decreto, aprobara el PGC. Asimismo, la disposición final primera del TRLISA preveía su aplicación en general por las empresas con independencia de su forma jurídica.

La reforma culminaría con la aprobación del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobaba el PGC. Según Fernández Peña (1992) se inauguraba así la última década del siglo XX con una verdadera revolución contable, desarrollando en tiempo récord la normativa europea. Para Tua (1990), el hecho de que el PGC quedara incluido en un cuerpo de normas mercantiles contribuía a fortalecer la regulación de la información financiera, pudiéndose llegar a afirmar que el “Derecho contable era una realidad en España”. Barea (1990) consideraba que su aplicación permitiría mayor cercanía entre la contabilidad empresarial y la nacional.

En contra de lo que cabría esperar, el PGC-90 no rompió con el PGC-73 al no introducir variaciones importantes, limitándose a cubrir lagunas y habilitar soluciones para operaciones nuevas en los negocios. La *Revista Española de Financiación y Contabilidad* se hacía eco de la opinión de los expertos sobre si el PGC constituía una adecuada respuesta técnica a las exigencias planteadas por las leyes mercantiles y la armonización con las Directivas de la CEE. Aunque la mayoría coincidían en el cumplimiento de ambos objetivos, Álvarez López (López et al., 1990, p. 719) pensaba que era susceptible de mejora, aunque salvaba lagunas en el PGC-73. Antolínez (Ibidem, 1990, p. 721) consideraba que dejaba transacciones sin detallar y otras las obviaba, condicionando el éxito o fracaso al cambio o no en la normativa fiscal y la definitiva separación de los ámbitos económico y fiscal. Fernández Pirla (Ibidem, 1990, p. 739) veía el PGC como una pieza fundamental para el análisis económico de la empresa de manera que su adaptación a la reforma mercantil ampliaba su utilidad, aunque su carácter obligatorio y formal le hacía perder flexibilidad en este sentido. García Hermoso (Ibidem, 1990, p. 742) señalaba que algunas de las soluciones adoptadas en el Plan, tanto definiciones como normas de valoración, podían ser poco concretas, haciendo necesarias adaptaciones sectoriales. García Martín indicaba que el nuevo plan abría las puertas al mayor protagonismo de los profesionales y nacía condicionado por el paso del tiempo y la dinamicidad de la economía, más que a los condicionantes impuestos por la legislación mercantil y fiscal (Ibidem, 1990, pp. 744-745). De la misma opinión era Serra (Ibidem, 1990, p. 752) que incidía en la importancia de la imagen fiel y de la Memoria en aras de la mayor transparencia de la información empresarial. Suárez Suárez (Ibidem, 1990, p. 753) consideraba importante la posibilidad de desarrollar una contabilidad que suministrara información económica sin la rigidez que suponía una estructura de cuentas inamovible.

En cuanto al contenido, el PGC-90 incorporó un apartado adicional sobre principios contables con un breve comentario sobre “imagen fiel” (*true and fair view*), un concepto abierto de tradición anglosajona con poca entidad en la Europa continental que se impuso en la legislación por vía de la IV Directiva, quedando incorporado en el Co. de Co. (art. 34) con carácter preferencial. Su intención era la de transmitir la doble noción de imparcialidad y objetividad que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales (Lee, 1975). En el resto de apartados se introdujeron ciertas modificaciones, entre ellas, la supresión de las cuentas de resultados del grupo 8 que pasaron a la (129) Pérdidas y ganancias, al objeto de su reclasificación para obtener resultados parciales y márgenes, la eliminación de las cuentas especiales o de orden, que pasaron a denominarse cuentas fuera de balance a incluir en la Memoria. Lo más importante, el nuevo plan no entraba en la contabilidad analítica y no había visos de hacerlo dadas las diferencias entre tipos de empresas, además de la nefasta experiencia, pese a la opinión de algunos autores que abogaban por revisar y proponer un nuevo modelo de contabilidad de gestión (Mallo, 1990).

De nuevo, la expansión empresarial y el acceso de las grandes empresas europeas a mercados de capital internacional y la aparición de operaciones financieras más complejas propiciaron nuevas necesidades de información y en consecuencia la publicación por parte de la Comisión Europea de una Comunicación de 14 de noviembre de 1995, sobre “Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”, de las normas contables europeas (basadas en los pronunciamientos del IASB) con las de otras partes del mundo, como Estados Unidos para facilitar la elaboración de las cuentas más cercanas a las que se demandaban en estos ámbitos y acabar con la desventaja competitiva. Comienza entonces un despegue y reconocimiento del IASC como organismo emisor de normativa contable de carácter internacional, de manera que entre 1995 y 2000, el IASC inicia la revisión y mejora de normas ya publicadas (IASB 2000 core standards).

En 1999 España cerraba la primera década con su incorporación a la Unión Económica y Monetaria, lo que implicó mayor integración en Europa, a lo que se unían cambios internos importantes marcados por la liberalización y privatización de sectores estratégicos (energía, transporte, telecomunicaciones y banca) con la pretensión de fomentar la competencia y eficiencia en la economía, atraer la inversión extranjera y estimular el crecimiento. Sin embargo, a juicio de Giner y Mora (2001, p. 111), en general entre 1978 y 1983 no se había logrado avanzar en la armonización contable más allá de la publicación de las Directivas, que no lograban abordar la realidad económica de internacionalización y globalización de las economías y mercados financieros.

5 España en la estrategia Europea de globalización: El Plan General Contable de 2007

El 13 de junio de 2000, la Comisión Europea publicó una Comunicación sobre la Estrategia de la UE en materia de información financiera en la que se proclamaba la necesidad urgente de facilitar la comparabilidad de dicha información con el objetivo de alcanzar un mercado único de capitales eficaz y competitivo para hacerlo eficiente y transparente al objeto de estimular el crecimiento y el empleo en la UE, impulsados por la globalización y la tecnología de la información. En correspondencia, el 1 de julio de 2000 el IASC pasa a denominarse IASB (*International Accounting Standards Board*) y desde el 1 de abril de 2001 a constituirse como organismo responsable de desarrollar y emitir la nueva normativa contable internacional.

En España, en virtud de una Orden comunicada del Ministerio de Economía de 16 de marzo de 2001 se constituyó la Comisión de Expertos a la que se le encarga la elaboración de un informe sobre el estado de la contabilidad en España de cara a la armonización contable. Mientras en Europa se aprueba la Directiva 2001/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE.

La ejecución de la estrategia requirió un instrumento jurídico, en virtud de lo cual en 2002 se publicó el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, de manera que “Para contribuir a un mejor funcionamiento del mercado interior, debe exigirse a las sociedades con cotización oficial la aplicación de un corpus único de normas contables internacionales de gran calidad para la elaboración de sus estados financieros consolidados”, requisitos a cumplir antes de 2005. En su artículo 5 se dejaba a voluntad de los Estados miembros el permitir o exigir la elaboración de cuentas anuales de acuerdo con las NIC/NIIF. Adicionalmente, el 18 de septiembre de 2002, el IASB y el FASB (*Financial Accounting Standards Board*) suscriben el pacto de Norwalk, por el cual ambas entidades se comprometen a emitir normas contables

coherentes y de excelencia para la elaboración de informes financieros en el contexto de mercados nacionales e internacionales.

La coexistencia de dos sistemas de normas diferenciados para las empresas cotizadas y para el resto, a juicio de Gonzalo Angulo (2014, p. 185), creaba una brecha difícil de justificar dada la historia y la experiencia contable anterior en España, lo que hizo necesaria una reforma contable arrastrada por los requerimientos europeos. En respuesta, ese año 2002 se publica el *Libro Blanco de la Contabilidad*, un informe que atiende a la búsqueda de soluciones consensuadas surgidas del debate de las posturas de diferentes usuarios de la información financiera, materializadas en recomendaciones y opiniones agrupadas en 15 capítulos de sumo interés de cara a una reforma contable de enorme calado. Un año más tarde, la aprobación de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social, permitió la reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional, calificada de prudente por su incidencia mínima al afectar a los grupos consolidados (Capelo Cobo, 2005). Sin embargo, la verdadera reforma comienza en 2005, cuando a través de la Resolución de 12 de julio del ICAC, se crea un grupo encargado de trabajar en un documento base para acometer la reforma del PGC; y el 22 de septiembre también mediante Resolución del ICAC se crean subgrupos para el estudio de diferentes materias donde tuvieran cabida diferentes colectivos al objeto de elaborar una norma consensuada.

En un contexto de crecimiento económico motivado por el auge de la construcción y el sector inmobiliario en España, se aprueba la Ley 16/2007 de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE que autorizó, a través de su disposición adicional final primera, al Gobierno para aprobar por Real Decreto un nuevo PGC, cuyo fin era armonizar la legislación contable española con las normas internacionales y de la UE. Meses después, ve la luz el nuevo PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; y un PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES), aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

El nuevo PGC se hizo obligatorio para las empresas de cualquier forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de la normativa específica, una regulación similar a la recogida en la NIIF-1, pero de mayor simplicidad. Se estructura en cinco partes precedidas de una Introducción, donde se recogen características fundamentales y diferencias con el Plan anterior con la misma estructura y redacción de este, incidiendo en su componente explicativo, por considerar que facilitaría el aprendizaje y uso de nuevos criterios, así como su aplicación, dada la incorporación al mismo de transacciones, elementos patrimoniales y criterios contables nuevos.

En este sentido el legislador destaca sobre todo el alto grado de convergencia con el que nuestro país afronta la armonización con las normas internacionales de contabilidad, una vez más, sin abandonar lo esencial del PGC-90, conservando la misma estructura que los dos planes anteriores (5 apartados) con algunos cambios significativos como la incorporación de un primer apartado fundamental denominado “Marco conceptual de la contabilidad”, donde se incorporan los principios contables y criterios de valoración totalmente novedosos acabando con la primacía del precio histórico, en favor del valor razonable, se priorizan el apartado dedicado a las Normas de Registro y Valoración que pasan a la segunda parte. Por lo demás, se mantienen por este orden las “Cuentas anuales”, el “Cuadro de Cuentas” y las “Definiciones y Relaciones Contables”. A juicio de Angulo (2014, p. 194), el PGC-2007 no es el resultado de una adaptación de las NIIF, aunque se inspira en ellas, pues la diferencia sería grande en los estados aplicando una normativa y otra agravado por el paso del tiempo debido a las distintas velocidades de desarrollo.

No cabe duda que a medida que los negocios se vuelven más complejos, con transacciones financieras sofisticadas y actividades internacionales, es necesario contar con regulaciones contables que reflejen de manera precisa estas operaciones, lo cual implica la modificación de la legislación vigente para adaptarla a los cambios y necesidades del entorno empresarial. Ello ha supuesto que desde la aprobación del PGC, este ha experimentado modificaciones significativas⁴⁰⁶, así como la aprobación de normas complementarias de gran calado como la que tuvo lugar en 2010 por la que se aprobaron las Normas para la formulación de las Cuentas anuales consolidadas (Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre). La última modificación importante tuvo lugar en 2021 (Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, 2021).

Quedamos expectantes a los últimos acontecimientos económicos, que propiciarán los cambios preceptivos en las nuevas necesidades informativas y, en consecuencia, los cambios en la normativa contable española. El tema se presenta complicado para Angulo (2014, p. 197) debido a la falta de flexibilidad del PGC y a la lentitud del proceso administrativo, lo cual dificulta su adaptación a las normas internacionales, por lo que sugiere la posibilidad de establecer principios generales en el PGC y dejar los detalles para desarrollos posteriores, aprobados por órdenes ministeriales y resoluciones del ICAC.

6 A modo de conclusión: 50 años del PGC

En el transcurso de los últimos 50 años, el Plan General de Contabilidad (PGC) en España ha experimentado una evolución significativa, motivada en gran medida por la necesidad imperante de las empresas de cumplir con los requisitos legales y normativos del mercado. Aunque el PGC se ha presentado como una herramienta para proporcionar información contable útil en la toma de decisiones, resulta pertinente plantear interrogantes sobre si esta evolución ha priorizado verdaderamente tal propósito o si se ha enfocado más en la mera conformidad normativa.

Desde una perspectiva crítica, se vuelve esencial evaluar si los avances logrados en términos de armonización contable y generación de información financiera predictiva se han traducido en una mejora tangible de la capacidad de los usuarios para tomar decisiones informadas. ¿Se están satisfaciendo de manera efectiva las necesidades de información de los diversos usuarios, tales como inversionistas, acreedores y analistas? ¿Se están proporcionando datos pertinentes y confiables que permitan una evaluación precisa de la situación financiera y el rendimiento de las empresas?

En consecuencia, se hace primordial llevar a cabo una evaluación crítica continua del PGC, con el propósito de asegurar que la información contable se ajuste a los principios de transparencia y rendición de cuentas, y que verdaderamente cumpla con su objetivo de respaldar la toma de decisiones informadas. Esta evaluación deberá contemplar tanto los aspectos legales y normativos como las necesidades informativas de los usuarios, y ser consciente de posibles influencias de intereses particulares en el proceso evolutivo del PGC. Asimismo, se hace necesario lograr un equilibrio óptimo entre los aspectos legales, regulatorios y la utilidad informativa, de manera que se promueva una gestión empresarial eficiente y efectiva en aras del desarrollo económico y financiero en España.

406 (Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, 2009) (Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, 2016) (Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, 2021).

7 Bibliografía

- Barea, J. (1990). El nuevo Plan General de Contabilidad de la empresa y el plan de contabilidad nacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 19(63), 363-385.
- Bueno, E. (1972). Análisis conceptual de la planificación contable: Problemas técnicos y aplicaciones. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1(1), 73-94.
- Cañibano, L. (1972). Comentarios al Plan General de Contabilidad de Francia. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1(3), 491-555.
- Cañibano, L., y Gisbert, A. (2007). El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 51, 11-49, DOI: 10.17533/udea.rc.2128
- Capelo, O. (2005). La reforma contable contenida en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. *Revista Técnica Tributaria*, 69, 21-36.
- Catalán, J. (1995). Sector exterior y crecimiento industrial. España y Europa, 1939-59. *Revista de Historia Industrial*, 18, 113-155.
- Cavaliere, E. (2014). España y el FMI: La integración de la economía española en el Sistema Monetario Internacional, 1943-1959. Banco de España.
- Cubillo, C., y González, A.L. (1971). El Plan Contable Español: una síntesis. *Boletín de Estudios Económicos*, 26(84), 1021-1049.
- Cubillo, C. (1969). Condicionamientos contables de la armonización. *Boletín de Estudios Económicos*, 24, 305-332.
- Cuervo, Á. (1989). Situación económica y financiera de la Empresa: Evolución y perspectiva. En *España, Economía* (pp. 601-635). Espasa Calpe.
- Fernández, E. (1992). Nuevo Plan General de Contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 19-20, 13-18.
- Fuentes, E. (1995). El modelo de economía abierta y el modelo castizo en el desarrollo económico de la España de los años 90. *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, 72, 255-332.
- Fuentes, Enrique. (1989). Tres decenios de la economía española en perspectiva. En *España, Economía* (pp. 1-75). Espasa Calpe.
- García, J. L. (1975). La economía española de «los años 60»: Principales transformaciones estructurales. *Boletín de Estudios Económicos*, 30(96), 673-686.
- Giner, B., y Mora, A. (2001). El proceso de armonización contable en Europa: Análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la realidad económica. *Revista española de financiación y contabilidad*, 107, 103-128. DOI: 10.1080/02102412.2001.10779414
- González, J. M. (1976). Comparación entre el Plan General de la Contabilidad de Francia y España. *Revista española de financiación y contabilidad*, 5(15), 95-118.
- Gonzalo, J. A. (2014). La reforma contable española de 2007: Un balance. *Revista de Contabilidad*, 17(2), 183-200. DOI: 10.1016/j.rcsar.2014.09.001
- Gonzalo, J. A., y Tua, J. (1988). Los costos en el Plan General de Contabilidad español. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 13, 117-149.
- Lee, G. A. (1975). *Modern financial accounting*. Edinurgh: Nelson.
- López, J. A., Collet, S. A., Martín, J. A., Pirla, J. M. F., Hermoso, J. M. G., Martín, V. G., Vázquez, E. H., Salvador, V. S., & Suárez, A.-S. S. (1990). Opiniones sobre el nuevo Plan General de Contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 19(64), 717-757.
- Mallo, C. (1990). La Contabilidad analítica en el nuevo PGC. *Partida Doble*, 3, 30-33.
- Rodríguez, J. M. (1979). Algunos aspectos doctrinales en torno a la contabilidad analítica en el Plan General de Contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 8(27), 67-88.
- Tua, J. (1990). El Plan General de Contabilidad y el Derecho contable. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 19(65), 823-837.
- Tua, J. (2006). Ante la Reforma de nuestro ordenamiento: Nuevas normas, nuevos conceptos. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 9(18), 145-176.

Legislación

- Comunicación de la Comisión Europea, de 14 de noviembre de 1995, sobre «Armonización contable: Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional». COM 95(508).
- Comunicación de la Comisión Europea: La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir, de 13 de junio de 2000. COM 2000.
- Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE: 2/04/1973.

- Decreto-Ley 10/1959, de 21 de julio, de ordenación económica. BOE: 22/07/1959.
- IV Directiva 78/660/CEE del Consejo, sobre formulación de cuentas anuales, de 25 de julio de 1978 (L-222, de 14 de agosto de 1978).
- VII Directiva 83/349/CEE del Consejo, sobre estados contables consolidadas, de 13 de junio de 1983, (L-193 de 18 de julio de 1983).
- VIII Directiva 86/635/CEE del Consejo, referida a la regulación de la profesión de auditoría, (L126 de 12 de mayo de 1984). Sustituida por la Directiva 2006/43/CE.
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades. BOE: 27/07/1989.
- Lee, G. A. (1975). Modern financial accounting. Edinurgh: Nelson.
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. BOE: 05/07/2007
- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE: 15-07-1988
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. BOE: 31/12/2003
- Ley 194/1963, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el Plan de Desarrollo Económico y Social para el periodo 1964/1967 y se dictan normas relativas a su ejecución. BOE: 30/09/1963.
- Libro Blanco de la Contabilidad. (2002). ICAC. <https://www.icac.gob.es/node/689>
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. BOE: 27/12/1989.
- Orden de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad, o Contabilidad Analítica. BOE: 22/09/1978.
- Orden de 22 de octubre de 1975, por la que se dan normas sobre aplicación del Plan General de Contabilidad por las Empresas que regularicen sus balances. BOE: 31/12/1975.
- 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. BOE: 6/03/1965.
- 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. BOE: 1/10/1971.
- Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. BOE: 30/01/2021
- Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. BOE: 17/12/2016.
- Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. BOE: 24/09/2010
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE: 20/11/2007
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE: 21/11/2007
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE: 27/12/1990.
- Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, sobre creación del Instituto de Planificación Contable. BOE: 25/08/1976.
- Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE: 29/12/2009.
- Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública. BOE: 28/02/1977.
- Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. DOCE: 11/09/2002.
- Texto Refundido de la Ley sobre regularización de balances, de 2 de julio. BOE: 14/07/1964.